

ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS DO ISS

Francisco J. Gomes

Agosto 2010

A decorative graphic at the bottom of the cover consists of several overlapping, semi-transparent geometric shapes in shades of blue and grey, creating a layered, architectural effect.

CADERNO DO PARTICIPANTE

Este Caderno será o seu instrumento de trabalho, do princípio ao fim do Curso, servindo de apoio a todas as atividades do programa da disciplina.

Aqui estão: o conteúdo programático, trechos legislação de apoio, exercícios de aprendizagem e fixação – que também servirão de indicativo da avaliação da disciplina.

A intenção é organizar as atividades para racionalizar a utilização do tempo disponível para o cumprimento do programa.

Sua participação é indispensável para o sucesso das atividades programadas!

Sumário

1.	Aspectos Históricos do ISS	6
2.	O ISS no Ordenamento Jurídico Nacional.....	7
2.1.	Matriz Constitucional do ISS	7
2.2.	O ISS na Legislação Complementar	8
2.2.1.	Vigência e eficácia da Lei Complementar nº 116/2003.....	9
2.3.	ISS na Legislação Municipal	10
3.	Conceito de Serviços para Fins Tributários do ISS	11
3.1.	A Circulação de Serviços	11
3.2.	Serviço como obrigação de dar.....	12
4.	Elementos Essenciais do ISS.....	14
4.1.	As Categorias Técnicas de Tributação e o ISS	14
4.2.	Aspecto Material do ISS (Fato gerador)	15
4.2.1.	A incidência do ISS	15
4.2.2.	A não incidência do ISS	16
4.2.3.	A incidência do ISS sobre atos cooperados	17
4.2.4.	Lista de Serviços	19
4.2.4.1.	A taxatividade e/ou exemplificatividade da Lista de serviços	19
4.2.4.2.	As Especificidades da Lista de Serviços anexa a LC nº 116/2003.....	21
4.2.5.	Local da Incidência do ISS	28
4.2.5.1.	Conceito de Estabelecimento Prestador	31
4.3.	Sujeito Passivo.....	32
4.3.1.	Contribuinte	32
4.3.2.	Responsabilidade/Substituição Tributária	33
4.3.2.1.	O Responsável Tributário na Legislação Municipal.....	34
4.3.2.2.	A Responsabilidade ou Substituição Tributária no Simples Nacional	38
4.4.	Elementos Quantitativos do ISS.....	42
4.4.1.	Base de Cálculo	42
4.4.1.1.	Base de Cálculo como preço do serviço	42
4.4.1.2.	Base de Cálculo com preço do serviço com dedução	43
4.4.1.3.	A base de cálculo do ISS no Simples Nacional.....	45
4.4.2.	Alíquotas do ISS.....	45

4.4.3.	O Cálculo do ISS devido por Profissional Autônomo	47
4.4.4.	O Cálculo do ISS devido por Sociedade de Profissional	48
5.	Obrigações Acessórias.....	51
	Bibliografia.....	53
	Anexo I - Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, com os respectivos locais de incidência.	54
	Anexo II - Exercícios de Aprendizagem e Fixação	63

Prefácio

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ou ISS, como é comumente conhecido na prática, ainda é um imposto que ainda é pouco cobrado pela grande maioria dos municípios brasileiros. Mesmo naqueles municípios que o cobram, é um imposto que possui enorme potencial de crescimento da receita tributária própria e por isso, causador de impacto nas empresas prestadoras de serviços. Com a evolução tecnológica, o setor terciário é o que mais cresce na economia. Quanto mais um município se desenvolve, torna-se mais sofisticado este setor. Daí o potencial e a importância desse imposto.

O ISS tem seu fundamento no inciso III do art. 156 da Constituição Federal e tem os seus elementos fundamentais definidos, em âmbito nacional, pela Lei Complementar nº 116/2003. Além desta norma é aplicado ao ISS o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/1698 e alguns dispositivos da Lei Complementar nº 123/2006 com suas alterações. A primeira Lei complementar citada estabelece o rol dos serviços que podem ser alcançados pelos Municípios através do ISS e regula a estrutura básica desse imposto. Foi a partir dessa Lei que o ISS passou a ter a maior notoriedade nacionalmente. Já o dispositivo citado da segunda norma trata da tributação do imposto por valores fixos e terceira lei citada, instituiu regime tributário unificado das micro e pequenas empresas - Simples Nacional e incluiu o ISS entre os tributos que as empresas poderão recolher pelo mencionado regime unificado e simplificado de recolhimento de tributos.

Um dos aspectos do ISS que mais tem causado impacto para as organizações é a atribuição de responsabilidade aos tomadores de serviços para realizar a sua retenção na fonte e recolhê-lo aos municípios beneficiários. A partir da LC nº 116/2003 esta prática se tornou mais difundida, especialmente pela norma, em função da extensão dos serviços que passaram a ser tributados no local da sua prestação, já ter atribuído responsabilidade tributária aos tomadores destes serviços.

É diante do panorama exposto, da relevância econômica do imposto – tanto para os municípios, como para as empresas prestadores de serviços – da complexidade que a legislação do ISS apresenta e ainda, da crescente necessidade de os municípios efetivamente cobrá-lo, é que foi elaborado este material didático procurando abordar os principais aspectos das normas complementares que tratam do imposto nacionalmente.

A abordagem do ISS neste compêndio é feita por meio do estudo dos seus elementos estruturais previstos nas normas complementares, fazendo uso dos métodos de interpretação que a hermenêutica jurídica oferece, levando em consideração a posição de renomados doutrinadores e da jurisprudência sobre o tema, com vista a oferecer as ferramentas necessárias aos profissionais que lidam com o ISS para a compreensão dos mecanismos que dispõem os sujeitos passivos e os fiscos para o pagamento e a arrecadação do imposto, respectivamente. Para atingir a estes objetivos, os principais elementos constitutivos do imposto serão abordados de forma prática, sempre que possível, citando o pensamento da doutrina e da jurisprudência sobre o ponto abordado.

Nesta obra serão estudados os fundamentos legais do ISS, destacando o conceito de serviços para fins tributários, o fato gerador, o local de incidência do imposto, a lista de serviços; a sujeição passiva, a quantificação, os regimes tributários de recolhimento, o lançamento e o pagamento do imposto e ainda, as condições de extinção da obrigação tributária e o direito a repetição do indébito. Também serão abordadas as principais obrigações acessórias estabelecidas pelos fiscos municipais para o controle da arrecadação do ISS e os principais reflexos da Lei do Simples Nacional no imposto.

A despeito do ISS ser um imposto que tem peculiaridades em cada município, salienta-se que este material didático é de aplicação nacional, pois os aspectos estruturais do imposto serão abordados fundamentados na legislação que rege o imposto em âmbito nacional. No entanto, visando dar maior praticidade ao estudo, alguns aspectos da legislação nacional serão comparados com os da legislação do Município de Fortaleza e de outros municípios.

1. Aspectos Históricos do ISS

O Imposto sobre Serviços, como hoje é conhecido entre nós, teve sua origem em um imposto francês, cujo nome era *taxa de prestação de serviços*, instituído em 1954. Como o próprio nome indica, esse imposto francês incidia sobre as operações de comércio varejista e de prestações de serviços. A sua base de cálculo era o valor da receita auferida com as operações. Na realidade ela incidia sobre o resíduo das operações não alcançadas pela *taxa sobre valor agregado*, que era cobrada sobre o valor acrescido nas operações de vendas de produtos e mercadorias no atacado. Este era um imposto não cumulativo e aquele era um imposto cumulativo ou em cascata.

Em 1960, a então Comunidade Econômica Européia (CEE), com o intuito de padronizar os impostos no bloco econômico, encomendou um estudo que foi concluído em 1965, onde o imposto deveria incidir sobre o valor agregado, a exemplo do imposto francês sobre valor acrescido, sendo que deveria abranger tanto as transmissões de bens, como as prestações de serviços, ou seja, o modelo francês, apesar de inovador, que possuía dois impostos sobre o consumo, deveria se adequar às novas diretrizes tributárias, com um único imposto onerando as transações de vendas de produtos e serviços, o que de fato o fez em 1967.

No Brasil, o primeiro imposto a incidir sobre serviços foi o *imposto sobre diversões públicas*, instituído pela Carta Magna de 1934, cuja competência para cobrá-lo era dos municípios. Depois surgiram outros, como: o *imposto sobre transações*, de competência estadual, que ampliava o campo de incidência do *imposto de vendas e consignações (IVC)* para alcançar alguns serviços; e o *imposto de indústrias e profissões*, que era de competência estadual e passou para os municípios com a Constituição de 1946.

Antes da reforma tributária de 1965, a União e os Estados cobravam outros impostos sobre serviços, de forma concorrente, ou seja, ambos os entes possuíam o poder de tributar o mesmo imposto ou a mesma base de incidência. Não existia um sistema tributário nacional, cada esfera tributante possuía o seu sistema separado, além dos impostos serem embasados em critérios jurídicos ou nominalísticos e não econômicos, o que causava lacunas tributárias.

Todas essas questões foram resolvidas com o advento do projeto de Emenda Constitucional "B", que após as devidas críticas foi aprovado como a Emenda Constitucional nº 18, em 1º de dezembro de 1965.

2. O ISS no Ordenamento Jurídico Nacional

Descrever o ISS nas normas pátrias é mencionar os diversos tipos de normas, seguindo a cadeia hierárquica que arquitetam o tributo no ordenamento jurídico tributário pátrio.

Uma Nação politicamente organizada é submetida a uma Lei Maior. No caso do nosso País, é a Constituição da República Federativa do Brasil que organiza o Estado, que dita os princípios gerais e os direitos e deveres de cada cidadão. E por ser ela elaborada pelos representantes eleitos desse povo, é quem estabelece as exações que devem ser cobradas. É esta Norma que estabelece os tributos que cada Esfera de Governo pode cobrar.

O Imposto sobre Serviços é uma dessas exações previstas pela Constituição, a que estamos sujeitos. Este imposto foi arquitetado pela Norma Maior como será visto a seguir.

2.1. Matriz Constitucional do ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza com a configuração que tem hoje, porém com o campo de incidência bastante reduzido, foi introduzido no nosso ordenamento jurídico tributário pela Reforma Tributária Nacional de 1965, que suprimiu todos os outros impostos que incidiam sobre os mesmos fatos geradores do novo tributo.

Alexandre da Cunha Ribeiro, citado por GASPAR (1994, p. 15) considerou a instituição do ISS como uma das mais brilhantes inovações introduzidas pela Reforma Tributária Nacional, advinda da EC nº 18/1965, pelo fato de proporcionar receita própria para os municípios brasileiros e ser um imposto novo, diferente do antigo “Imposto de Indústrias e Profissões”. O que é, por muitos doutrinadores, considerado um exagero da parte dele pelo fato do ISS ser, diferentemente do exemplo europeu, um imposto que incide em cascata sobre as operações de prestação de serviços, ou seja, é cumulativo, incidindo sobre o valor da mesma transação a cada vez que ela ocorre.

A Carta Magna de 1988 não trouxe inovações sobre o ISS, em relação às anteriores. A sua denominação e a base de incidência permaneceu a mesma. A EC nº 03/1993 não trouxe nenhuma modificação do texto constitucional, apenas alterou a ordem dos incisos e parágrafos que tratam do imposto. Já a recente EC nº 37/2002 estabeleceu a necessidade de lei complementar fixar a alíquota mínima e a forma como os municípios deverão conceder qualquer benefício fiscal. Esta inclusão deu-se em virtude da ingerência da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF junto ao Congresso Nacional buscando acabar com a guerra fiscal que se estabeleceu, principalmente, entre os municípios das capitais e aqueles que compõem as regiões metropolitanas.

Atualmente, o ISS no âmbito da Lei Maior é tratado em seu artigo 156, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

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.

Com relação à fixação da alíquota mínima e a regulação da forma de concessão de benefícios fiscais do imposto, a referida Emenda introduziu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias uma alíquota mínima provisória de 2% e delimitou sumariamente a concessão de benefícios, nestes termos:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Do texto constitucional sobre o imposto em comento, depreende-se que os Municípios possuem competência para instituir o ISS, desde que não incida sobre a prestação de serviços de telecomunicação, de transporte interestadual e intermunicipal e que os serviços onerados estejam definidos em lei complementar. Não basta o Município editar lei instituindo o imposto, especificando que o imposto incidirá sobre serviços de qualquer natureza, como sugere o texto constitucional, é preciso que antes, seja editada Lei Complementar Nacional definindo quais são os serviços que o imposto pode alcançar.

Sobre a ótica da necessidade de lei complementar definidora dos serviços alcançados pelo ISS existem discussões doutrinárias e jurisprudenciais no sentido de que a atual forma de definição usada pelas normas complementares seria inconstitucional pelo fato delas limitarem a competência dos municípios de cobrar o citado imposto. Isto se deve a forma de definição usada, que ao invés de conceituar de forma expressa os serviços do campo de incidência do ISS, conforme manda o inciso III do artigo 156 da CF/88, os legisladores infraconstitucionais adotaram a forma de relacionamento em lista de serviços tributáveis. Nesta esteira, alguns municípios ousam incluir itens de serviços que não constam expressamente nas listas das normas complementares à Constituição, como é o caso do Município do Rio de Janeiro que ao adequar a sua legislação municipal à Lei Complementar nº 116/2003, a Lei nº 3.691 de 28.11.2003 assim estabeleceu:

Art. 8º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista a seguir:

.....

41 – serviços profissionais e técnicos não compreendidos nos incisos anteriores e a exploração de qualquer atividade que represente prestação de serviços e não configure fato gerador de imposto de competência da União ou do Estado.

O Município de Maracanaú, localizado na região metropolitana da Capital cearense, também seguiu a mesma linha do Município carioca e inclui o item 41 na sua lista de serviços com redação idêntica (Lei nº 932/2003).

Ressaltamos, no entanto, que esta ótica da definição dos serviços passíveis de tributação pelo imposto sobre serviços não é a pacificada na jurisprudência dos tribunais. Trataremos com mais detalhe deste aspecto no tópico sobre a lista de serviços tributáveis pelo imposto em estudo.

No tocante às alíquotas do imposto, há também uma dependência de norma complementar à Constituição. O legislador municipal não pode estabelecer alíquotas para o imposto com bem entender, é preciso observar os parâmetros constitucionais e da norma complementar, ou seja, as alíquotas a serem estabelecidas pelas leis municipais têm que estarem compreendidas entre os limites máximo e mínimo estabelecidos por lei complementar.

2.2. O ISS na Legislação Complementar

A Constituição atribuiu importante papel à lei complementar em matéria tributária. Além das atribuições previstas no seu art. 156, ao tratar, especificamente, do imposto em estudo, em seu artigo 146, a Carta Magna atribuiu outras especificidades, conforme podemos confirmar nos termos abaixo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Com relação ao ISS, o texto constitucional é de eficácia limitada. Pois o mesmo além de depender do legislador complementar para definir os serviços tributados, necessita de norma complementar para definir o fato gerador, a base de cálculo, os limites máximos e mínimos da alíquota e os contribuintes do imposto.

A primeira lei a definir os serviços tributados pelo ISS foi a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN). Esta lei previa 03 (três) espécies de serviços como hipótese de incidência do imposto. Posteriormente, os Atos Complementares nº 27/1966 e 34/1967 acrescentaram mais 03 (três) itens de serviços. Mas foi em 31 de dezembro de 1968, com a edição do Decreto-lei nº 406, que o ISS passou a ter em âmbito nacional uma norma complementar à Constituição que tratasse dele com mais especificidades. Este Decreto-lei introduziu no ordenamento jurídico tributário todos os elementos essenciais do imposto, bem como os serviços que passaria a integrar o seu campo de incidência. Posteriormente, foram editadas diversas normas complementares alterando este Decreto e acrescentando novos itens à lista de serviços tributados pelo imposto, mas sem trazer grandes inovações.

O Decreto-lei nº 406/1968 foi recepcionado pela atual Carta Magna com o *status* de lei complementar, por dispor de matéria destinada à norma dessa categoria.

A lista de serviços vigente, anteriormente, tinha sua redação dada pela Lei Complementar nº 56/1987, com alteração da Lei Complementar nº 100/1999.

Atualmente, os serviços passíveis de tributação pelo imposto sobre serviços estão definidos pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. No segundo semestre de 2003, após a entrada em vigor desta Lei, os municípios brasileiros tiveram que alterar as suas legislações locais que tratavam do imposto, antes baseada no Decreto-lei nº 406/1968 e suas alterações posteriores, para poder cobrar os novos serviços que passaram a ser alcançados pelo imposto, bem como, para poder obedecer às inovações no tocante aos elementos essenciais do ISS.

2.2.1. Vigência e eficácia da Lei Complementar nº 116/2003

A partir da data de vigência de uma determinada norma decorrem algumas consequências no mundo jurídico. A produção dos efeitos jurídicos de uma lei é o que chamamos de eficácia, ou seja, é a sua aplicação aos casos concretos. Sobre este instituto da vigência das normas, a Lei Complementar nº 95/1998, que regula a elaboração e a consolidação de normas em âmbito nacional, estabelece em seu artigo 8º que a vigência de uma lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, e que a cláusula "entra em vigor na data de sua publicação" deverá ser reservada para as leis de pequena repercussão.

Reforçam este entendimento as disposições previstas na Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42), que em seus artigos 1º e 6º estabelece que as leis entrem em vigor, produzindo os seus efeitos, salvo disposição em contrário, na data em que elas estabeleçam.

A Lei Complementar nº 116/2003 previu em seu artigo 9º que ela entrava em vigor na data da sua publicação. Com isso, ela passou a vigorar no dia 1º de agosto de 2003, data da sua publicação no Diário Oficial da União.

Com a vigência e a eficácia da LC nº 116/2003, os municípios precisaram alterar suas leis locais para poder atender às novas regras de tributação do imposto e, principalmente, poder cobrar os serviços novos que nela foram previstos.

Maiores detalhes dessa lei serão vistos no estudo dos aspectos estruturais do ISS.

2.3. ISS na Legislação Municipal

Falar do ISS na Legislação Municipal é falar do *princípio da legalidade*, previsto na Norma Maior. Esta estabelece que um imposto só possa ser cobrado se previsto em lei. Cabe, portanto, a lei municipal de cada ente tributante instituir tributos. Com isso, o ISS para ser cobrado pelos Municípios, é preciso que haja a sua instituição e modificação por lei municipal (*stricto sensu*) nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar e ainda, das suas leis orgânicas.

A essa exigência de lei para se cobrar qualquer tributo, convencionou-se chamar de princípio da legalidade. No Brasil, desde a primeira constituição, adota-se este princípio.

A Constituição Federal de 1824 trazia em seu artigo 171 a exigência de que todas as contribuições deveriam ser estabelecidas, anualmente, pela Assembléia Geral.

E assim procederam as demais Constituições. A Carta Magna de 1988 prevê em seu art. 150, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios só podem exigir os tributos que forem estabelecidos em lei. Isto é o que se convencionou chamar de *princípio da legalidade*.

Não poderia ser diferente em relação ao Imposto sobre Serviços. Para que determinada Comuna possa exigir dos seus munícipes a exação incidente sobre a prestação de serviços, é preciso que haja lei municipal autorizando a cobrança.

No Município de Fortaleza, o ISS foi instituído pela Lei nº 4.144, de 27 de dezembro de 1972 (Código Tributário Municipal).

Com a edição da LC nº 116/2003, o Município fortalezense, em 26 de dezembro de 2003, publicou a Lei Complementar nº 14, que dá nova redação à Lei nº 4.144/1972, no tocante aos aspectos do imposto sobre serviços. Com esta providência o Município cumpriu o *princípio da legalidade* para poder exigir as novas exações inauguradas pela LC nº 116/2003, bem como, adaptou-se às novas regras do imposto.

Sobre a edição de leis municipais para a instituição do imposto em questão, vale ressaltar que mesmo com a entrada da lei em vigor, que normalmente se dá na data da sua publicação, os municípios não podem cobrar de imediato o imposto incidente sobre os serviços novos nela dispostos, em função do *princípio da anterioridade*, previsto na alínea "b" do inciso III do artigo 150 da Norma Maior. Com base neste princípio constitucional, o Município fortalezense, acima citado, só pode cobrar o imposto sobre as novas hipóteses de incidência, bem como as majorações do imposto decorrentes de aumento de alíquota ou de base de cálculo, no exercício seguinte ao da publicação da lei, ou seja, no caso em tela, somente a partir do ano de 2004 é que é possível exigir as novas exações e a majoração das já existentes.

Ao tratar do ISS nas leis municipais, merece destaque também, a norma esculpida na letra "c" do inciso III, do art. 150 da Constituição de 1988, acrescida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19-12-03, publicada em 31-12-03, que os doutrinadores passaram a dominá-la de *noventena*. A norma é aplicada aos tributos sujeitos ao princípio da anterioridade, como é o caso do imposto sobre serviços. Com a vigência deste dispositivo, que se deu com entrada em vigor da EC nº 42/03, em 31-12-03, somente a partir de abril de 2004, o ISS referente aos novos serviços incorporados na legislação municipal poderia ser cobrado, se considerado que a respectiva legislação municipal foi sancionada e publicada no dia 31-12-03.

No caso específico do Município de Fortaleza, que teve sua lei publicada no dia 26-12-2003, se observado o dispositivo da *noventena*, o Município só poderia exigir o imposto de fato geradores ocorridos a partir de 26-03-2004. Tomando este caso específico como exemplo, há temos duas linhas de entendimento que podem ser observadas. A primeira, é que a lei municipal entrou em vigor no dia 26-12-2003, antes da entrada em vigor da EC nº 42, que se deu em 31-12-2003, portanto, o dispositivo não teria aplicação ao caso do município em estudo, podendo o mesmo exigir o ISS a partir de 1º-01-2004. A segunda linha de observação é que norma municipal no tocante aos novos serviços e a majoração do imposto dos demais, mesmo com a sua entrada em vigor da data da publicação (26-12-2003), estaria com a eficácia contida em função do *princípio da anterioridade*, tendo, portanto, sua vigência somente a partir do primeiro dia do exercício seguinte e com isso, já estava em vigor à égide do novo dispositivo constitucional, sendo, com isso, possível de exigir o imposto somente a partir de 26-03-2004. Os dois entendimentos são defensáveis, cabendo ao aplicador da norma escolher a que melhor lhe convier.

No entanto, cabe observar que na lei do município em estudo, no seu artigo 8º houve uma ressalva ao *princípio da anterioridade*, ou seja, foi dito expressamente que ela só entraria em vigor, no tocante aos novos serviços e as majorações do valor do imposto nos demais, em primeiro de janeiro de 2004, conforme podemos deduzir do dispositivo transcrito a seguir. Com isto torna-se mais difícil defender o que seria mais favorável ao Fisco, ou seja, o entendimento de que as novas exações passaram a ser devidas logo no início do ano.

Art. 8º. Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação oficial, ressalvado, no que couber, o disposto no art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. (grifo nosso)

No Município fortalezense, também tratam do ISS, as Leis Complementares nº 32/2006, 42/2007 e 56/2008, que alteram a Lei nº 4.144/1972, inclusive modificando algumas disposições que haviam sido dadas pela LC nº 14/2003.

3. Conceito de Serviços para Fins Tributários do ISS

3.1. A Circulação de Serviços

Com a EC nº 18/65 teve-se a preocupação de discriminar os impostos pelos seus aspectos econômicos. Desta forma todos os impostos foram agrupados em impostos sobre o patrimônio e a renda, em impostos sobre a produção e a circulação e em impostos especiais.

A norma inovadora, além de agrupar os tributos, deu ao ISS nomenclatura econômica: “imposto sobre serviços” e o classificou no grupo dos impostos sobre a produção e a circulação. Daí dizer que é ele é um imposto sobre a circulação de serviços.

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

É pacífico na doutrina o entendimento de que o “serviço” alcançado pelo ISS acha-se radicado na Economia e não no Direito, assim como o conceito de “mercadoria” ou de “produto”.

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

No ISS, para ser passível de tributação, é necessária a existência de um prestador de serviços, como *contribuinte*; de uma prestação de serviço a terceiro, como *fato gerador* da obrigação; e do preço do serviço, como *base de cálculo*. Por ser um tributo sobre a circulação econômica, sempre necessitará da passagem de uma pessoa para outra, da respectiva utilidade econômica (serviço).

Muitas vezes não se consegue identificar com facilidade a circulação do serviço pelo fato da coincidência no tempo, da produção, da circulação e do consumo do bem imaterial (serviço). É necessária às vezes, atenção redobrada para identificar o momento da passagem de um serviço de uma pessoa para outra.

Não basta que haja os elementos: prestador, serviço, tomador e preço; para que haja incidência tributária, é preciso que o serviço prestado esteja previsto na lista de serviço definida por Lei Complementar. Por exemplo: a locação de bens móveis era um serviço tributável por que há a circulação de um bem imaterial incorpóreo (locação) na etapa de circulação econômica e era definido em lei complementar como serviço de qualquer natureza. Agora, com a Lei 116, este serviço foi retirado da lista de serviços.

Para se saber ainda, se um serviço é tributável pelo ISS é preciso identificar em que etapa da circulação econômica ele se encontra. O serviço de pintura, por exemplo, se for empregado em um bem que esteja sendo industrializado, ele será mão-de-obra. Entretanto, se o mesmo serviço for prestado ao proprietário de um veículo, consumidor final, haverá incidência do ISS, por ser um bem imaterial na etapa de circulação econômica.

O que determina se um bem é produto, mercadoria ou serviço é a etapa do circuito econômico em que está atravessando (se da produção, da circulação ou do consumo) e ainda a natureza do bem, se material ou imaterial.

3.2. Serviço como obrigação de dar

Alguns doutrinadores entendem que a análise das etapas econômicas é insuficiente para a conceituação de serviço para fins tributários. MELO (2003, p. 40) assevera que:

Considerando que o tributo é uma entidade jurídica (amplamente constitucionalizada), os seus elementos estruturais (especialmente a materialidade) circunscrevem-se a conceitos, critérios e institutos jurídicos. Embora os impostos apresentem um natural substrato econômico (pertinente à própria capacidade contributiva), não há sentido conferir-se preeminência as etapas econômicas (produção, circulação e consumo), para a conceituação de serviço.

Segundo o mesmo autor, a distinção entre produto industrializado, mercadoria e serviço para fins de determinação do fato gerador do IPI, do ICMS e do ISS, respectivamente, deve ser feita pela aplicação dos conceitos das obrigações de dar de fazer. A prestação de serviço, segundo ele, consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer, a obrigação mercantil se consubstancia num dar.

Assim como MELO, os doutrinadores partidários deste conceito de serviço baseiam-se no fato do legislador constituinte ter buscado um instituto de direito privado (serviços) para ser a materialidade da tributação do imposto sobre serviços e ainda, devido o Código Civil conceituar separadamente, “serviços” e “locação”.

É importante ressaltar que a Constituição não definiu um conceito jurídico de serviço para fins de cobrança do ISS e nem, se os serviços tributáveis por ele consistem em uma obrigação de fazer ou de dar. Conforme já foi visto antes, esta competência foi atribuída à lei complementar, que assim também não o fez, e sim relacionou os serviços passíveis de incidência do imposto, cumprindo com isto o papel constitucional que lhe foi destinado.

Para os adeptos do conceito jurídico de serviço, pode-se estabelecer que os serviços tributados pelo ISS são aqueles constantes da Lista que sejam prestados a terceiros (implicando

em circulação econômica), que tenham por objeto um fazer e, para fins de quantificação, seja prestado mediante remuneração.

Já para aqueles que não dão relevância o conceito jurídico, ocorre o fato gerador do ISS quando houver prestação para terceiros de serviço constante da Lista. Não importando neste caso, se o serviço constitui em uma obrigação de fazer ou de dar uma determinada utilidade econômica.

Neste sentido, os Municípios entendem que os serviços tributados pelo ISS são aqueles que estão descritos na Lei Complementar definidora dos serviços, pouco importando se estes consistem em um fazer ou em um dar.

Por outro lado, não pode deixar de considerar o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal de que o legislador constituinte quis que o legislador ordinário definisse como hipóteses de incidência do imposto *in casu* apenas os fatos que são consideradas serviços. Não podendo alcançar o que não tenha esta natureza. Este entendimento, atualmente, é amplamente acolhido pela jurisprudência e pela doutrina especializada.

4. Elementos Essenciais do ISS

É pacífico entre os doutrinadores do ISS, que este imposto tem como pressupostos essenciais os seguintes: *fato gerador* (elemento material), *contribuinte* (elemento pessoal) e *base de cálculo* (elemento quantitativo). Entendemos que, assim como a base de cálculo, a alíquota integra-se ao elemento quantitativo. Como aspectos do fato gerador, serão estudados também o *local de incidência do imposto* e a *lista dos serviços tributáveis pelo imposto*.

4.1. As Categorias Técnicas de Tributação e o ISS

Antes de adentrar no estudo dos elementos que estruturam o ISS, será vista a conceituação de incidência, não-incidência, isenção e imunidade tributária do ISS, que são consideradas categorias de tributação.

Os conceitos de incidência, não-incidência, isenção e imunidade já foram objetos de muita discussão entres os juristas e os aplicadores do Direito Tributário. No entanto, com a promulgação do CTN e com a evolução doutrinária desse campo do Direito, estes conceitos vêm sendo aperfeiçoados e revelando as suas utilidades práticas.

Ocorre a **incidência** de um tributo quando a situação prevista em lei se realiza. No campo da incidência estão as situações descritas em leis como hipótese de incidência de um tributo. No caso do ISS, segundo a legislação, ocorre a incidência quando alguém presta para terceiros, um serviço descrito na Lista.

Quando se presta um serviço não está previsto na norma é o caso de **não-incidência** do ISS. Na não-incidência não acontece o fato gerador. Segundo Sérgio Pinto Martins, as regras estabelecidas de dedução dos materiais fornecidos e das subempreitadas já tributadas, da base de cálculo nos casos de execução de obras hidráulicas e de construção civil são normas de não-incidência. Objetivam evitar a bitributação.

A **isenção** importa em dispensa do pagamento da obrigação tributária nascida com o fato gerador, ocasionando a exclusão do crédito tributário. Ela ocorre por expressa disposição legal e encontra-se no campo da incidência, ou seja, ocorre o fato gerador, mas a lei dispensa o crédito tributário. No Município de Fortaleza, a lei municipal estabeleceu, por exemplo, que são isentos os serviços prestados por taxistas, que possuam apenas um veículo e o dirija pessoalmente. Com isso, um taxista ao prestar serviço de transporte de pessoas, realiza o fato gerador do imposto, mas expressa determinação legal, o crédito tributário dele decorrente é automaticamente excluído, se assim, a forma com o serviço foi prestado e a pessoa prestadora se revestir das condições estabelecida na lei. Este é o entendimento que nos é emprestado pelo CTN.

A **imunidade tributária** é uma categoria de não-incidência estabelecida pela norma constitucional. É uma vedação expressa ao poder de tributar determinados fatos, coisas ou pessoas.

Na nossa Constituição Federal de 1988, as imunidades tributárias que alcançam as pessoas ou coisas que poderiam ser tributadas pelo imposto sobre serviços, estão previstas no inciso VI do seu artigo 150, nos seguintes termos:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Segundo os doutrinadores, a imunidade constitucional foi estabelecida sobre coisas ou pessoas. Sobre coisa, temos a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI; já sobre pessoas, são todas as demais imunidades, até mesmo a prevista na alínea "b", haja vista que a imunidade nele contida destina-se à instituição religiosa e não apenas o prédio físico onde são feitos os cultos religiosos.

Pela norma constitucional, os municípios não podem tributar via ISS, as prestações de serviços da União, dos Estados e do Distrito Federal, inclusive os das suas autarquias e fundações; dos templos religiosos de qualquer culto e nem das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Sendo que estas duas últimas pessoas, para serem imunes necessitam requerer e fazer de alguns requisitos previstos em lei (Art.14 da Lei nº 5.172/1966 - CTN).

Há uma corrente doutrinária e jurisprudencial que entende que os serviços relacionados com a composição gráfica de livros não podem ser tributados pelo ISS em função da imunidade do livro, prevista na alínea "d" do inciso IV do artigo 150 da CF/88.

4.2. Aspecto Material do ISS (Fato gerador)

A materialidade de qualquer tributo é rotulada como fato gerador da obrigação tributária principal.

De acordo com o CTN, o *fato gerador* da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

4.2.1. A incidência do ISS

Por determinação constitucional o fato gerador de qualquer imposto deve ser determinado por lei complementar. Com relação ao ISS, a situação jurídica, em que ocorrendo no mundo real, faz surgir a obrigação de pagar o imposto sobre serviços é tratada no art. 1º da LC nº 116/2003, nos seguintes termos:

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

§ 1º - O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º - Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º - O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º - A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Portanto, o fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza é a prestação de serviços constantes da lista de serviços anexa a lei que instituiu o imposto ou na lei modificadora da original, independentemente da natureza da pessoa que o exerça ou da denominação dada ao serviço e ainda, independe de ser a prestação do serviço atividade preponderante do prestador.

Como se pode notar, o fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza ocorre quando se presta serviço constante da referida lista, independentemente, do objetivo social, da atividade econômica, da origem do serviço, do nome do serviço, de sua classificação contábil e se o mesmo possui ou não material aplicado na sua prestação.

Para a ocorrência do fato gerador é preciso simplesmente que haja a prestação do serviço para um terceiro (tomador). Com isto, a simples constituição de uma empresa para prestar serviço ou a inscrição cadastral de um profissional não é suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador, é necessário que, efetivamente, ele preste serviços para que haja a incidência da norma ao fato concreto e surja a obrigação tributária de pagar o tributo. Dessa forma, um profissional autônomo que se inscreva no Município como tal, mas que comprove não ter prestado serviço no exercício tributado, não pode ser compelido a pagar o imposto.

Antes, o legislador estabelecia no Decreto-lei nº 406/68 que o fato gerador era a prestação de serviço por empresa ou profissional autônomo. Com isso, alguns tipos societários, como as cooperativas, utilizavam esta brecha na legislação para questionar a incidência do ISS sobre suas atividades, tendo em vista que não se revestia nem da figura da empresa e nem do profissional autônomo. Agora, com a Lei nº 116/2003 não há mais o relacionamento do fato gerador a estas espécies de prestadores, basta que haja a prestação de serviços listados em lei para que nasça a obrigação tributária de pagar o imposto, independentemente, da preponderância da atividade de prestação de serviço nas atividades do prestador como um todo.

Uma inovação introduzida pela Lei nº 116/2003, no parágrafo primeiro do seu artigo primeiro, foi o fato de agora passar a haver a incidência do ISS sobre os serviços oriundos do exterior do país ou cuja prestação tenha sido iniciada em outro país. Com esta previsão, quando um serviço for contratado por um tomador nacional de um prestador sediado ou domiciliado em outro país, também haverá a incidência do imposto, sendo o tomador responsável pelo pagamento do imposto. Neste caso, a incidência do imposto ocorre, mesmo que o serviço tenha sido produzido ou iniciado a sua produção em outro país e que aqui seja verificado apenas o seu resultado ou benefício. Outro aspecto relacionado com a importação de serviço é que a incidência do imposto ocorre, independentemente, do serviço ser devido na origem ou no destino, ou seja, o local da incidência do imposto sobre a importação de serviços será sempre no local ou domicílio do tomador ou intermediário do serviço.

Merece ser ressaltado que em função de, anteriormente, ou seja, na vigência do Decreto-lei nº 406/1968 com suas alterações, não haver nenhum tratamento especial acerca da importação de serviços, a inovação trazida pela Lei Complementar nº 116/2003 não possui precedentes na doutrina e tampouco na jurisprudência.

4.2.2. A não incidência do ISS

Outro aspecto relacionado com a hipótese de incidência do ISS, é que foi estabelecido que o imposto não é devido quando o serviço é prestado na condição de subordinação, como na relação de emprego; quando o serviço for prestado para o exterior do país; e ainda, que o mesmo não incidirá sobre os valores intermediados no mercado financeiro e sobre os depósitos bancários. Estas são situações de não incidência juridicamente qualificadas, ou seja, para evitar que os municípios, por dúvida ou deliberadamente, quisessem alcançar os serviços prestados em relação de emprego ou para o exterior do país, o legislador vedou expressamente esta possibilidade. Com a previsão da não incidência do ISS sobre a prestação de serviços para outro país, o legislador complementar atendeu ao disposto no inciso II, § 3º do artigo 156 da CF/88, desonerando a exportação de serviços. O exposto neste parágrafo pode ser deduzido do conteúdo do artigo 2º da LC nº 116/2003, a seguir transcrito:

Art. 2º - O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do País;

II - a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III - o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Vale ressaltar ainda, que não é qualquer exportação de serviço que foi desonerada do ISS. Na prestação de serviço para tomador ou intermediário sediado em outro país, em que o serviço for aqui desenvolvido e a fluência do seu benefício ocorrer em nosso país, não se considera exportação de serviços. Notem que é necessária a ocorrência das duas condições, conjuntamente. Somente será exportação de serviço, não sujeita a incidência do ISS, no caso do serviço ser aqui desenvolvido, mas o gozo do seu benefício se der em outro país ou vice versa.

No Município de Fortaleza o fato gerador do imposto é tratado nos art. 133 e 133-A da Lei n^o 4.144/1972, com a redação dada pelo LC n^o 14/2003. Este aspecto também está retratado no art. 1^o do Regulamento do ISS, aprovado pelo Decreto n^o 11.591, de 1^o de março de 2004. Sobre essas disposições legais municipais, merece destaque o disposto nos incisos I, II, III e IV do parágrafo 3^o do artigo 1^o do Regulamento do ISS, que ao transcrever o dispositivo da lei municipal previu situações que determinam a incidência do imposto, além das contidas na lei complementar vigente, visando aclarar melhor as condições em que ocorre a incidência do imposto, conforme podemos ver a seguir:

§ 3^o. A incidência do imposto independe:

I – da existência de estabelecimento fixo;

II – do resultado financeiro do exercício da atividade;

III – do cumprimento de qualquer exigência legal ou regulamentar, sem prejuízo das penalidades aplicáveis;

IV – do recebimento do preço do serviço prestado ou qualquer condição relativa à forma de sua remuneração;

V – da denominação dada ao serviço prestado.

4.2.3. A incidência do ISS sobre atos cooperados

Outro aspecto relativo ao fato gerador do ISS que merece ser destacado é o caso se há ou não a incidência do imposto sobre os atos cooperados praticados pelas sociedades cooperativas.

A Constituição Federal prevê em na alínea “c” do inciso III do seu artigo 146, que cabe à lei complementar estabelecer adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. No entanto, até o momento ainda não foi editada esta norma complementar. Os doutrinadores e os aplicadores do direito, no tocante a aplicação deste dispositivo constitucional ao ato cooperativo, têm lançado mão da Lei n^o 5.764/71. Esta lei, que define a política nacional de cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, prevê em seu art. 79, o que é ato cooperado, *in verbis*:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Do disposto no artigo, considerando o conceito de serviço para fins de tributação pelo ISS, notamos que no tocante ao ato cooperativo não há incidência do imposto, simplesmente, por

faltar um pressuposto que é a prestação de serviços para terceiros ou a circulação do serviço. No serviço em que a cooperativa presta aos seus associados não há incidência do imposto, pelo fato dela estar prestando serviço para si mesmo, tendo em vista que ela, nada mais é do que a conjunção dos seus associados. Neste sentido, a Primeira Seção do STJ, que é composta pela Primeira e Segunda Turma, decidiu que o ato cooperativo não gera faturamento para a sociedade cooperativa, logo, não há receita que possa ser tributada. Com base nesse entendimento, o Ministro Castro Meira, relator designado para o acórdão, deu provimento a recurso especial de sociedade cooperativa de crédito para afastar a cobrança do Programa de Integração Social (PIS), dos valores captados de cooperados.

A sociedade cooperativa não auferir lucro, quando pratica atos que lhe são inerentes, ou seja, atos cooperados. Tanto as despesas como o resultado positivo decorrente do exercício são partilhados, proporcionalmente, a cada um dos cooperados. Inexiste, portanto, faturamento ou receita resultante de atos cooperativos que possa ser titularizado pela sociedade.

Entretanto, se a cooperativa realiza operação de mercado ou contrata prestação de serviços para terceiros, não associados, ela estará praticando ato não cooperado sujeito à incidência do ISS, pelo fato de haver a circulação do serviço. Assim também é o caso da prestação de serviços para terceiros, pelos cooperados, que fica sujeita a incidência do imposto. Isto é o que prevê art. 87 da citada lei, *in verbis*:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Neste sentido também, o STJ, no RESP nº 254549/CE, decidiu pela incidência do ISS sobre os atos não cooperados praticados pelas cooperativas médicas. Esta afirmativa está claramente exposta na ementa transcrita a seguir:

TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.

1. As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde.

2. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87 da Lei 5764/71.

3. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.

4. Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.(grifado)

É raro encontrar nas legislações municipais do imposto sobre serviços, disposições legais acerca da tributação das cooperativas. No Município de Fortaleza, as leis vigentes não contem nenhum tratamento favorecido às sociedades cooperativas, no entanto, o Regulamento do ISS do Município, em seu artigo 57, seguindo ao disposto no artigo 146 da CF/88 e na Lei nº 5.764/71, estabelece que não incidência do ISS sobre os atos cooperados, conforme definidos na citada lei nacional. Por outro lado, a mesma norma municipal, em seu artigo 58, estabelece que são tributados pelo imposto:

- os serviços praticados pela cooperativa por meio de prestadores não associados, mesmo que seja para completar os serviços relativos ao objeto social da mesma;
- o fornecimento de serviços a não associados;

- o fornecimento de serviços diferentes dos objetivos sociais da cooperativa.

A citada norma municipal está em perfeita consonância com o disposto no artigo 87 da Lei nº 5.764/71, pois os serviços prestados na forma relacionada caracterizam-se como atos não cooperados, sujeitos a tributação.

O Regulamento do ISS da Capital cearense estabeleceu também, em seu artigo 59, que a habitualidade da prática de atos não cooperados descaracteriza a condição de cooperativa para fins de tributação, ou seja, se a cooperativa obtiver faturamento, preponderantemente, de atos não cooperados, deverá oferecê-lo integralmente a tributação, independentemente, se ele for decorrente de atos cooperados e de não cooperados. Para fins da descaracterização, a citada norma estabeleceu que ocorre a citada preponderância, quando mais da metade da Receita Bruta da cooperativa for decorrente de atos não cooperados.

A legislação tributária fortalezense trata ainda sobre atos cooperados no Decreto nº 12.093, de 21 de setembro de 2006. Esta norma dispõe sobre o ato cooperado praticado pelas cooperativas de táxis do Município de Fortaleza. Na essência dessa norma não há grandes novidades, haja vista que o tratamento dado aos atos cooperados das cooperativas de taxistas segue a mesma linha da previsão o artigo 57 do citado Regulamento do ISS e da norma federal. O citado Decreto estabelece que as cooperativas de taxistas devem observar os seguintes procedimentos, para fins de caracterização do ato cooperado:

- A receita proveniente dos serviços prestados ao tomador de serviço deverá ser repassada integralmente aos cooperados, não podendo ser contabilizada como receita própria da cooperativa;
- O tomador do serviço não poderá ter como atividade fim ou objeto social o transporte de passageiros;
- A “taxa de administração” cobrada pela cooperativa aos seus cooperados não poderá ser descontado do valor a ser repassado aos mesmos, devendo ser paga diretamente pelo cooperado.

4.2.4. Lista de Serviços

Para a análise da hipótese de incidência do ISS não basta estudar o artigo que o prescreve, é preciso também, analisar em conjunto a lista dos serviços tributáveis. Só desta forma será possível saber se a prestação de determinado serviço gera a obrigação de pagar o ISS ou se é um fato gerador do ICMS, de outro imposto ou não é alcançável por nenhum outro imposto.

4.2.4.1. A taxatividade e/ou exemplificatividade da Lista de serviços

Sobre a lista dos serviços alcançáveis pelo ISS existem relevantes questões que merecem serem vistas antes do exame dela propriamente.

Uma questão de relevada importância e que enseja acirrada discussão, tanto na doutrina, como na jurisprudência, é se à lista de serviços é *taxativa* ou meramente *exemplificativa*.

MARTINS (2000, p. 42) afirma que a Carta Magna ao atribuir à lei complementar competência para definir os serviços alcançados pelo ISS, não dispõe se o elenco destes serviços deveria ser exemplificativo (genérico, amplo) ou taxativo (restrito). Segundo ele ainda, se a lista de serviços deverá ser exemplificativa ou taxativa, a questão é de política legislativa.

Dessa forma, poderá a lista ser taxativa ou exemplificativa, que não estará violando preceitos constitucionais.

Existem duas correntes doutrinárias sobre estes aspectos da lista de serviços. Uma entende que a lista é taxativa e a outra defende que ela é mista, ou seja, ela é exaustiva, mas admite interpretação exemplificativa em alguns dos seus itens. Esta é a corrente majoritária tanto na doutrina como na jurisprudência.

No Recurso Extraordinário nº 105477-8, o STJ decidiu que a lista é limitativa, e não simplesmente exemplificativa, embora cada um dos seus tópicos comporte interpretação ampla. Na mesma linha, a 2ª Turma do STJ, no RE nº 75.952, relatado pelo ministro Thomasm Flores, nos ensinou que a lista é taxativa: tributáveis serão somente os serviços nela mencionados, embora cada item comporte interpretação ampla e analógica.

Na opinião doutrinária do Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 111) a lista é taxativa, limitativa, embora admita interpretação extensiva para diversas atividades que enuncia. Assim, embora aceita a taxatividade da lista de serviços, não podemos deixar de aceitar a exemplificativade de alguns itens, quando assim for proposto, como é o caso dos serviços “congêneres”, “correlatos” e “similares”.

Fala-se ainda em interpretação analógica da lista, que se entende ser admissível nas hipóteses por ela indicada, onde parte-se de um fato existente, para abranger outros congêneres ou correlatos, ou seja, acrescentando fatos novos.

Nesta esteira, o STJ já decidiu que a lista cabe interpretação ampla e analógica, onerando serviços que, embora não estejam previstos categoricamente na respectiva lista, pertençam ao mesmo gênero.

Esta discussão ganha mais relevância em função da Lista de serviço anexa a Lei complementar nº 116/2003 ter abusado no uso da palavra “congêneres”. Apenas para se ter uma idéia, a citada palavra foi utilizada 83 vezes na Lista, sendo 19 vezes nos itens e 64 vezes nos subitens.

De acordo com a definição constante no Dicionário da Língua Portuguesa, congêneres significa “pertencente ao mesmo gênero, congênico, idêntico, semelhante, similar”. A expressão constante da lista de serviços, portanto, serve para conferir um caráter de similaridade. Isto é, ao elencar um serviço qualquer, como por exemplo, processamento de dados e congêneres (subitem 1.03), e completar com a expressão em comento, a pretensão do legislador foi de que os serviços assemelhados também fossem tributados.

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

Reforça este entendimento o disposto no § 4º do artigo 1º da LC nº 116/2003, que estabelece expressamente que a denominação dos serviços não pode prevalecer sobre a sua verdadeira essência. Um nome dado pelo prestador do serviço ao seu serviço, bem como a sua classificação contábil, não é suficiente para determinar a incidência ou não do imposto. O que determina a incidência do imposto é, se pela sua natureza ou a pela sua essência, um determinado serviço prestado enquadra-se em um dos serviços expressos na Lista de forma genérica.

No caso, por exemplo, do serviço de planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas (subitem 1.8 da Lista), que pela sua natureza ou essência, considera-se como um serviço de elaboração de programas de computadores (subitem 1.3 da Lista). Com isto, se aquele não estivesse expressamente previsto na lista, o serviço seria, mesmo assim, tributado pelo imposto por se considerar um serviço de elaboração de um programa de computador com a finalidade específica para uso na Internet. Da forma, o serviço de hospedagem de páginas eletrônicas em um computador de determinado provedor de acesso a Internet, por ser um simples armazenamento de dados que é processado quando um determinado usuário da rede mundial clica no seu *link*, nada mais é de que um serviço de processamento de dados, previsto no subitem 1.3 da Lista.

Ainda acerca da Lista, outro ponto que é necessário frisar, como já foi observado em tópico precedente, quando do estudo dos dispositivos constitucional acerca do imposto em estudo, é que não cabe aos Municípios criar ou acrescentar serviços além dos previstos na lista anexa à

Lei Complementar, já que esta é quem possui a competência constitucional para definição dos serviços tributados pelo imposto e não a legislação municipal. Por isto, os Municípios ficam adstritos aos itens nela descritos, não podendo acrescentar em suas normas nenhum item e subitem diferente dos nela constantes.

Na nossa ótica, com relação à *taxatividade* e a *exemplificatividade* da Lista de serviços, o entendimento mais coerente é aquele que, na sua *verticalidade*, os Municípios não podem acrescentar nenhum item novo, mas na sua *horizontalidade*, ou seja, nos subitens da lista que estabeleçam expressamente: “e congêneres”, “de qualquer natureza”, “e similares”, “e correlatos” etc.; a lista pode ser entendida como extensiva ou analógica, alcançando os serviços, que sejam espécies dos gêneros nela previstos.

4.2.4.2. As Especificidades da Lista de Serviços anexa a LC nº 116/2003

A Lista de serviços anterior, anexa a LC nº 56/87 não tinha nenhum ordenamento lógico, mas poderíamos de forma genérica dizer que ela elencava como serviços tributados pelo ISS, o *fornecimento de trabalho* (serviços de advogados, contabilidade etc.); a *cessão de direitos* (serviços de diversão pública, distribuição e venda de bilhetes de loteria etc.); e a *locação ou cessão de bens móveis* (serviço de locação de bens móveis e *leasing*). Os 101 itens desta Lista poderiam ser enquadrados em um destes três grupos de serviços.

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, houve uma organização da lista por grupos de serviços da mesma natureza. Ela possui 40 (quarenta) itens ou grupos, divididos em 198 subitens, sendo que 05 (cinco) destes subitens foram vetados pelo Presidente da República, restando, portanto, um total de 193 subitens de serviços vigentes.

Falou-se muito, quando da publicação da nova norma do ISS, que com a nova Lista iria haver um crescimento enorme carga tributária dos Municípios sobre os serviços. Entretanto, comparando a atual Lista com a anterior, iremos verificar não representa, como a primeira vista poderia concluir, um acréscimo de 93 (noventa e três) itens de serviços novos, como a primeira vista poderia ser deduzido da comparação. O que houve na verdade, foi um maior detalhamento dos serviços, com vista a torná-la mais específica e mais didática e com isso, reduzir as dúvidas de interpretação se determinado serviço estaria ou não no campo de incidência do imposto.

Por questão de ordem prática e limitativa não será feita à análise individualizada de cada subitem da Lista e ainda, por fugir ao objeto deste trabalho. Entretanto, discutiremos de forma breve algumas características dos seus itens e subitens e abordaremos os principais grupos de serviços, em virtude da sua importância econômica para os municípios ou por apresentam alguma polêmica jurídica sobre a sua tributação ou ainda, por ser inovação da LC nº 116/2003.

a) A descrição da hipótese de incidência (item versus subitem)

A primeira característica da Lista de serviços da LC nº 116/2003 que precisamos verificar para fins da sua interpretação é onde está definido o serviço para fins de incidência do imposto, se é no item ou no subitem. Para isto, precisamos responder as seguintes indagações: “Qual o papel dos itens e dos subitens da Lista de Serviços?” e “Os itens funcionam como meros indexadores dos subitens ou possuem força normativa plena?”.

As Listas de serviços anteriores não traziam qualquer inovação ao formato como a Lista da LC nº 116/2003 trouxe. Ao verificarmos a sua estrutura, vamos notar que a mesma foi constituída de 40 itens divididos em seus respectivos subitens, e que mesmo naqueles itens em que não há subdivisão, verificamos que a mesma redação do item foi repetida em um único subitem. Com isso, a resposta às indagações precedentes é simples. Podemos deduzir que o legislador complementar quis que a definição de serviço para fins de incidência do ISS estivesse no subitem e não no item, ou seja, está no subitem a força normativa plena e não no item, se assim não fosse, porque teria sido repetida em um único subitem a mesma redação do item?

Como conseqüência do exposto, temos que, mesmo naqueles itens que contenha na sua definição a expressão “e congêneres”, não podemos deduzir que além dos subitens nele previstos

podemos acrescentar mais algum outro. O uso desta expressão no item tem apenas a finalidade de estabelecer que naquele grupo, constam serviços do determinado gênero e os assemelhados. Assim, só podemos considerar a interpretação ampla ou extensiva da Lista, quando em determinado subitem trazer em seu conteúdo, expressamente, as expressões: “e congêneres”, “de qualquer natureza”, “e similares”, “e correlatos” etc.

Este entendimento é reforçado por Gabriel Lacerda Troianelli e de Juliana Gueiros *in* artigo “O ISS e Lei Complementar nº 116/2003: Aspectos Polêmicos da Lista de Serviços” publicado no livro O ISS a LC 116 (2003, p. 111), ao afirmarem que:

Em nosso entender, os itens da lista anexa à LC nº 116/03 funciona como mero índice da lista, a exemplo do que acontece na já mencionada TIPI, não tendo força normativa suficiente para estabelecer a incidência tributária.

b) A Prestação de serviços com fornecimento de mercadorias

Outra característica geral na interpretação da Lista de Serviços é que, com exceção das ressalvas nela expressamente previstas, os serviços constantes nela ficam sujeitos apenas à incidência do ISS.

Neste sentido, a própria LC nº 116/2003 estabeleceu no § 2º do seu artigo 1º, que ressalvados os subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11 da Lista de Serviços anexa a ela, os serviços nela previstos ficam sujeitos apenas a incidência do ISS. Isto é, nos subitens constantes da Lista não há possibilidade de incidência de ICMS sobre as mercadorias ou materiais fornecidos juntamente com o serviço prestado.

Nos subitens ressalvados há a possibilidade de incidência dos dois impostos. Isto é, do ISS sobre o serviço previsto e do ICMS sobre as mercadorias fornecidas conjuntamente com a prestação do serviço. Nos demais subitens da Lista, os materiais empregados na prestação de serviço compõem a base de cálculo do ISS, por serem considerados meros insumos aplicados na elaboração do serviço.

c) Serviços prestados ao usuário final

Como característica específica na análise da Lista de Serviços, nos serviços constantes dos subitens 14.06 e 14.09 da Lista, somente há a incidência do imposto sobre serviços, se os mesmos forem prestados ao usuário final do bem ou coisa objeto da aplicação do serviço. No caso destes subitens, se o serviço for prestado em bem que seja parte de uma cadeia produtiva (industrialização) ou em bem destinado a comercialização, ele será considerado etapa do processo de industrialização ou beneficiamento e não incidirá o ISS.

Nestes citados subitens, para que haja a incidência do Imposto em estudo, além da necessidade de o tomador do serviço ser usuário final do bem objeto do serviço, é preciso que ele forneça o bem ou material no qual será aplicado o serviço. Do contrário haverá industrialização ou beneficiamento para o próprio prestador, situação que não caracteriza fato gerador do ISS.

Sobre este aspecto, os subitens 14.03 e 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/2003, antes itens 71 e 72 da Lista da LC nº 56/87, somente era prevista a incidência do ISS se os serviços constantes deles fossem prestados ao usuário final. Com a edição da atual Norma Complementar, passaram a sofrer a tributação do ISS, mesmo quando o bem objeto do serviço seja destinado à comercialização ou industrialização.

d) Serviços prestados em bens ou materiais de terceiros

Além dos serviços do item 14 da Lista de Serviços, na prestação dos serviços constantes dos subitens 7.06 e 39.01, somente há incidência do ISS se o material no qual será aplicado o serviço for fornecido pelo tomador do serviço. Caso o material empregado no serviço seja fornecido pelo próprio prestador do serviço não se trata de prestação de serviço tributada pelo

Imposto *in casu*, mas sim, produção ou industrialização de um bem para ser comercializado ou ainda, comercialização com a instalação do bem.

Nos serviços constantes dos subitens 14.6 e 14.9, como visto antes, para ser possível a ocorrência da incidência do ISS, além da necessidade de ser prestado para o seu usuário final, necessita também, que ele forneça o material ou bem para ser executado o serviço. Já nos serviços dos demais subitens do item 14 e nos serviços dos subitens 7.06 e 39.01 da Lista de Serviços, para que haja a incidência do imposto, não há a necessidade de o serviço ser prestado ao usuário final, basta para tanto, que o seu tomador forneça o material para a execução do serviço. Ou seja, na prestação dos serviços previstos nestes dois subitens, sempre que ele for executado em bem ou material fornecido pelo tomador do serviço, haverá a incidência do ISS, independentemente, do bem em que ocorreu a prestação do serviço ser destinada ao uso do tomador ou a comercialização.

No caso do serviço previsto no subitem 7.06, se o serviço for executado em bem ou material do próprio instalador, ele fará parte do custo da mercadoria vendida e não será tributado pelo ISS.

No caso do serviço previsto no subitem 39.01, haverá a incidência do ISS, quando um ourives realizar um trabalho de lapidação em pedras preciosas brutas, fornecidas por uma joalheria, mesmo que posteriormente serem comercializadas; como também haverá, se ele fizer, por exemplo, um ajuste no tamanho de um anel de um determinado usuário final.

e) O beneficiamento e a industrialização por encomenda

A atividade de beneficiamento, antes previstas no item 72 da lista de serviços anterior, somente era sujeita a incidência do ISS quando fosse prestada para o usuário final do serviço. A execução do serviço de beneficiamento de bens destinados à industrialização ou a comercialização não estava sujeita ao imposto, por expressa previsão legal.

Com a entrada em vigor da atual Lei Complementar que rege o ISSQN, instaurou-se uma discussão sobre incidência do imposto na atividade de beneficiamento, em função da retirada do critério da destinação final do bem objeto da aplicação de serviços.

A redação atual o subitem 14.05 da Lista prevê a incidência do imposto na atividade de beneficiamento de objetos quaisquer. Em função desta previsão legal, deduz-se que o serviço de beneficiamento fica sujeito ao ISS quando for prestado em quaisquer objetos de terceiros. Esta conclusão é extraída do fato do subitem encontra-se em um item da Lista de Serviços que agrupa os serviços que são prestados em bens de terceiros. A *contrario sensu*, se a atividade for desenvolvida sob encomenda, em bens ou objetos do próprio executor da atividade de beneficiamento, trata-se da atividade de industrialização de bens sob encomendas. Neste caso, a atividade trata-se de venda de mercadorias industrializadas sob encomenda, sujeitas a incidência do IPI e do ICMS.

O outro aspecto que deixa clareza na incidência do ISSQN sobre o beneficiamento de objetos quaisquer de terceiros é o fato do imposto tributar serviços. E esta atividade, segundo a doutrina e jurisprudência dominante, consiste em uma "obrigação de fazer", nos empregados pelo atual Código Civil brasileiro. No caso de beneficiamento de bens de terceiros, a obrigação do contratado é de fazer e não de dar. Os materiais porventura empregados na prestação do serviço são acessórios da obrigação de fazer, pois nesta espécie de atividade, a utilidade desejada pelo contratante é o serviço empregado no melhoramento das condições dos bens ou objetos por este fornecidos.

Neste sentido, o STJ no REsp 888852/ES (DJe 01/12/2008), considerando que o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma "obrigação de fazer" (prestação de serviço), decidiu que a "industrialização por encomenda", elencada no subitem 14.05 da Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço, fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do

ICMS (Circulação de Mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

A decisão do Tribunal Superior foi proferida no caso em que uma empresa desenvolvia atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro). No caso, havia a certeza de que, após o referido processo de industrialização, o produto retornaria ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá comercializá-lo no mercado interno, exportá-lo, ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

In casu, a o beneficiamento constituía atividade-fim da empresa prestadora do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o "prestador" (responsável pelo serviço encomendado) e o "tomador" (encomendante). Ou seja, a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

Ante o exposto, não resta dúvida sobre a possibilidade da incidência ISS sobre a atividade de beneficiamento de quaisquer objetos sob encomenda, prestados em bens do encomendante.

f) Serviços prestados sob encomenda

De um modo geral, nos serviços, cuja prestação resulta em um bem material, somente há incidência do ISS quando o serviço é prestado a pedido do tomador. No caso do serviço previsto no subitem 40.01, o legislador foi prudente em afirmar que somente há a incidência do imposto quando o serviço for realizado sobre encomenda do beneficiário do serviço. Caso o prestador deste mesmo serviço produzisse várias peças em série para serem vendidas indistintamente aos consumidores em geral, ter-se-ia industrialização de bens, que na venda, haveria circulação de mercadorias e não prestação de serviços sujeita ao imposto municipal.

g) A tributação das atividades de Locação e Cessão de Direitos de Uso de Bens (Móveis e Imóveis)

Antes da atual Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, a atividade de locação, aluguel ou sessão de direito de uso de bens móveis era prevista no item 75 da Lista de Serviço com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/1987, com a redação de "locação de bens móveis".

Na Lista de Serviços em vigor, a previsão de tributação pelo ISS das atividades de locação, aluguel ou de cessão de direitos de uso de bens quaisquer encontra-se expressamente prevista nos subitens do item 03 Lista anexa a LC nº 116/2003. Nos subitens 3.03 e 3.04 há inclusive previsão da tributação do ISS sobre a locação de determinados bens imóveis neles previstos.

No subitem 15.03 da Lista anexa a LC nº 116/2003 também há previsão expressa da tributação pelo ISS da atividade de locação de bens e equipamentos em geral, com a seguinte redação:

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

Pela redação do subitem transcrito acima, percebe-se que ela, apesar de fazer parte do item que trata de serviços relacionados ao setor bancário, é bastante abrangente, alcançando bens e equipamentos em geral.

Há ainda, na Lista de serviços, com a mesma natureza destas atividades estudadas, a atividade de licenciamento ou cessão de direito uso de programas de computadores (subitem 1.05), já estudada no tópico 2.1.

As atividades de arrendamento mercantil ou *leasing* e de franquia ou *franchising*, previstas nos subitens 15.09 e 17.08 da Lista de Serviços, respectivamente, apesar de compreenderem no seu bojo a locação de bens móveis, não se confundem com a atividade de locação, pois elas fazem parte, respectivamente, de negócio jurídico específico que têm regime jurídico próprio e mais complexo que a simples locação ou seção de direito de uso de bens móveis. Por isso, não devem ser incluídas no rol da discussão da incidência ou não do ISS sobre a atividade de locação.

(1) O veto presidencial à atividade de locação de bens móveis

Em função da discussão jurídica travada na doutrina e na jurisprudência, inclusive com decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o Presidente da República, por ocasião da sanção da LC nº 116/2003, vetou o subitem 3.01, sob a alegação de que a tributação da atividade de locação de bens móveis pelo ISS ter sido considerada inconstitucional pelo STF. Esta iniciativa presidencial ao invés de pacificar a questão, acirrou mais ainda a polêmica sobre a tributação dessas atividades, em função de ter permanecido na Lista, como já exposto, várias outras atividades que tem a mesma natureza da vetada.

(2) Aspectos jurídicos dos contratos de locação e de cessão de direito de uso

A incidência do ISS sobre os serviços de locação ou seção de direito de uso de bens é bastante polêmica. Esta polêmica instaurou-se em função do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE nº 116.121-SP, ter considerado inconstitucional a tributação pelo ISS desta espécie de operação mercantil, pelo fato daquele Tribunal ter entendido que a atividade não se trata de serviço na acepção da palavra.

O acórdão do STF considerou inconstitucional a expressão “locação de bens móveis”, prevista no item 79 da Lista de serviços da LC nº 56/97, por entender que o conceito de serviços implícito na Constituição Federal consiste em uma “obrigação de fazer” e não em uma “obrigação de dar”. Com isso o legislador complementar teria extrapolado os limites impostos pela constituição para a definição dos serviços sujeitos a incidência do ISS.

Mais recentemente, o STF editou a Súmula Vinculante nº 35, onde o Tribunal, por unanimidade, definiu que “*é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locações de bens móveis*”.

(3) A tributação das atividades de locação e de cessão de direito de uso previstas na Lista

Em função do veto presidencial, da decisão do STF e agora da Edição da Súmula Vinculante nº 35, cabe uma discussão acerca da possibilidade de ainda haver tributação pelo ISS das atividades que tenham a mesma natureza de locação ou cessão de direito de uso.

Até a decisão do STF, que ocorreu no controle constitucionalidade difuso (caso concreto), a inconstitucionalidade da tributação das demais atividades previstas na Lista ainda não era definitiva, pois os efeitos da decisão aplicava-se apenas às partes envolvidas na ação.

Com isso, era possível argumentar pela tributação da atividade, alegando que a definição de serviços foi confiada ao legislador complementar e a este, foram impostos apenas os limites da expressão “serviços de qualquer natureza”. Como legislador complementar, diante da competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal, definiu atividades de locação ou de cessão de direito de uso como passíveis de tributação pelo imposto municipal, caberia a sua observância e aplicabilidade.

A partir da edição da Súmula Vinculante considerando inconstitucional a tributação da atividade de locação de bens móveis pelo ISS, a questão muda de figura. A súmula vinculante, incluída no Ordenamento Jurídico Nacional pela Emenda Constitucional nº 45/2004, após sua

publicação na imprensa oficial tem efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e a administração pública direta e indireta, em todas as esferas de governo. Ou seja, a Administração Pública e os juízes e tribunais devem obrigatoriamente observar o disposto na súmula vinculante quando da aplicação da norma afetada. A súmula vinculante só não vincula o próprio Supremo Tribunal e o Poder Legislativo.

Apesar do veto do Presidente de República ao subitem 3.01 da Lista de Serviços, que previa a incidência do ISS sobre a atividade de locação de bens móveis em geral, ainda há na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 vários serviços que tem a natureza de locação ou cessão de direito de uso de bens móveis. Com isso, a grande questão posta, é se as administrações tributárias municipais, os juízes e os tribunais irão considerar a incidência do imposto sobre estes outros serviços inconstitucional.

No nosso entender, a partir da Súmula Vinculante nº 35, pelo efeito vinculante *ex nunc* que ela possui, as atividades previstas na Lista de Serviços que tenham a natureza de locação ou cessão de direito de uso de bens móveis não podem mais ser tributadas pela ISS. No entanto, algumas atividades previstas na Lista de Serviços, como são o caso das previstas nos subitens 3.03 e 3.04, não tratam de locação de bens móveis, mas sim de bens imóveis. Por isso, elas não foram atingidas pela dita Súmula Vinculante.

Por fim merece ser destaca a existência de um projeto de Resolução que tramita no Senado Federal, que sob mesmo argumento usado pelo Presidente da República para vetar o mencionado subitem na Lei Geral do ISS, pretende suspender a execução dos subitens da Lista de Serviços que tratam da locação de bens móveis. Se esta resolução em tramitação for aprovada sepulta de vez a questão da tributação da locação de bens móveis pelo ISS.

h) Subitens com serviços da mesma natureza

Na lista de serviços vigente há alguns subitens que contém espécies de serviços que têm a mesma natureza de outros subitens nela expressamente previstos.

Esta repetição de serviços assemelhados é motivadora de dúvidas nos aplicadores da norma, sobre qual item deve ser enquadrado um serviço efetivamente prestado e ainda, poderá gerar prejuízos para os Fiscos e contribuintes, em função da possibilidade de anulação de lançamentos tributários, pelo não enquadramento correto na espécie do serviço efetivamente prestado.

Abaixo são listados os serviços da Lista de Serviços, que no entender do autor, são da mesma natureza e encontra-se previstos em mais de um subitem do rol de serviços:

- Serviços de reforma (subitem 7.05) X Serviço de manutenção e conservação (subitem 7.10);
- Serviço de instalação e montagem de produtos (subitem 7.02) X Serviço de instalação e montagem de aparelhos, máquinas etc. (subitem 14.06)
- Serviço de conserto (subitem 14.01) X Serviço de beneficiamento (subitem 14.05);
- Serviço de beneficiamento (subitem 14.05) X Serviço de alfaiataria e costura (subitem 14.09);
- Serviços de segurança (subitem 11.02) X Serviço de coleta, transporte e entrega de valores (subitem 15.06);
- Serviços de coleta e entrega de documentos, bens ou valores (subitem 15.06) X Serviço de coleta, remessa ou entrega de correspondência, documentos, objetos, bens ou valores (subitem 26.01);
- Serviço de coleta, transporte e entrega de valores (subitem 15.06) X Serviço de transporte (16.01); e

- Serviço de colocação de mão de obra (subitem 17.4) X Serviço de fornecimento de mão de obra (subitem 17.5).

Nestes casos elencados pode surgir dúvida quanto ao enquadramento no dispositivo normativo adequado, já que há mais de uma hipótese de incidência na Lista para serviços da mesma natureza. Em situações como esta, onde há mais de uma norma tratando de um mesmo fato concreto, a Hermenêutica Jurídica leciona no sentido de que, quando existem duas normas pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico e tendo o mesmo âmbito de validade, tem-se uma antinomia jurídica.

Diante de uma antinomia, Bobbio (1982, p. 88) incluiu no mundo jurídico os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, para possibilitar ao intérprete realizar a subsunção das situações fáticas às normas colidentes.

Nos casos citados, em que se contrapõem as normas que tratam de um mesmo fato (serviço), dando um aparente conflito de normas, por elas serem da mesma época e da hierarquia, o critério da especialidade é o que deve ser empregado para definir que norma deve ser aplicada quando o intérprete se deparar com um fato concreto.

Pelo critério da especialidade que deriva do brocardo jurídico *lex specialis derogat generali*¹, a norma de natureza geral, por abranger ou compreender um todo, é aplicada tão-somente quando uma norma de caráter mais específico sobre determinada matéria não se verificar no ordenamento jurídico. Em outras palavras, a norma de índole específica sempre será aplicada em prejuízo daquela que foi editada para reger condutas de ordem geral.

Pelo exposto, o método jurídico de interpretação a ser usado para equacionar os problemas que possam advir da duplicidade de serviços é o critério da especialidade ou especificidade. Ou seja, em um determinado serviço, que pela sua natureza, tratar-se de um serviço que tenha a natureza de mais de uma hipótese de incidência prevista em subitens distintos da Lista, deve-se privilegiar o enquadramento no subitem mais específico, em detrimento de outro assemelhado existente.

i) Serviços que deixaram de constar na Lista

Um aspecto relacionado com a lista de serviços que merece ser ressaltado é o dos serviços que antes eram tributados e que, com a edição da nova Lista, deixaram de ser tributáveis. Alguns saíram do campo da tributação do imposto por veto presidencial e outros, simplesmente, pela falta de menção da nova lista.

O Presidente de República ao sancionar a LC n° 116/2003, alegando contrariar ao interesse público e inconstitucionalidades, vetou a tributação dos serviços de:

- saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres (subitem 7.14);
- tratamento e purificação de água (subitem 7.15);
- locação de bens móveis (subitem 3.01);
- produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, *video-tapes*, discos, fitas cassete, *compact disc*, *digital video disc* e congêneres (subitem 13.01);
- veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio (subitem 17.07).

Os serviços de saneamento ambiental, seus congêneres e o serviço de tratamento e purificação de água eram serviços novos, ou seja, estavam sendo incluídos no rol da incidência do ISS pela LC n° 116/2003. Já os demais serviços vetados, eram alcançados pelo ISS, desde a edição da LC 56/1987 e agora deixaram de serem tributados pelo imposto a partir da vigência da

¹ A lei especial derroga a geral.

LC nº 116/2003, que se deu em primeiro de agosto de 2003, em função do princípio da hierarquia das leis e do disposto no artigo 156, inciso III da CF/88, mesmo ainda constando, expressamente, nas leis municipais.

Em anexo, encontra-se na íntegra a Lista dos serviços tributáveis pelo ISS, estabelecida pela LC nº 116/2003. Esta lista pode diferir das listas anexas às leis municipais em função destas poderem ter sido renumeradas, em função dos vetos estabelecidos pelo Presidente da República, quando da sanção daquela Lei.

4.2.5. Local da Incidência do ISS

Outro elemento que precisa ser apreciado, quando do exame da tributação de um fato pelo ISS, é o local da incidência do imposto (elemento espacial do fato gerador), para poder saber onde ocorreu o fato gerador e a quem a exação é devida, ou seja, a qual sujeito ativo (município) o imposto deve ser pago.

A análise do local da incidência do imposto referenciado, para saber onde ocorreu o fato gerador e a que sujeito ativo (município) o imposto deve ser pago, passa necessariamente pela análise da lista de Serviços. Essa afirmativa decorre da forma usada no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 para definir o local de incidência do imposto. Ela disciplina o local de incidência do ISS, nos seguintes termos:

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, sementeira, 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, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º - No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º - No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

A definição de local de incidência do ISS, prevista no *caput* do artigo transcrito anteriormente, estabelece como regra geral que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou na sua falta, no domicílio do prestador. Até aqui não se faz necessário consultar a lista de serviços para saber o local de incidência do imposto, assim como também não necessita, para fins de determinação do local de incidência da primeira exceção a regra geral, prevista no inciso I do artigo *in casu*. No entanto, nas demais exceções à regra geral que estão contidas nos demais incisos do *caput* do citado artigo e nos seus parágrafos 1º, 2º e 3º, sempre haverá necessidade de consultar a Lista de Serviços para saber onde o imposto será devido.

Pelo disposto no *caput* do citado art. 3º, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou na sua falta, no domicílio do prestador. Esta é a regra geral para definição do local de incidência do ISS, que em nada mudou em relação ao que antes era disposto sobre o aspecto no Decreto-lei nº 406/68.

O Decreto-lei nº 406/68 estabelecia na alínea “a” do seu artigo 12 que o local da prestação do serviço era o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador. Esta norma só fazia exceção a esta regra do local de incidência do ISS, para o caso de construção civil, que o imposto deveria ser pago no local onde se efetuar a prestação (alínea “b” do art. 12); e no caso do serviço de exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio, que o ISS era devido no município tivesse parcela da estrada explorada em seu território (alínea “c” do art. 12, incluída pela Lei complementar nº 100/1999).

Resumidamente, da análise do disposto no artigo 3º da LC nº 116/2003, em relação ao local de incidência do ISS, pode se deduzir que há 03 (três) espécies ou modalidades distintas de locais onde o imposto pode ser exigido, a saber:

- **No estabelecimento ou domicílio prestador do serviço** – regra geral para todos os serviços da lista, salvo as exceções a seguir;

- **No estabelecimento ou domicílio do tomador ou intermediário do serviço** – aplica-se a todos os serviços da Lista, quando o mesmo for proveniente do exterior do país (importação de serviço);
- **No local onde, efetivamente, for realizada a prestação do serviço** – aplica-se aos serviços dos subitens 3.04, 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.16, 7.17, 7.18, 7.19, 11.01, 11.02, 11.04, 16.01, 17.05 e 17.10 e dos itens 12 (exceto subitem 12.13) e 20 da lista anexa a LC nº 116/2003.

Ainda sobre a interpretação do local de incidência do ISS previsto no art. 3º da dita norma complementar, em função do disposto no inciso XX desse artigo, há entendimentos de que o serviço de local de mão de obra, previsto nos subitem 17.05 da Lista de Serviços, é enquadrado na segunda espécie de local de incidência vista acima. Ou seja, o imposto deste serviço seria devido no estabelecimento contratante da mão-de-obra e não nos estabelecimentos onde as pessoas terceirizadas estariam a seu serviço.

Sobre este aspecto da norma, é preciso atentar que o legislador estabeleceu que o ISS deste serviço é devido *“no estabelecimento tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado”*, daí não ser possível considerar o imposto devido apenas no estabelecimento contratante, mas em todos os estabelecimentos do contratante ou até mesmo no seu domicílio, onde haja mão de obra a seu serviço. Este entendimento defendido por nós é confirmado pelo disposto no art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, que será estudado adiante, que estabelece o ISS ser devido onde efetivamente há a prestação do serviço.

A citada Lei trata ainda de local de incidência do imposto no caso dos serviços constantes dos subitens 3.04 e 22.01 da citada Lista, cujo imposto será devido no território onde houver parcela de estrada, ferrovia, ponte, duto ou conduto explorado. Neste caso, não há necessariamente, uma modalidade de local de incidência do imposto diversa das três vistas acima, mas apenas de hipóteses onde o imposto também é devido no local onde haja a prestação do serviço, sendo que o serviço, pela sua natureza, pode ser prestado, de forma fracionada, no território de vários municípios.

OBS: Para facilitar a identificação das exceções do local de incidência do imposto, na lista de serviço anexa, os itens, cujos serviços são devidos no local da sua execução, foram destacados por sublinhado simples e ao final destes subitens, entre colchetes, consta o local de incidência.

Ainda sobre o local de incidência do ISS, da comparação da atual Lei nacional com a norma precedente, nota-se que houve um alargamento das exceções a regra, que antes eram duas e agora passaram para vinte e duas. Com isso, o legislador buscou atenuar a guerra fiscal existente entre os municípios, no tocante a definição em suas leis, do aspecto espacial do fato gerador do imposto. Apesar de não ter havido inovação, pode ser afirmado que houve uma sensível evolução em relação ao local de incidência do imposto.

Antes da LC nº 116/2003, em relação ao local da incidência do imposto, ocorria uma verdadeira confusão jurídica, em função do interesse dos pequenos municípios em cobrar o imposto de serviços tomados em seus territórios e em função de decisões prolatadas no STJ. Este Tribunal em algumas decisões entendeu que o imposto deve ser pago no local onde o serviço for efetivamente prestado, conforme podemos concluir do transcrito a seguir:

Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador.” (RE nº 54.002-0/PE – Rel. Min. Demócrito Reinaldo)

Tributário – ISS. Competência para imposição de obrigação fiscal – Local da prestação de serviço – DL 406/68, art. 12. Para a incidência do ISS, quanto ao fato gerador, considera-se o local onde se efetiva a prestação do serviço, competindo ao município do território da atividade constitutiva daquele fato a imposição e o recolhimento do tributo. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais. Recurso improvido. (STJ, 1ª T., RESP 720/MA, DJ 15/15/95, Rel. Min. Milton Luiz Pereira).

Mesmo após a edição da LC nº 116/2003, o STJ ainda continua decidindo que o ISS é devido no local da prestação do serviço. Só como exemplo, cita-se o AgRg no Ag 1173805/MG (DJe 02/06/2010), julgado em 20/05/2010, onde a Segunda Turma do Tribunal decidiu que (*in verbis*):

A jurisprudência desta Corte é no sentido de que a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa.

No entanto, há decisões divergentes no Superior Tribunal de Justiça. No REsp 111721/SP, da relatoria da Ministra Eliana Calmon, que é membro da Primeira Seção do Tribunal, ela deu a entender que com a Lei Complementar nº 116/2003 mudou o figurino em relação à norma anterior. Ela afirmou que "*em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003)*". Ou seja, ela afirmou que, em relação à construção civil, o local de incidência do ISS é diferente dos demais casos.

Doutrinadores como Bernardo Ribeiro de Moraes, Edvaldo Brito e Sérgio Pinto Martins entendem que a norma definidora do local da prestação de serviço não fere o princípio constitucional da territorialidade. É uma exceção a regra de que a lei tributária tem vigência no território do ente detentor da competência tributária para exigir o tributo.

Conforme previsto no artigo 146, inciso I, da CF/88, cabe à Lei Complementar definir a sujeição ativa do ISS, bem como o fato gerador e o seu local da incidência (elemento espacial). Dessa forma, a configuração dos critérios: estabelecimento prestador e local da efetiva prestação dos serviços, realizada pelo artigo 3º da LC nº 116/2003, objetiva prevenir o conflito de competência entre os Municípios e assegurar a eficácia da arrecadação tributária. Em função do exposto acerca desse aspecto, entendemos que o dispositivo da citada Norma Complementar está em perfeita sintonia com a Constituição Federal e em pleno vigor. A par disso, não podem os municípios fixar local de incidência do ISS distinto do estabelecido pela Norma Complementar vigente.

4.2.5.1. Conceito de Estabelecimento Prestador

Ainda em relação ao local de incidência do imposto, a LC nº 116/2003, em seu artigo 4º, procurando dirimir possíveis dúvidas, estabeleceu o seguinte conceito de estabelecimento prestador de serviço:

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. (Grifados)

Este dispositivo, ao invés de aclarar a questão acerca do local de incidência do imposto, possibilita mais discussões acerca do assunto, pois determinados serviços previstos como devidos no local do estabelecimento prestador – regra geral, se considerado o disposto no dispositivo *in comento*, poderá ser devido no local onde estiver sendo efetivamente prestado o serviço, independentemente, da constituição jurídica do estabelecimento prestador. Basta para tanto, que o estabelecimento se configure em uma **unidade econômica ou profissional** de prestação de

serviço. No entanto, é preciso considerar que o legislador complementar quis que, efetivamente, exista um “estabelecimento prestador” no local da prestação e não, simplesmente, um profissional representante do prestador do serviço deslocado para o local em que está sendo desenvolvida a atividade de prestar serviço, sem nenhum domicílio ou estabelecimento fixo na base territorial do tomador do serviço, distintamente da sede ou domicílio deste.

Entendemos que para se afigurar na prática um estabelecimento prestador, na forma do dispositivo transcrito acima, deverá existir, no mínimo um estabelecimento físico (imóvel) de propriedade ou locado em nome do prestador de serviço, onde o mesmo incorra em despesas com água, luz, telefone etc. para mantê-lo em funcionamento.

Na legislação municipal fortalezense, este aspecto do fato gerador está previsto no artigo 134 da Lei nº 4.144/1972, com a redação dada pelo LC nº 14/2003 e no artigo 2º do Regulamento do ISS nos mesmos termos da LC nº 116/2003. Ou seja, neste município não há nenhuma diferença entre as normas municipais e a norma complementar sobre o local de incidência do ISS.

4.3. Sujeito Passivo

No CTN, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo. Este pode ser considerado **contribuinte** quando é a pessoa que pratica o fato gerador e **responsável** quando tem ligação com o fato gerador e a lei o obriga a pagar o imposto.

4.3.1. Contribuinte

O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária. Segundo o CTN, este é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Neste tópico, é preciso separar aquele que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, que é o contribuinte; daquele que é obrigado a pagar o tributo, como responsável, por expressa determinação legal, ou seja, se encontram no pólo obrigacional passivo da relação jurídica instaurada com a ocorrência do fato gerador previsto em lei.

O contribuinte do ISS é tratado no artigo 5º da LC nº 116/2003 como sendo *o prestador do serviço*.

O legislador complementar não poderia ter escolhido outra pessoa para ser o contribuinte do imposto, se não aquela que presta o serviço, sobre pena de ter cometido inconstitucionalidade, porque em uma operação de prestação de serviço, quem auferir renda ou adquire capacidade contributiva é o prestador do serviço. O legislador não poderia ter escolhido, por exemplo, a pessoa do tomador de serviço, como contribuinte, por que este não auferir capacidade contributiva ao pagar pelo serviço, mas sim o prestador do serviço.

A pessoa jurídica ou natural, que se situa no pólo passivo da relação jurídico tributária, no caso do ISS é o prestador de serviço, por ser esta que pratica o fato gerador do imposto. Não é considerada contribuinte, a pessoa que preste serviço em relação de emprego ou como trabalhador avulso ou ainda, que seja membro da diretoria, de conselho consultivo ou fiscal de sociedades, bem como, dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados, em função da não incidência do imposto nos serviços por eles prestados, pelo fato da subordinação na execução do serviço e por haver o vínculo empregatício, ou seja, os mesmos não prestam serviços para terceiros, mas para uma organização da qual fazem parte do seu corpo.

Também não são contribuintes do imposto aqueles que prestam serviços para si mesmo, por não haver circulação do serviço, ou seja, não ocorre a transmissão do serviço para uma terceira pessoa, ele não serve a ninguém a não ser a si mesmo. Um serviço prestado por um advogado que se autodefende em uma causa, apesar de previsto na lista, não está sujeito à tributação, pelo fato da figura do prestador e tomador se confundir na mesma pessoa.

Já no caso da prestação de serviços, por exemplo, de plano de saúde (subitem 4.23 da lista), o contribuinte é aquele que organiza e vende a cessão de direito de usar os serviços

oferecidos pelo plano de saúde, independentemente, do tomador do serviço utilizar ou não os serviços, por assim determinar a lei criadora da lista de serviços.

Em relação à escolha do contribuinte do imposto, como não poderia ser diferente, a legislação municipal fortalezense seguiu a mesma regra da norma nacional. A definição de contribuinte do ISS na lei municipal está disposta no artigo 137 da Lei nº 4.144/1972 e repetida pelo artigo 9º do Regulamento do ISS.

4.3.2. Responsabilidade/Substituição Tributária

Os Fiscos, em geral, vêm se utilizando largamente da atribuição de responsabilidades a terceiros, para que estes realizem a retenção de imposto na fonte para posteriormente realizar o seu recolhimento. Este artifício é utilizado como meio de facilitar o controle da arrecadação de seus tributos, tendo em vista a premissa de que é mais fácil e menos oneroso fiscalizar um número menor de responsáveis tributários, do que a grande massa de contribuintes existentes em cada tributo.

No ISS, ocorre à responsabilidade tributária de terceiros, quando o Fisco Municipal determina a uma pessoa, que tenha relação com o fato gerador - normalmente tomador do serviço, que realize a retenção do valor do imposto incidente sobre o um serviço e o repasse ao Fisco no prazo estipulado.

Os estudiosos do Direito Tributário utilizam também a expressão “contribuinte substituto” para denominar o responsável tributário. Esta expressão é utilizada devido ao fato de haver a substituição do contribuinte por outra pessoa que tenha relação com o fato gerado, ou seja, a lei substitui, no pólo passivo da obrigação tributária, a pessoa do contribuinte por um terceiro, que ficará incumbido da responsabilidade do pagamento de imposto ou contribuição decorrente de ato ou fato jurídico ou econômico praticado por outrem. Com isto, dá-se a *substituição tributária* do sujeito passivo.

Antes da LC nº 116/2003, no imposto sobre serviços, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros ou substituição tributária, encontrava suporte no artigo 128 do CTN, que prevê a possibilidade de atribuição de responsabilidades a terceiros que estejam vinculados à prática de fato gerador de obrigação tributária.

A previsão contida no § 7º do artigo 150 da CF/88, incluída pela EC nº 03/93, que autoriza, mediante lei, a atribuição de responsabilidade a terceiros pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, não é aplicável ao ISS, pelo fato dela (substituição para trás) está relacionada às situações anteriores a ocorrência do fato gerador. No imposto em estudo, em função da sua natureza, somente é possível atribuir à responsabilidade a terceiros, quando da ocorrência do fato gerador.

Anteriormente, as legislações municipais do ISS, embasadas no citado dispositivo do CTN, determinavam aos tomadores de serviços que realizassem a retenção do imposto, quando se verificasse que o prestador do serviço não fosse inscrito junto ao cadastro de um município ou quando ele deixasse de emitir o documento fiscal correspondente ao serviço prestado. Isto se dava, porque assim não procedesse, o Fisco não teria como cobrar, posteriormente, o imposto do prestador do serviço. Após o advento da EC nº 03/93, os Fiscos municipais passaram também a atribuir a responsabilidade a terceiros, pela retenção e recolhimento do imposto de todos os serviços tomados, independentemente, de está o prestador do serviço regular ou não, junto ao Fisco.

Alguns doutrinadores discutiam a constitucionalidade da substituição tributária do ISS, em função do mandamento da Carta Magna não se aplicar a ele. No entanto, não era com base neste dispositivo constitucional que os Municípios passaram a adotar a responsabilidade tributária de terceiros, mas sim, baseado no CTN. A novel previsão constitucional, na época dirigida ao Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS, apenas serviu para despertar nos administradores municipais a possibilidade de fazer uso de um dispositivo legal já existente, mas que estava despercebido.

A LC nº 116/2003, buscando retirar qualquer dúvida em relação à possibilidade ou não da transferência a terceiros da responsabilidade pelo pagamento do imposto, reproduziu, com pequenas modificações, em seu art. 6º, o disposto no artigo 128 do CTN, nos seguintes termos:

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

§ 1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

A principal inovação trazida pela Norma Complementar foi a instituição imediata de responsabilidade a terceiros, independentemente, da edição de lei municipal. Notem que o parágrafo 2º do dispositivo acima transcrito já estabeleceu a responsabilidade a terceiros, tomadores ou intermediários dos serviços que não são devidos no local do estabelecimento ou domicílio do prestador, independentemente da edição de lei municipal. Com isso, independentemente, da existência ou não de lei municipal atribuindo responsabilidade a terceiros, no caso dos serviços previstos nos itens relacionados no inciso II do citado parágrafo e ainda, quando o serviço for proveniente do exterior do País, o tomador terá que, obrigatoriamente, reter o imposto incidente sobre o serviço tomado e recolhê-lo ao município beneficiário. Desta forma, se, por exemplo, uma determinada pessoa jurídica tomar um serviço de vigilância de seus bens (subitem 11.02), que é devido no local onde é realizada a sua prestação, ela terá que efetuar a retenção e recolher o imposto ao município onde estiver sendo prestado o serviço, mesmo que este município não seja o da sua sede e, independentemente, dele ter atribuído a responsabilidade por lei local.

É importante destacar que, nos serviços provenientes do exterior do País, previsão do inciso I do citado parágrafo 2º, qualquer pessoa tomadora ou intermediária, independentemente, de ser pessoa jurídica ou natural (física) será responsável pelo pagamento do imposto. Já no caso da previsão do inciso II, a responsabilidade é atribuída apenas, às pessoas jurídicas tomadoras dos serviços contidos subitens relacionados.

Outra inovação da LC nº 116/2003 em relação à previsão do CTN, foi que os responsáveis terão que pagar o imposto devido, acrescido de multa e outros acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte (§ 1º do artigo 6º). Esta previsão já era contida nas legislações municipais, no intuito de dar rigidez e segurança à atribuição de responsabilidade a terceiros, e agora foi elevada a categoria de norma complementar à Constituição Federal.

Ainda acerca da responsabilidade tributária ou substituição tributária, é importante ressaltar que, no caso em que o tomador do serviço realizar a retenção do imposto na fonte e não o repassar ao Fisco no prazo determinado estará cometendo crime de apropriação indébita (artigo 168 do Decreto-lei nº 2.848/40 – Código Penal), sujeito à pena de reclusão de um a quatro anos, além da incidência de multas e demais encargos tributários sobre o valor devido.

4.3.2.1. O Responsável Tributário na Legislação Municipal

Para que um terceiro, diferente da pessoa do prestador do serviço, seja o responsável pelo pagamento do ISS é preciso que ocorra a convergência de duas condições: a existência de lei (*stricto sensu*) estabelecendo, expressamente, a responsabilidade; e que o responsável tenha

relação com a prática do fato gerador. Este é o entendimento extraído do artigo 132 do CTN e do artigo 6º da LC nº 116/2003. Com base nestes dispositivos, uma lei municipal não pode estabelecer ao um terceiro a responsabilidade pelo pagamento do imposto, se ele não tiver nenhuma relação com a operação de prestação de serviço que deu origem a obrigação de pagar o ISS. Da mesma forma, salvo os casos previstos no parágrafo segundo do artigo 6º da LC nº 116/2003, não pode um determinado município exigir o imposto de um terceiro, que esteja vinculado a uma prestação de serviço, se não existir uma lei municipal estabelecendo, expressamente, esta obrigatoriedade.

Os dispositivos legais, tanto do CTN, como da LC nº 116/2003, previram a possibilidade dos legisladores excluïrem a responsabilidade do contribuinte em relação ao pagamento do imposto, atribuindo-a integralmente ao terceiro eleito como responsável. Ou, opcionalmente, a legislação pode deixar o contribuinte com a responsabilidade **supletiva** do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Sobre este aspecto da norma, cabe observar que **responsabilidade supletiva**, tem o sentido de complementar o que não foi pago pelo outro. No caso de uma lei municipal que opte por atribuir ao contribuinte a responsabilidade supletiva, ficará dito que, caso o responsável não faça a retenção do imposto ou não retenha de forma integral, o Fisco poderá cobrar do contribuinte o valor integral ou a parte que não foi retida, inclusive com a aplicação multas e de encargos moratórios. Isto só não será possível, se for comprovado que o responsável tributário realizou a retenção integral, mas não recolheu o imposto. Neste caso, o Fisco somente poderá cobrar do responsável, e nunca do contribuinte.

Merece ser destacado ainda, que a responsabilidade de terceiros pode ser **solidária** ou **subsidiária**. Na primeira, não comporta benefício de ordem, ou seja, a obrigação pode ser exigida de qualquer uma das partes envolvidas, independente da ordem dos devedores. Já na segunda, há o benefício de ordem, primeiro deve-se exigir a obrigação do obrigado principal e somente, caso este não a cumpra, é que se pode exigir do segundo obrigado. A par destas noções, se uma lei estabelecer que a responsabilidade do contribuinte seja supletiva e nada mais for dito, fica a dúvida de quem o Fisco deverá exigir primeiro o imposto, do responsável ou do contribuinte, ou do primeiro que ele alcançar. No entanto, para haver uma maior segurança e clareza na relação entre o fisco, o responsável e o contribuinte, a melhor forma de atribuir a responsabilidade supletiva ao contribuinte, seria o estabelecimento da obrigação como subsidiária, ou seja, já que se estar tirando a pessoa do contribuinte como principal obrigado no pelo passivo, para por uma terceira pessoa, primeiro deverá se exigir desta o cumprimento da obrigação, para somente depois, caso ele não a pague, poder exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Na legislação tributária, na LC nº 14/2003 foi estabelecida que a responsabilidade do contribuinte na substituição tributária era subsidiária. Entretanto com a LC nº 32/2006 ficou estabelecido que o prestador do serviço terá a responsabilidade solidária pelo pagamento total ou parcial do tributo não retido.

No Município de Fortaleza, desde 1994, já era estabelecida a responsabilidade a terceiros, pela retenção e pagamento do ISS, como substitutos tributários. Esta responsabilidade era atribuída com base no disposto no artigo 128 do CTN. Após a edição da LC nº 116/2003, a responsabilidade de terceiros, como substitutos tributários, foi estendida, pela Lei Complementar Municipal nº 14/2003, aos órgãos da administração direta da União e do Estado, bem como aos tomadores de serviços que exerçam as atividades de indústria, estabelecimentos de ensino, *shopping centers*, centros comerciais e supermercados.

A responsabilidade de terceiros em relação ao ISS, no Município de Fortaleza está prevista no artigo 140 da Lei nº 4.144/1972, com redação dada pela LCM nº 14/2003. A sua regulamentação foi feita pelos artigos 10, 11 e 12 do Regulamento do ISS.

O artigo 10 do Regulamento do ISS trata dos Contribuintes Substitutos, ou seja, aqueles que terão a obrigação realizar a retenção do ISS incidente sobre todos os serviços que tomar, cujo

imposto seja devido ao Município de Fortaleza. Veja na íntegra as disposições contidas no citado dispositivo:

*Art. 10. São responsáveis pela retenção na fonte e recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, na **qualidade de contribuintes substitutos**, as seguintes pessoas estabelecidas no Município:*

I – os órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como suas Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e as Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, em relação aos serviços por eles tomados;

II – o Sindicato das Empresas de Transportes de Passageiros do Estado do Ceará (SINDIÔNIBUS), em relação aos serviços por ele tomados e em relação ao faturamento mensal das empresas de transporte, decorrente da prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, quando do pagamento dos valores provenientes da utilização do vale transporte por seus usuários;

III – as Pessoas Jurídicas de Direito Privado, dos seguintes ramos de atividades econômicas, em relação aos serviços por elas tomados:

- a) as companhias de aviação;*
- b) as incorporadoras e construtoras;*
- c) as empresas seguradoras e de capitalização;*
- d) as empresas e entidades que explorem loterias e outros jogos, inclusive apostas;*
- e) as operadoras de cartões de crédito;*
- f) as instituições financeiras;*
- g) as empresas que explorem serviços de planos de saúde ou de assistência médica, hospitalar e congêneres, ou de seguros através de planos de medicina de grupo e convênios;*
- h) os hospitais;*
- i) os estabelecimentos de ensino;*
- j) as empresas permissionárias e concessionárias de serviços públicos de qualquer natureza;*
- l) os moinhos de beneficiamento de trigo, as distribuidoras e importadoras de matéria-prima e produtos industrializados;*
- m) os exportadores de matérias-primas e produtos industrializados;*
- n) as entidades desportivas e promotoras de bingos e sorteios;*
- o) as empresas de hotelaria, aí se incluindo as pousadas, flats e assemelhados;*
- p) os buffets, casas de chá e assemelhados;*
- q) as boîtes, casas de show, bares, restaurantes e assemelhados;*
- r) as indústrias em geral;*
- s) os shopping centers, centros comerciais e supermercados.*

§ 1º. Ato do Secretário de Finanças relacionará as pessoas jurídicas de direito privado que atuem nos ramos de atividades econômicas mencionadas no inciso III deste artigo, que serão consideradas contribuintes substitutos, bem como poderá, no interesse da administração tributária, atribuir a elas e às pessoas constantes dos incisos I e II deste artigo, a responsabilidade pela retenção na fonte e recolhimento do imposto incidente sobre serviços com os quais tenham relação.

§ 2º. Enquanto não for editado o ato previsto no § 1º deste artigo, todas as pessoas jurídicas de direito privado, que atuem nos ramos de atividades econômicas mencionadas no inciso III deste artigo, são consideradas contribuintes substitutos.

§ 3º. Não haverá retenção na fonte, pelos substitutos tributários mencionados neste artigo, quando o serviço for prestado por:

I – contribuintes enquadrados no regime de recolhimento do imposto por estimativa;

II – profissionais autônomos inscritos em qualquer município e em dia com o pagamento do imposto;

III – prestadores de serviços imunes ou isentos.

IV – sociedades de profissionais submetidas a regime de pagamento do imposto por alíquota fixa mensal.

V – prestadores de serviços que possuam medida liminar ou tutela antecipada dispensando-os do pagamento do imposto ou autorizando o depósito judicial do mesmo.

§ 4º. A dispensa de retenção na fonte de que trata o § 3º deste artigo é condicionada à apresentação do correspondente documento fiscal ou recibo de profissional autônomo, acompanhado de cópia dos seguintes documentos fornecidos pela Secretaria de Finanças, nos termos de ato do Secretário de Finanças:

I – No caso dos incisos I, III, IV e V do § 3º deste artigo, Certidão de Não Retenção de ISS na Fonte;

II - No caso do inciso II do § 3º deste artigo, Certidão Negativa de Débitos de ISS.

§ 5º. No caso de profissional autônomo inscrito em outro município, em substituição ao documento previsto no inciso II do § 4º deste artigo, deverá ser exigido documento comprobatório da sua inscrição municipal e prova de que está em dia com o pagamento do imposto.

§ 6º. A dispensa de retenção na fonte mencionada no inciso II do § 3º deste artigo não se aplica aos serviços prestados por profissional autônomo inscrito em outro município, quando o imposto for devido no Município de Fortaleza, na forma do § 1º do artigo 2º deste Regulamento, ainda que o profissional atenda as exigências do § 5º deste artigo.

O artigo 11 do Regulamento do ISS de Fortaleza, abaixo transcrito, trata das situações em que qualquer tomador de serviço será responsável pela retenção do imposto na fonte. As disposições desse artigo, diferentemente do artigo 10, são destinadas a todos os municípios, pessoas físicas e jurídicas. Sempre que uma pessoa tomar os serviços nas condições nele estabelecidas fica responsável pelo pagamento do imposto. Veja em que situações na Capital cearense o tomador do serviço figura como responsável tributário:

*Art. 11. São responsáveis, também, pela retenção na fonte e recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, na **qualidade de responsáveis tributários**, as pessoas naturais ou jurídicas, domiciliadas ou sediadas neste município, ainda que imunes ou isentas, que:*

I – tomarem serviços tributáveis prestados por terceiros:

a) pessoas jurídicas ou profissionais autônomos, que não fizerem prova de inscrição como contribuintes no Cadastro Produtores de Bens e Serviços – CPBS do Município de Fortaleza ou em cadastro de contribuintes do imposto de outro município;

b) pessoas jurídicas que, mesmo inscritas no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços – CPBS do Município de Fortaleza ou em cadastro de contribuintes do imposto de outro município, não apresentem o documento fiscal correspondente ao serviço prestado, devidamente autorizado e autenticado pelo respectivo Fisco Municipal;

c) profissionais autônomos que, mesmo inscritos no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços – CPBS do Município de Fortaleza ou em cadastro de contribuintes do imposto de outro município, não fizerem prova de quitação do imposto.

II – tomarem quaisquer dos serviços mencionados nos incisos do § 1º, do artigo 2º deste Regulamento, prestados por terceiros, sediados ou domiciliados em outro município.

§ 1º. A obrigatoriedade prevista na alínea “b” do inciso I e no inciso II, deste artigo, não se aplica quando:

I – o serviço for prestado por contribuinte imune ou isento, estabelecido no Município de Fortaleza, que comprove esta condição mediante a apresentação da Certidão de Não Retenção de ISS na Fonte;

II – quando o serviço for prestado por contribuinte imune, estabelecido em outro município, que comprove esta condição, por qualquer meio de prova determinado pela legislação do município onde estiver sediado.

§ 2º. Para fins do disposto no inciso I deste artigo, por ocasião do recebimento do serviço, deverá o usuário exigir do prestador, pessoa jurídica, o respectivo documento fiscal autorizado e chancelado pelo Fisco Municipal ou, quando se tratar de profissional autônomo, recibo de profissional autônomo, acompanhado de Certidão Negativa de Débitos de ISS ou de qualquer meio de prova de pagamento do imposto, se inscrito em outro município.

§ 3º. Se o prestador do serviço não fizer a prova de regularidade, na forma do § 2º deste artigo, ressalvado os casos do § 1º deste artigo, o usuário deverá reter o imposto, calculado sobre o total do valor do serviço, de acordo com o tipo de serviço e a respectiva alíquota, constantes do Anexo I deste Regulamento, efetuando o respectivo recolhimento no prazo previsto na alínea “e” do inciso II do artigo 71 deste Regulamento.

§ 4º. O proprietário ou administrador de obras de construção civil, por ocasião da expedição do “Habite-se” ou do cadastramento da construção ou da reforma no Cadastro Imobiliário do Município de Fortaleza, recolherá o imposto sobre a base de cálculo correspondente a 40% (quarenta por cento) do valor total da construção, se não houver procedido nos termos do § 3º deste artigo.

§ 5º. Para efeito do lançamento do imposto devido na forma do § 4º deste artigo, será considerado ocorrido o fato gerador, na data em que for efetivamente tomado o serviço.

§ 6º. Na impossibilidade de se determinar a data mencionada no § 5º deste artigo, será considerada a data em que for expedido o “Habite-se” ou, na falta desta, a data da inclusão da construção ou da reforma, com acréscimo de área, no Cadastro Imobiliário do Município de Fortaleza.

§ 7º. O imposto devido na forma do § 4º deste artigo será recolhido no prazo previsto na alínea “e” do inciso II do artigo 71 deste Regulamento.

§ 8º. O proprietário ou administrador de obras de construção civil fica desobrigado do pagamento, na forma do § 4º deste artigo, quando:

I - a construção for residencial e unifamiliar, com área total não superior a 60 m² (sessenta metros quadrados), destinada ao uso próprio e cujo Fator de Correção de Edificação – FE seja igual ou inferior a 07 (sete);

II - tratar-se de reforma, com acréscimo de área, e o total das áreas acrescidas de cada unidade no lote não for superior a 30 m² (trinta metros quadrados).

§ 9º. A dispensa do pagamento, prevista no § 8º deste artigo, não exclui o direito do Fisco Municipal de cobrar o imposto diretamente do prestador do serviço.

§ 10. Os critérios de cálculo do percentual estimado no § 4º deste artigo e as deduções admitidas serão estabelecidos em ato do Secretário de Finanças.

A responsabilidade prevista no artigo 12 do Regulamento do ISS fortalezense, diferentemente das vistas anteriormente, não se refere a serviços tomados, mas a serviços prestados a terceiros. Há na disposição abaixo, na verdade, solidariedade pelo pagamento do imposto devido por terceiros, pelo fato das pessoas citadas como responsáveis não terem relação com a prestação do serviço, sendo apenas fornecedora do equipamento que será usado para a prestação do serviço de cópia.

Art. 12. O imposto devido pelos contribuintes que prestam serviços de fornecimento de cópia e reprodução de originais em caráter comercial, como locatários ou arrendatários de equipamentos em locação ou arrendamento, poderá ser pago, a critério da Secretaria de Finanças do Município, sob a forma de retenção, pelos locadores ou arrendadores dos respectivos equipamentos, com base em valor estimado, na forma do disposto na Seção II do Capítulo I do Título III deste Regulamento.”

4.3.2.2. A Responsabilidade ou Substituição Tributária no Simples Nacional

A Lei Complementar nº 123/2006, ao tratar do regime tributário do Simples Nacional, prevê a substituição tributária do ISS sobre dois pontos de vista.

A Responsabilidade das Empresas optantes pelo Simples Nacional

O primeiro deles, previsto no inciso XIV do parágrafo primeiro do art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006, é dirigida às microempresas (ME) e às empresas de pequeno porte (EPP) optantes do regime. Nesta disposição legal, a Lei estabelece que o fato das empresas

optarem pelo Simples Nacional não as dispensam de realizarem a retenção na fonte dos impostos e contribuições que a legislação pertinente as obrigarem. Ou seja, as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional podem ser eleitas como substitutas ou responsáveis tributárias de quaisquer dos tributos existentes no Sistema Tributário Nacional.

Sobre este diapasão, com relação ao ISS, o referido dispositivo legal estabelece que as ME e EPP serão responsáveis pela retenção desse imposto em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte e na importação de serviços.

Em função desta previsão legal, em relação ao ISS, as empresas optantes pelo Simples Nacional terão que observar a legislação tributária do município dos seus estabelecimentos e as disposições previstas no art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 para determinarem as situações que elas serão obrigadas a realizar a retenção do ISS na fonte.

Independentemente do disponha ou que venha a dispor as normas tributárias dos municípios, as empresas optante pelo Simples Nacional são substitutas tributárias em relação ao disposto no § 2º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

A Responsabilidade dos Tomadores de Serviços das Empresas optantes pelo Simples Nacional

A Lei Complementar nº 123/2006 prevê também, no § 6º do seu artigo 18, que o tomador dos serviços prestados pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte deverá reter o ISS no caso dos serviços previstos no § 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

Na redação original deste citado dispositivo legal, era previsto que a retenção do ISS deveria ser na forma da legislação do município onde estivesse localizado o tomador do serviço e que o valor retido seria abatido do valor do imposto a ser recolhido à Receita Federal do Brasil pela ME ou EPP.

O aspecto mais polêmico do Estatuto do Simples Nacional não era em relação a retenção do ISS na fonte, mas sim em relação à alíquota a ser aplicada na retenção desse imposto na fonte. Por falta de previsão expressa, persistia a dúvida se a alíquota que deveria ser aplicada sobre o preço do serviço seria a prevista na legislação municipal para o tipo de serviço prestado ou as previstas nas tabelas anexas a Lei Complementar nº 123/2006, que rege o regime?

Sobre este aspecto, o entendimento mais coerente é de que as alíquotas a serem aplicadas na retenção do ISS na fonte das empresas que fizerem opção pelo Simples Nacional deveria ser as previstas nas tabelas de alíquotas do Simples Nacional para o imposto *in casu*, determinada em função do faturamento da empresa nos 12 (doze) meses anteriores ao mês da prestação de serviço.

O entendimento exposto baseia-se no fato de que o Estatuto do Simples Nacional estabelece um regime tributário, que os contribuintes ao optarem por ele estarão sujeitos apenas a ele durante todo o ano calendário e ainda, nos princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade, que estariam sendo feridos quando aplicada tributação para os contribuintes sujeitos a retenção do ISS na fonte, diversa da aplicada àqueles que não tiveram o seu imposto retido na fonte.

Também não deixa dúvida a este entendimento, a previsão contida no *caput* do artigo 18 da Lei em questão, do qual o citado parágrafo 6º faz parte e deve observar o mandamento deste. O mandamento da cabeça do artigo determina que o valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das tabelas dos anexos da Lei Complementar nº 123/2006.

Entretanto, o Comitê Gestor e alguns Municípios vinham interpretando que a retenção do ISS incidente sobre os serviços prestados pelas empresas optantes pelo Simples Nacional deveria ser feito com base nas alíquotas previstas na legislação municipal e não com base nas alíquotas do Regime tributário. Esta interpretação destoante baseava-se na expressão “na forma da

legislação municipal”, contida no § 6º do seu artigo 18 da LC nº 123/2006. O Município de Fortaleza, dentre outros, adotava esta interpretação.

O entendimento mais razoável da expressão “na forma da legislação municipal” é de que ela se refere ao momento em que deverá ser feita a retenção do imposto na fonte, a forma e a data de recolhimento do imposto retido, mas não como a forma de calcular o imposto. Haja vista que a forma de tributação já fora definida quando o contribuinte fez opção pelo regime tributário.

Em função desta dicotomia de entendimentos acerca de qual alíquota devia ser aplicada na retenção do ISS na fonte, a Lei Complementar nº 128 - de 18 de dezembro de 2008 - que alterou significativamente a Lei Complementar nº 123/2006, deu nova redação ao citado parágrafo 6º, estabelecendo que a retenção do imposto na fonte deve observar o disposto no § 4º do art. 21 da Lei Complementar nº 123/2006.

O parágrafo 4º do artigo 21 da Lei Complementar nº 123/2006 estabelece que a retenção do ISS na fonte das microempresas ou das empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, deverá observar as seguintes a seguintes regras:

- a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ISS previsto nos Anexos III, IV ou V da Lei Complementar nº 123/2006 para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da prestação;
- na hipótese de o serviço sujeito à retenção ser prestado no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte, deverá ser aplicada pelo tomador a alíquota correspondente ao percentual de ISS referente à menor alíquota prevista nos citados anexos III, IV ou V da Lei Complementar;
- no caso da retenção na fonte no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte, quando for constatando que houver diferença entre a alíquota utilizada e a efetivamente apurada, caberá o contribuinte efetuar o recolhimento dessa diferença no mês subsequente ao do início de atividade em guia própria do Município;
- quando a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ISS no Simples Nacional por valores fixos mensais, não caberá a retenção do imposto na fonte, salvo quando o imposto for devido a outro município;
- quando a microempresa ou empresa de pequeno porte não informar no documento fiscal, a sua alíquota no Simples Nacional, aplicar-se-á a alíquota correspondente ao percentual de ISS referente à maior alíquota prevista nos anexos III, IV ou V da Lei Complementar nº 123/2006, ou seja, a alíquota de 5% (cinco por cento);
- o fato de haver retenção na fonte não exime a responsabilidade do prestador de serviços quando a alíquota do ISS informada no documento fiscal for inferior à devida, hipótese em que o recolhimento dessa diferença será realizado em guia própria do Município;
- o valor retido, devidamente recolhido, será definitivo, não sendo objeto de partilha com os municípios, e sobre a receita de prestação de serviços que sofreu a retenção não haverá incidência de ISS a ser recolhido no Simples Nacional.

As regras de retenção do ISS no Simples Nacionais, acima expostas, também estão previstas no § 2º do art. 3º da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 51, de 22 de dezembro de 2008, com a alteração introduzida pela Resolução CGSN nº 56, de 23 de março de 2009

A alteração promovida pela citada Resolução nº 56/2009, visou determinar que as ME ou EPP sujeita à tributação do ISS no Simples Nacional por valores fixos mensais, poderão sofrer a retenção do ISS na fonte, quando o imposto for devido a outro município. Ou seja, poderá haver a

retenção do ISS de prestador sujeito a tributação do imposto por valor fixo, quando este for devido no território de município diverso da sua sede (estabelecimento).

A Lei Complementar alteradora também fez inserir o parágrafo 4º-A no artigo 21 da Lei Complementar nº 123/2006, estabelecendo as consequências para o prestador do serviço optante pelo Simples Nacional que informar alíquota errada no documento fiscal, para fins de retenção do ISS na fonte. O citado parágrafo assim dispõe:

§ 4º-A Na hipótese de que tratam os incisos I e II do § 4º, a falsidade na prestação dessas informações sujeitará o responsável, o titular, os sócios ou os administradores da microempresa e da empresa de pequeno porte, juntamente com as demais pessoas que para ela concorrerem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária.

Pelo exposto, conclui-se que a retenção do ISS na fonte nada mudou com a entrada em vigor do regime do Simples Nacional. As empresas optantes pelo regime continuam obrigadas a realizar a retenção do imposto na fonte e recolhê-lo diretamente ao município titular do imposto – quando forem obrigadas, assim como, elas também ficam sujeitas a sofrer a retenção do imposto na fonte, em relação aos seus serviços prestados previstos no § 2º do art. 6º da LC nº 116/2003.

Com relação à alíquota a ser aplicada na retenção do ISSNQ na fonte sobre serviços prestados pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte, após as alterações realizadas na Norma do Simples Nacional pela Lei Complementar nº 128/2008, não resta dúvida que devem ser as previstas nos anexos III, IV e V da Lei Complementar nº 123/2006.

Sobre este tema, a única discussão passível de ser travada é com relação a quais serviços prestados pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte, optantes do Simples Nacional, estão sujeitos a retenção do ISS na fonte. Haja vista que o parágrafo 6º do artigo 18 do Estatuto das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte fez menção a retenção na fonte apenas dos serviços previstos no § 2º do art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Merece discussão ainda, sobre o que quis dizer o parágrafo 4º do artigo 21 da Lei Complementar nº 123/2006, ao estabelecer que a retenção do ISS na fonte das microempresas ou das empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, somente será permitida se observado o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Com base na interpretação lógica, sistêmica e teleológica das normas do Diploma em análise, é possível concluir que o legislador, ao mencionar o parágrafo 3º da LC 116/2003, quis complementar o disposto no parágrafo 6º do artigo 18 do Estatuto, que estabelece estarem sujeitos à retenção do imposto *in casu* na fonte, somente os serviços previstos no § 2º do art. 6º da Norma Geral do ISS. Ou seja, somente aqueles serviços que são devidos no local do estabelecimento prestador (inciso I do art. 3º da LC nº 116/2003) e os serviços que são devidos no local da sua execução ou prestação (incisos II a XII do art. 3º da LC nº 116/2003) estão sujeitos a retenção do ISS na fonte.

O sentido lógico da previsão de retenção de ISS na fonte de ME e EPP optante pelo Simples Nacional, contida no 6º do artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006, se deve ao fato da Norma Nacional do ISS ter estabelecido que estes serviços devem ser retidos pelo tomador do serviço, em função destes serviços serem devidos no território do estabelecimento tomador (serviços importados do exterior do País) e no território em que há a prestação do serviços (demais exceções em relação ao local de incidência do imposto) e ainda, em virtude, na maioria dos casos, se o tomador não realizar a retenção na fonte, não há como o Município titular do imposto cobrá-lo diretamente do prestador do serviço, por ele estar estabelecido no território de outro Município.

4.4. Elementos Quantitativos do ISS

4.4.1. Base de Cálculo

O terceiro pressuposto para que haja a cobrança do ISS é a *base de cálculo*. Esta é o valor sobre o qual incide a tributação de um imposto. É a expressão econômica do fato gerador. O valor sobre o qual há a incidência da alíquota.

A base de cálculo também tem a sua importância na estrutura do ISS. A sua função é servir como parâmetro para quantificação do valor do imposto que será devido ao Fisco. Sobre essa base impositiva aplica-se a alíquota correspondente a atividade exercida. A conjugação desses elementos (base de cálculo e alíquota) é a principal forma de identificar o valor do imposto a ser recolhido.

4.4.1.1. Base de Cálculo como preço do serviço

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 7º, estabelece que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço.

Em função desta disposição legal diz-se que o legislador estabeleceu como regra geral para a base de cálculo do imposto o “preço do serviço”.

A LC nº 116/2003 não inovou ao estabelecer como regra geral para a base de cálculo do imposto, o preço do serviço. Ela reproduz exatamente o mesmo texto que constava da legislação anterior, ou seja, o Decreto-lei nº 406/1968.

Como a base de cálculo está relacionada ao preço do serviço, é preciso primeiramente identificar qual é o serviço prestado, para posteriormente poder determinar qual é a composição do seu preço.

Se cada serviço possui uma peculiaridade, conseqüentemente, o seu preço também possuirá.

No Município de Fortaleza a base de cálculo do ISS, como preço do serviço, é tratada no art. 141 da Lei nº 4.144/1972 e retratada no art. 18 do Regulamento do ISS, nos seguintes termos:

Art. 18. O imposto devido por pessoa jurídica ou pessoa a ela equiparada terá por base de cálculo o preço dos serviços.

§ 1º. Inclui-se no preço do serviço o valor da mercadoria envolvida na prestação do mesmo, excetuados os casos expressos na lista do Anexo I deste Regulamento.

§ 2º. Incorporam-se ao preço dos serviços:

I – os valores acrescidos, a qualquer título, e os encargos de qualquer natureza, inclusive valores porventura cobrados em separado, a título de imposto sobre serviços;

II – os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição;

III – os ônus relativos à concessão de crédito, ainda que cobrados em separado, na hipótese de prestação de serviços a crédito, sob qualquer modalidade.

§ 3º. O preço dos serviços, a ser considerado para base de cálculo do imposto, caso não mereçam fé os registros apresentados pelo contribuinte, não poderá ser inferior ao total da soma dos seguintes elementos, apurada mensalmente:

I – folha de salários pagos, adicionada de honorários de diretores, retiradas de proprietários, sócios ou gerentes, e outras formas de remuneração;

II – aluguel do imóvel, de máquinas e equipamentos utilizados na prestação do serviço ou, quando forem próprios, 1% (um por cento) do seu valor;

III – despesas gerais e os demais encargos obrigatórios do contribuinte.

§ 4º. Quando os serviços descritos pelos subitens 3.3 e 22.1 da lista do Anexo I deste Regulamento forem prestados no território deste município e em outros municípios, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, da rodovia, das

pontes, dos túneis, dos dutos e dos condutos de qualquer natureza, dos cabos de qualquer natureza ou ao número de postes, existentes em cada município.

Notem que além dos dispositivos relativos à base de cálculo da norma complementar, a legislação municipal previu outras disposições no intuito de esclarecer, por exemplo, que determinados valores cobrados a margem do preço do serviço, bem como determinados descontos condicionados a eventos futuros (descontos financeiros), integram a base de cálculo. A legislação também previu que em determinadas situações, caso o contribuinte não forneça a base de cálculo real, o Fisco poderá arbitrá-la com base em critérios legais definidos.

4.4.1.2. Base de Cálculo com preço do serviço com dedução

A citada norma complementar prevê ainda nos parágrafos do artigo 7º, o seguinte:

Art. 7º. ...

§ 1º. Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º. Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

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

II - (VETADO)

§ 3º - (VETADO)

As disposições contidas nos parágrafos 1º e 2º citado artigo tratam das exceções à regra geral da base de cálculo do imposto.

É tratada como exceção a regra geral, a base de cálculo dos serviços de construção civil e de reforma (subitens 7.02 e 7.05), onde podem ser deduzidos do preço do serviço, os materiais aplicados na obra, fornecidos pelo prestador do serviço. Antes da LC nº 116/2003, além da dedução dos materiais, era possível deduzir as subempreitadas dos serviços de construção civil e de reformas, já tributadas pelo imposto.

Com relação à dedução do valor das subempreitadas no preço do serviço, mesmo com a nova redação da base de cálculo do imposto, estabelecida pela nova lei complementar, em função da não revogação expressa do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/64, há quem entenda que ainda é possível a dedução do valor pago com subempreitadas no preço dos serviços de construção civil e de reformas. No entanto, é bastante discutível esta possibilidade, haja vista que a nova norma tratou especificamente da base de cálculo deste tipo de serviço e de forma diversa da previsão anterior.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem decidindo sobre a questão da dedução da base de cálculo do ISS, relativamente às previstas nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de serviços, que somente o valor dos materiais produzidos pelo prestador de serviço fora do local da obra pode ser deduzido da base de cálculo do imposto.

Este entendimento pode ser comprovado pelos trechos transcritos abaixo, extraídos da decisão da Segunda Turma do STJ no REsp 622385/MG, que teve como relatora a Ministra ELIANA CALMON:

(...)

3. A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. Precedentes.

4. A mudança de disposição, na lista do ISS, do serviço de execução de obras de construção civil – do item 19 para o 32, conforme a redação da LC 56/87 – é circunstância inteiramente desinfluyente. Isso porque tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por prescrição dos itens 19 e 32,

respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço.

5. Os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não aqueles correspondentes aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS.

6. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta.

Na Capital cearense, a base de cálculo com dedução é tratada nos parágrafos 5º, 6º, 7º e 8º do artigo 18 do Regulamento do ISS, nos seguintes termos:

Art. 18. ...

§ 5º. Não se inclui na base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.2 e 7.5 da lista de serviços do Anexo I deste Regulamento.

§ 6º O valor dos materiais a ser considerado na dedução do preço do serviço é o constante dos documentos fiscais de aquisição ou produção emitidos em nome do prestador do serviço. (NR dada pelo art. 1º da LC nº 32/2007)

§ 7º. A dedução dos materiais mencionada no § 5º deste artigo somente poderá ser feita quando os materiais se incorporarem diretamente e definitivamente à obra, perdendo sua identidade física no ato da incorporação, não sendo passíveis de dedução os gastos com ferramentas, equipamentos, combustíveis, materiais de consumo, materiais de instalação provisória, refeições e similares. (NR dada pelo art. 1º da LC nº 32/2007)

§ 8º. A exclusão dos materiais da base de cálculo prevista no §5º, quando não comprovado o seu valor, ou quando a documentação comprobatória apresentada pelo sujeito passivo seja omissa ou não mereça fé, poderá ser estimada pelo fisco municipal em até 50% (cinquenta por cento) do valor total do serviço, na forma e critérios estabelecidos em regulamento.² (NR dada pelo art. 1º da LC nº 32/2007)

O legislador do município cearense definiu, nos termos da LC nº 116/2003, que no caso do serviço de construção civil e reforma é admitida a dedução de materiais no preço do serviço e estabeleceu ainda, que espécies de materiais podem ser deduzidos da base de cálculo. Pela legislação municipal, o prestador desse tipo de serviço não pode, por exemplo, deduzir do preço do serviço, materiais como formas de madeira, escoras e o custo ou depreciação de ferramentas e equipamentos utilizados na execução do serviço, pelo simples fato dos mesmos não se incorporarem definitivamente à obra.

Os serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (subitem 3.04), bem como os serviços de exploração de rodovias mediante cobrança de pedágio (subitem 22.01) não podem ser considerados com exceção a regra, pois os mesmos têm como base de cálculo o preço do serviço. No entanto, este preço deverá fracionado, proporcionalmente, ao trecho existente em cada município, onde ele for explorado.

É importante salientar, que no caso dos serviços previstos nos subitens 3.04 e 22.01, o que é fracionado é à base de cálculo e não o valor do imposto, pois este valor está diretamente relacionado com o valor da alíquota existente em cada município onde haja trecho explorado.

Fora às exceções vistas acima e as que veremos a seguir, todos os demais serviços constantes da Lista ficam sujeitos à regra geral da base de cálculo, ou seja, o preço do serviço sem dedução.

² A redação do § 8º do artigo 18 do Regulamento do ISS, acima transcrito, que contrariava a Lei nº 4.144/72, com a redação da LC nº 14/2003, foi validada pela Lei Complementar nº 32/2006 que previu a mesma redação.

4.4.1.3. A base de cálculo do ISS no Simples Nacional

Com o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, também conhecido como "Simples Nacional", houve a unificação do recolhimento de diversos tributos federais, estaduais e inclusive o ISS.

A citada norma estabeleceu em seu art. 3º que a base de cálculo do Simples Nacional será a receita bruta. E como tal, ficou definido no § 1º do citado artigo que se considera receita bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Com a citada norma não se passou a ter uma nova modalidade de base do cálculo do imposto em estudo, mas apenas foi usado o sinônimo de preço de serviço à receita bruta dele decorrente.

Em função da previsão da LC nº 116/2003, na base de cálculo do ISS no regime tributário do Simples Nacional também poderá ser abatido o valor dos materiais aplicados na obra, que forem fornecidos pelo prestador dos serviços, no caso dos serviços 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços. Esta possibilidade encontra-se prevista no § 23 do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006, *in verbis*:

Art. 18. (...)

(...)

§ 23. Da base de cálculo do ISS será abatido o material fornecido pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

A LC nº 123/2006 prevê também no § 22 do seu art. 18, como exceções da base de cálculo do ISS no Simples Nacional, a possibilidade dos escritórios de serviços contábeis recolherem o imposto por valor fixo, na forma estabelecida pela legislação municipal.

Há também a previsão na Lei do Simples Nacional que o imposto municipal pode ser pago pelo valor fixo estimado, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte. Esta é a previsão contida nos parágrafos de 18 a 21 do art. 18 da citada lei.

4.4.2. Alíquotas do ISS

Antes da Constituição Federal de 1988 o único limite imposto aos municípios na fixação das alíquotas do ISS era a vedação do uso de imposto como confisco. Com a edição da Norma Maior, vigente, os Municípios ficaram adstritos aos limites estabelecidos por lei complementar, conforme estabelece a Constituição, no inciso I do parágrafo 3º do art. 156.

A LC nº 100/99 que introduziu o serviço de pedágio na Lista de Serviços estabeleceu uma alíquota máxima para este serviço de 5% (cinco por cento), por determinação do seu artigo 4º, *in verbis*:

Art. 4º A alíquota máxima de incidência do imposto de que trata esta Lei Complementar é fixada em cinco por cento.

Com esta redação, surgiram dúvidas se esta alíquota máxima era para o imposto ou para o serviço introduzido pela referida Lei. Alguns doutrinadores entendiam que esta alíquota fixada era aplicável apenas ao item 101, acrescido a lista por determinação do seu art. 3º. Alguns municípios adotam este mesmo entendimento.

MARTINS (2000, p. 200) tem a posição de que a alíquota máxima fixada pela Norma Complementar era para o serviço de pedágio, pelo fato da Lei não tratar do inciso I do § 3º do art. 156 da CF/88, mas apenas da exploração de rodovias mediante pedágio.

Quanto à alíquota mínima do ISS, conforme estudado no tópico 2.1, enquanto não for editada Lei Complementar, por determinação da EC nº 37/2002, ela será de 2% (dois por cento), exceto para os serviços dos subitens 7.2, 7.4 e 7.5 da Lista de Serviços, que podem ter alíquotas menores que 2% (dois por cento).

A LC nº 116/2003 não estabeleceu alíquota mínima, permanecendo vigente a previsão da EC nº 37. A Lei limitou-se a estabelecer a alíquota máxima nos seguintes termos:

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

I - (VETADO)

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

Desta forma a legislação municipal pode estabelecer qualquer alíquota para o ISS, deste que obedecido ao limite máximo de 5% e ao mínimo de 2%.

A legislação do Município de Fortaleza, ao estabelecer as alíquotas de 2%, 3%, 4% e 5% para o imposto sobre serviços, cumpriu os ditames constitucionais, conforme podemos deduzir do disposto no artigo 146-A da Lei nº 4144/72, a seguir transcrito:

Art. 146-A. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza devido por pessoa jurídica, pessoa ou atividade a ela equiparada, será calculado aplicando sobre o preço do serviço as seguintes alíquotas, de acordo com a natureza do serviço: (Artigo e seus incisos incluídos pelo art. 2º da Lei Complementar nº 14, de 26.12.2003)

I – 2% (dois por cento) sobre os serviços constantes dos subitens 8.1, 11.2 e 11.3 da lista de serviços constantes do Anexo Único desta lei;

II – 3% (três por cento) sobre os serviços constantes dos subitens 7.2, 7.4, 7.5, 10.7 e 10.8 e 13.4 e dos itens 4 e 5, e seus subitens, da lista de serviços constantes do Anexo Único desta Lei; (NR dada pelo art. 1º da LC nº 56/2008)

III – (Extinto pela art. 1º da LC nº 56/2008)

IV – 2% (dois por cento) sobre os serviços constantes do subitem 16.1.1 e 16.1.2 da lista de serviços constantes do Anexo Único desta lei; (NR dada pelo art. 1º da LC nº 32/2007)

V – 5% (cinco por cento) sobre os demais serviços constantes da lista de serviços constantes do Anexo Único desta lei.

A Lei Complementar nº 32/2006 modificou a alíquota do serviço de transporte coletivo de passageiros, modificando a redação do inciso IV ao art. 146-A da Lei nº 4144/72, que antes previa uma alíquota de 4% (quatro por cento) apenas para o serviço de transporte coletivo regular intramunicipal de passageiros. Com essa modificação, o subitem 16.1 da Lista de Serviços sujeita ao ISS ficou subdividido em três espécies de serviços distintos, conforme quadro abaixo:

Quadro I

Alíquota dos Serviços de Transporte de Natureza Municipal

<i>16.1. Serviços de transporte de natureza municipal</i>	
<i>16.1.1. Serviços de transporte coletivo regular intramunicipal</i>	<i>2%</i>
<i>16.1.2. Serviços de transporte público alternativo intramunicipal</i>	<i>2%</i>
<i>16.1.3. Demais serviços de transporte de natureza municipal</i>	<i>5%</i>

Com a entrada em vigor do regime tributário do Simples Nacional, estabelecido pela LC nº 123/2006, as alíquotas do ISS previstas nas normas tributárias municipais deixarão de ser aplicadas aos contribuintes do imposto que sejam microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo regime. Neste caso, eles utilizarão as alíquotas definidas na Lei Complementar nº 123/2006, determinadas em função do somatório da receita bruta média da empresa nos últimos 12 (doze) meses.

4.4.3. O Cálculo do ISS devido por Profissional Autônomo

O prestador de serviço quando realizar a prestação pessoal do serviço é considerado profissional autônomo, existindo um tratamento privilegiado em relação ao pagamento do imposto. Isto é o que prevê o parágrafo 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68:

Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Em relação este tipo de contribuinte do ISS pairou dúvidas sobre a sistemática de tributação do ISS a ser aplicada aos prestadores de serviços denominados "autônomos". Os mesmos deveriam pagar o imposto sobre o preço do serviço ou sobre cota fixa? As dúvidas surgiram porque a LC nº 116/2003 não reproduz a norma contida no parágrafo transcrito acima. O preceito determina a sistemática de apuração do ISS calculado com base em alíquotas fixas ou variáveis para as hipóteses de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.

A norma deu fundamento de validade a inúmeras leis municipais que exigiam o ISS calculado por "cabeça", dos contribuintes que se enquadravam em suas prescrições. Essa forma tributação não leva em consideração o "preço do serviço". O montante do imposto devido é fixado por lei e determinado, independentemente, do movimento econômico gerado pelo contribuinte.

A LC nº 116/2003 não revogou expressamente o artigo 9º do DL 406/68, permanecendo ele em vigor tão o seu *caput* e o parágrafo primeiro, o que significa que permanece aplicável a forma de cálculo do ISS por alíquota fixa, apenas para os autônomos, salvo melhor entendimento. Este foi entendimento emprestado à norma pelo legislador fortalezense, conforme podemos comprovar nos dispositivos abaixo transcritos do Regulamento do ISS, que retrata de forma mais detalhada e explicativa, o disposto no art. 148 da Lei nº 4.144/1972, *in verbis*:

Art. 60. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços prestados por profissional autônomo, quando o mesmo se encontrar no exercício de suas atividades profissionais, e regularmente inscrito no cadastro do Município, será devido anualmente e pago por cota fixa, recolhida na forma e no prazo previsto no artigo 71 deste Regulamento.

§ 1º. O valor da cota anual devida pelo profissional autônomo será de:

I – R\$ 220,00 (duzentos e vinte reais), para os profissionais de nível superior ou equiparados;

II – R\$ 110,00 (cento e dez reais), para os profissionais de nível médio, agentes auxiliares do comércio, artistas, atletas, modelos e manequins;

III – R\$ 90,00 (noventa reais), para motoristas autônomos;

IV – R\$ 60,00 (sessenta reais), para os profissionais de nível fundamental não caracterizados como trabalhadores avulsos.

§ 2º. A cota prevista no § 1º deste artigo será devida por cada atividade ou ocupação exercida pelo profissional autônomo.

§ 3º. O valor da cota devida pelos profissionais autônomos, na forma dos §§ 1º e 2º deste artigo poderá ser parcelado em até 3 (três vezes), obedecidas as regras da legislação específica sobre parcelamento.

§ 4º. Para fins do disposto neste artigo, entende-se por profissional autônomo:

I – a pessoa natural que execute pessoalmente prestação de serviço inerente à sua categoria profissional e que não tenha a seu serviço empregados ou terceiros, para auxiliá-lo diretamente no desempenho de suas atividades;

II – a pessoa natural que, executando pessoalmente prestação de serviço inerente à sua categoria profissional, possua até 2 (dois) empregados cujo trabalho não interfira diretamente no exercício da profissão.

§ 5º. Os prestadores de serviços não compreendidos no § 4º deste artigo equiparam-se à pessoa jurídica, para fins de tributação do imposto.

§ 6º. Para os fins de aplicação das cotas constantes do § 1º deste artigo, considera-se:

I – profissional autônomo de nível superior, todo aquele que habilitado por escola de ensino superior, ou a este equiparado e devidamente registrado no conselho ou órgão profissional respectivo, realiza trabalho pessoal de caráter técnico, científico ou artístico, concernente à sua categoria profissional;

II – profissional autônomo de nível médio, todo aquele que exerça uma profissão técnica do nível de ensino médio, ou a este equiparado, ou que exerça profissão considerada auxiliar ou afim das de nível superior;

III - agente auxiliar do comércio, observado o disposto no § 4º, inciso I deste artigo:

a) despachante e comissário;

b) perito e avaliador;

c) agente da propriedade industrial;

d) representante comercial e corretor;

e) leiloeiro.

IV – profissional autônomo de nível fundamental, todo aquele não compreendido nos incisos anteriores que exerça a profissão sem o auxílio de terceiros.

V – motoristas ou guiladores autônomos de veículos, todo aquele que preste, pessoalmente, o serviço de transporte de pessoas, com observância ao disposto no § 4º deste artigo.

Art. 61. O profissional autônomo integrante de sociedade de profissionais e que preste serviços exclusivamente em nome desta, não estará sujeito ao imposto na forma prevista no artigo 60 deste Regulamento, integrando, todavia, a base de cálculo do imposto a ser recolhido pela sociedade, na forma do artigo 62 deste Regulamento.

4.4.4. O Cálculo do ISS devido por Sociedade de Profissional

Sociedade de profissional não é um tipo societário específico previsto pelas normas do direito comercial e civil, mas sim uma modalidade associativa que poderá ter um tratamento diferenciado na tributação do ISS se atender aos requisitos legais para o gozo do benefício.

Assim como a tributação do profissional autônomo, a tributação do ISS em valor fixo para as sociedades de profissionais não é nova. Ela remota deste o Decreto-Lei 406/68, que previa o cálculo do imposto de forma fixa em seu art. 9º. No entanto, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003, instaurou-se uma polêmica acerca dessa forma diferenciada de pagamento do ISS em função da não revogação expressa do citado art. 9º do Decreto-lei nº 406/68.

O legislador não revogou expressamente o dispositivo da norma anterior, mas revogou todas as outras normas posteriores a ela que havia dado nova redação ao parágrafo 3º do seu art. 9º, que era o dispositivo que previa a tributação favorecida para as sociedades de profissionais, nos seguintes termos:

Art. 9º. ...

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei complementar nº 56, de 15.12.1987)

O citado dispositivo legal que previa a tributação fixa para as sociedades de profissionais foi alterado, sucessivamente, pelo Decreto-lei nº 834/1969 e pela Lei complementar nº 56/1987 e estas normas foram expressamente revogadas pelo art. 10 da LC nº 116/2003, que por consequência revogou tacitamente o dispositivo em questão.

Pelo exposto, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003, o entendimento mais razoável é que esta modalidade de tributação favorecida foi revogada. Essa afirmativa decorre do fato de não ser aceita a *represtinação* de normas em nosso País, sem prévia previsão legal. Aceitar a vigência do § 3º do art. 9º do DL 406/68 seria o mesmo que aceitar a sua *represtinação*, o que é vedado.

A par do exposto, deduz-se que não há mais previsão de tributação diferenciada para as sociedades de profissionais em norma geral que rege o imposto em âmbito nacional. Em função disso, nos municípios que ainda a dispõem do tratamento diferenciado em suas normas, ele ser visto como um benefício fiscal e como tal, a sua análise deve ser circunscritas às normas municipais que prevêm o benefício.

No Município de Fortaleza foi estabelecida a tributação do imposto sobre os serviços prestados por sociedades de profissionais sobre a forma de cota fixa calculada por profissional que presta serviço em nome da sociedade. Esta forma de tributação favorecida está prevista nos artigos 62 a 65 do Regulamento do ISS, que regulamenta a nova redação dos artigos 149 e 149-A da Lei nº 4144/72, *in verbis*:

Art. 62. As sociedades de profissionais recolherão o imposto por cota fixa mensal, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome das ditas sociedades, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

§ 1º. Considera-se sociedade de profissionais, para fins do disposto neste artigo, a agremiação de trabalho constituída de profissionais que prestem serviços constantes dos subitens 4.1, 4.2, 4.6, 4.8, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 5.5, 5.6, 5.7, 5.8, 5.9, 7.01, 10.03, 17.13, 17.15, 17.18 e 17.19 da lista de serviços constantes do Anexo I deste Regulamento.

§ 2º. Não se considera sociedade de profissionais, para fins do disposto neste artigo:

I – aquela que preste serviço enquadrado em qualquer outro item da lista de serviços constante do Anexo I deste Regulamento, que não o inerente aos profissionais que compõem a sociedade, especificados no § 1º deste artigo;

II – aquela em que exista sócio não habilitado para o exercício da profissão correspondente aos serviços prestados relacionados com o objeto social da sociedade;

III – aquela que, na forma das leis comerciais específicas, seja constituída como sociedade anônima ou sociedade comercial de qualquer tipo, ou que a estas se equipare;

IV – aquela que exerça atividade diversa da habilitação profissional dos sócios;

V – aquela em que os sócios não exerçam a mesma profissão.

§ 3º. Para fins do disposto no inciso III do § 2º deste artigo, são consideradas sociedades comerciais aquelas que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis e constituída segundo os tipos regulados pelos artigos 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

§ 4º. A sociedade simples que se constituir na forma dos tipos referenciados no § 3º deste artigo será considerada sociedade empresária, não podendo recolher o imposto na forma do caput deste artigo.

§ 5º. Equipara-se às sociedades comerciais, aquela que, embora formalmente constituída como sociedade simples, assuma caráter empresarial, em função da forma da prestação dos seus serviços.

§ 6º. Para fins do disposto no § 5º deste artigo, considera-se presente o caráter empresarial quando os serviços prestados em nome da sociedade não sejam realizados, pessoalmente, por cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não.

Art. 63. O valor a ser pago pelas sociedades de profissionais, por cada profissional habilitado será o seguinte:

I – até 20 (vinte) profissionais: R\$ 68,00 (sessenta e oito reais) por profissional;

II – acima de 20 (vinte) profissionais: R\$ 75,00 (setenta e cinco reais) por profissional.

§ 1º. Quando os serviços prestados pelos profissionais em nome da sociedade de profissionais forem prestados com equipe de apoio, a cota por profissionais será acrescida de 25% (vinte cinco por cento) do seu valor.

§ 2º. Para fins do disposto no § 1º deste artigo, considera-se equipe de apoio aquela composta de um ou mais profissionais, empregados ou não, que não possuam a mesma profissão dos sócios da sociedade, mas que auxiliem, direta ou indiretamente, na execução dos serviços.

§ 3º. A existência de equipe de apoio, na forma do disposto no § 2º deste artigo, implicará a aplicação do acréscimo percentual estabelecido no § 1º deste artigo sobre o somatório das cotas devidas por cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, usados como base de cálculo do imposto.

Art. 64. As sociedades de profissionais, mesmo recolhendo o ISS por quota fixa mensal ficam obrigadas a cumprir as obrigações acessórias a que as pessoas jurídicas ou equiparadas estão sujeitas.

Art. 65. A autorização, pela Secretaria de Finanças, para a emissão de Certidão de Não Retenção de ISS na Fonte, para os fins do disposto no § 3º do artigo 10 deste Regulamento, não implica reconhecimento da condição de sociedade de profissional sujeita ao recolhimento do ISS por cota fixa mensal, nem gera direito adquirido.

Parágrafo único. Na hipótese de ser verificado, em procedimento fiscal, que a sociedade não atende aos requisitos estabelecidos na legislação para recolhimento do ISS por quota fixa, o Fisco Municipal constituirá o crédito tributário correspondente, na forma do disposto no artigo 18 deste Regulamento.

Há também previsão de tributação fixa para as sociedades de profissionais na legislação que rege o regime unificado de recolhimento de tributos das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. Entretanto, esta possibilidade é voltada apenas para as sociedades constituídas para a prestação de serviços contábeis.

A previsão citada acima está contida no parágrafo 22 do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006, com a redação da Lei Complementar nº 128/2008, nos seguintes termos:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar. (Redação dada pela LC 128/2008)

(...)

§ 5º-D. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

(...)

VII – escritórios de serviços contábeis;

(...)

*§ 22. A atividade constante do inciso VII do § 5º-D deste artigo **recolherá o ISS em valor fixo**, na forma da legislação municipal. (Grifamos)*

A discussão existente sobre este tema é se toda sociedade simples volta para a prestação de serviços contábeis, que realizar a opção pelo Simples Nacional recolherá o ISS por valor fixo, independentemente, de ela atender aos requisitos previstos na legislação municipal ou se ela somente recolherá o imposto por valor fixo se ela atender às regras da legislação municipal.

A nosso ver, o legislador não deixou alternativa ao interprete da norma. A norma é clara ao estabelecer o ISS será pago por valor fixo. A expressão “na forma da legislação municipal” refere-se ao *quantum* fixo a ser pago, ao meio e o prazo para ser efetivado o recolhimento. O que

irá determinar se o pagamento do ISS das empresas de serviços contábeis será por valor fixo será a sua opção pelo Simples Nacional, isto é, ela realizando a opção pelo regime, passará a pagar o ISS pelo valor fixo estabelecido na legislação do Município onde prestar o serviço.

O grande problema que surge desta interpretação é no caso dos municípios que não prevêm valor fixo nas suas legislações que regem o ISS.

5. Obrigações Acessórias

Segundo artigo 113 do CTN a obrigação tributária pode ser principal ou acessória.

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objetivo o pagamento de tributo ou penalidade. Ela extingue-se com o pagamento do tributo devido.

No caso do ISS, ela surge com a prestação do serviço e é caracterizada pela obrigação que o contribuinte tem de pagar um determinado valor ao Fisco, a título de imposto.

A obrigação acessória decorre da legislação e objetiva a prestação ou a omissão de praticar certos atos pelo sujeito passivo. Ela deverá sempre ser estabelecida em função do interesse da arrecadação, ou seja, no intuito de garantir o cumprimento da obrigação principal.

Quando um município determina que os contribuintes do ISS são obrigados a emitir nota fiscal e declará-la, ele objetiva facilitar a apuração do imposto devido.

Segundo o CTN, a expressão "legislação" é qualquer norma tributária, como as leis, os decretos e as normas complementares a estes que tratem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. No entanto, esta expressão deve ser interpretada com um conjunto de leis em função do disposto no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal. Ou seja, a obrigação acessória só poderá ser estabelecida mediante lei (*stricto sensu*).

As obrigações acessórias são de cumprimento obrigatório, independentemente, de ser o sujeito passivo isento ou imune.

Os tipos de obrigações acessórias instituídas aos contribuintes do ISS são de livre escolha de cada município, mas comumente elas são: obrigação de inscrever-se previamente ao início da atividade, emissão de nota fiscal de serviço, escrituração de livros, entrega de declarações periódicas etc.

No Município de Fortaleza, as obrigações acessórias relativas ao imposto em estudo, a seguir relacionado, estão previstas nos artigos 4º, 5º, 147 e 147-A da Lei 4.144/72 e são regulamentadas pelos artigos 81 a 277 do Regulamento do ISSQN:

- ✓ Inscrever-se previamente ao início das atividades;
- ✓ Comunicar as alterações dos dados cadastrais;
- ✓ Manter e utilizar em cada um dos seus estabelecimentos os livros contábeis, diário e razão, e os livros fiscais de registro de prestação de serviços e de registro de impressos fiscais;
- ✓ Emitir nota fiscal (em bloco, formulário contínuo ou eletrônica), cupom fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, fatura, cartão, bilhete ou qualquer outro tipo de ingresso, por ocasião da prestação dos serviços;
- ✓ Entregar declarações e guias, referentes a informações fiscais sobre os serviços prestados e/ou tomados;
- ✓ Requerer a baixa de sua inscrição, quando do encerramento definitivo das atividades no Município;
- ✓ Emitir recibo de retenção de ISSQN por ocasião do recebimento do serviço sujeito à retenção do imposto;

- ✓ Conservar e apresentar ao Fisco Municipal, quando solicitado, qualquer documento que, de algum modo, refira-se a operações ou situações que constituam fato gerador da obrigação tributária ou que sirva como comprovante da veracidade dos dados consignados em livros fiscais e contábeis, declarações, guias e documentos fiscais;
- ✓ Prestar, sempre que solicitadas pelas autoridades competentes, informações e esclarecimentos que, a juízo do Fisco Municipal, refiram-se a fato gerador da obrigação tributária.
- ✓ Submeter-se a fiscalizações, quando autorizadas pela repartição;

Além dessas, existem as peculiaridades relacionadas a cada uma delas, como a autenticação de livros e documentos fiscais e a comunicação de qualquer alteração em relação ao seu cadastro e a elementos relativos aos serviços prestados e tomados.

Convém ressaltar que o descumprimento das obrigações acessórias sujeita ao contribuinte a aplicação de penalidades pecuniárias, além de poder agravar as penalidades aplicáveis ao lançamento de ofício do crédito tributário.

Bibliografia

- BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 2ª ed. ver. ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005.
- BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 3ª ed. ver. ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Curso de especialização de analistas tributários: IPI, ICMS e ISS**. - São Paulo: Atlas, 2001.
- BRASIL. **Código comercial, código tributário, Constituição Federal** – São Paulo: Rideel, 2001.
- FORTALEZA. **Consolidação da legislação tributária do Município de Fortaleza: Decreto nº 10.827/2000** – Fortaleza: AUDIF, 2001.
- GASPAR, Walter. **ISS – Teoria e Prática** - Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1994.
- GOMES, Francisco José. **A Tributação do Serviço de Concretagem pelo ISS**. Universo Tributário, Fortaleza, ano 01, n. 0003, 02 jul 2008. Disponível em: http://universotributario.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=102&Itemid=104. Acesso em: 02 jan 2009.
- _____, Francisco José. **A Tributação do Serviço de Profissional Autônomo pelo ISS**. Fiscosoft, São Paulo, Artigo - Municipal - 2007/0182, 26 Out. 2007. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=&nx_=&viewid=160304>. Acesso em: 28 jan. 2008.
- _____, Francisco José. **O Simples nacional e o regime de estimativa do ISS**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1458, 29 jun. 2007. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10087>>. Acesso em: 13 jul. 2007.
- _____, Francisco José. **O recolhimento do simples nacional: regime de caixa ou de competência**. Universo Tributário, Fortaleza, ano 01, nº 0024/02, 12 Fev 2009. Disponível em: http://universotributario.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=520&Itemid=104. Acesso em: 13 Mar 2009.
- MACHADO, Rodrigo Brunelli (coordenador). **O ISS na Lei Complementar nº 116/2003**. - São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (organizador). **ISS**. 1ª ed./3ª tir. - Curitiba: Juruá, 2006.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 7ª ed. atual., ver. e amp. - São Paulo: Atlas, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teória e prática** - São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos. 3ª ed. (atual. conforme LC nº 116/2003)** - São Paulo: Dialética, 2003.
- MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **ISS – Aspectos doutrinários e prática (Lei Complementar nº 116/03)** – Recife: Ed. do Autor, 2005.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços** - São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). **O ISS e a LC 116** - São Paulo: Dialética, 2003.

Anexo I - Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, com os respectivos locais de incidência.

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. [local da prestação]
- 3.05. Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário. [local da prestação]

4. Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

- 4.01. Medicina e biomedicina.
- 4.02. Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, 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). [local da prestação]
- 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. [local da prestação]

- 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). [local da prestação]
- 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. [local da prestação]
- 7.10. Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres. [local da prestação]
- 7.11. Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores. [local da prestação]
- 7.12. Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos. [local da prestação]
- 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. [local da prestação]
- 7.17. Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres. [local da prestação]
- 7.18. Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres. [local da prestação]
- 7.19. Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo. [local da prestação]
- 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, suite 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. [local da prestação]
- 11.02. Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas. [local da prestação]
- 11.03. Escolta, inclusive de veículos e cargas.
- 11.04. Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie. [local da prestação]

12. Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

- 12.01. Espetáculos teatrais. [local da prestação]
- 12.02. Exibições cinematográficas. [local da prestação]
- 12.03. Espetáculos circenses. [local da prestação]
- 12.04. Programas de auditório. [local da prestação]
- 12.05. Parques de diversões, centros de lazer e congêneres. [local da prestação]
- 12.06. Boates, taxi-dancing e congêneres. [local da prestação]
- 12.07. Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres. [local da prestação]
- 12.08. Feiras, exposições, congressos e congêneres. [local da prestação]
- 12.09. Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não. [local da prestação]
- 12.10. Corridas e competições de animais. [local da prestação]
- 12.11. Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador. [local da prestação]
- 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. [local da prestação]
- 12.15. Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres. [local da prestação]
- 12.16. Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres. [local da prestação]
- 12.17. Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza. [local da prestação]

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, clicheria, 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, facsímile, 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 sem 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; missão, 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 les 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. [local da prestação]

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. [local da prestação]

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. Atuação 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. [local da prestação]

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. [local da prestação]

20.03. Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres. [local da prestação]

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. [local da prestação]

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; desembaraço 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 desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01. Serviços de desembaraço 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.

Anexo II - Exercícios de Aprendizagem e Fixação

1. Considerando as disposições constitucionais, que estabelecem competência aos municípios e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, está correta a lei de determinado município que instituiu o imposto, ao prever como hipótese de incidência a prestação de serviços de qualquer natureza prestados por quaisquer empresas ou profissionais estabelecidos ou domiciliados em seu território? Justifique sua resposta.
2. Um profissional devidamente qualificado como médico foi eleito síndico do seu condomínio. Na assembléia ficou estabelecido em ata que o mesmo ficaria dispensado do pagamento da sua cota condominial no valor de R\$ 300,00, como forma de remuneração pelos serviços prestados ao condomínio. Ele consciente dos seus deveres de cidadão deseja saber se o serviço que o mesmo presta ao condomínio é fato gerador do ISS. Com base na legislação vigente acerca do imposto sobre serviços, dê o seu parecer, devidamente fundamentado, sobre a consulta formulada.
3. Sobre a tributação dos serviços de qualquer natureza pelos Municípios e pelo Distrito Federal, é correto afirmar que:
 - a) Quando a Lista de Serviços mencionar expressamente que as mercadorias fornecidas na prestação do serviço ficam sujeitos ao ICMS, a operação está sujeita apenas a incidência deste imposto.
 - b) A aplicação de materiais, matérias-primas, componentes e partes em um serviço prestado, em regra, estará sujeita apenas ao ISS.
 - c) Haverá a incidência do ISS sobre uma operação de montagem de uma máquina para terceiros, quando a mesma for destinada à comercialização.
 - d) O local específico da materialização da hipótese legal de incidência do ISS, no serviço de limpeza e conservação, sempre será o estabelecimento do prestador do serviço, ou na sua falta, o seu domicílio.
 - e) Mediante o critério material da hipótese legal de incidência identifica-se a pessoa que se posiciona na extremidade negativa da relação jurídica tributária.
4. Baseado nos dispositivos normativos acerca da hipótese legal de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, responda o que se segue:
 - a) Na prestação do serviço de lanternagem e pintura, que uma concessionária de veículos realiza em um de seus veículos, ocorre a incidência do ISS? Por quê?
 - b) Está correta a dedução de materiais na prestação de serviços gráficos, devido o mesmo ser tributado com diferencial de alíquota do ICMS no momento da aquisição?
 - c) Somente há a incidência do ISS sobre os serviços oriundos do exterior, se o serviço constar como devido no local da sua execução?
5. Escolha entre as situações abaixo, aquela em ocorre o fato gerador do ISS:
 - a) A montagem de peças fornecidas por uma indústria, para em seguida ser devolvido como equipamento pronto, destinado à comercialização pelo encomendante.
 - b) A elaboração de um canal de irrigação em uma fazenda, pelos seus próprios funcionários.
 - c) A prestação de um serviço de escultura de estatuetas decorativas, em alumínio, para serem vendidos em uma galeria do próprio escultor.
 - d) A realização do serviço de seleção de mão de obra, pelo setor de recursos humanos de uma empresa, destinado à contratação de funcionários para preenchimento dos próprios quadros funcionais.
 - e) A prestação do serviço de sustação de protesto de títulos, realizado a pedido do credor.
6. A Empresa Z, sediada em Recife-PE, contratou com o Banco, em que mantém as contas conta-corrente das suas filiais em Fortaleza, o serviço de coleta de malotes de valores a serem depositados nas contas das suas filiais, situadas no Município de Fortaleza. A citada

empresa quer saber se este serviço contratado incide o imposto sobre serviços e se houver incidência, a que município o imposto deve ser pago e quem tem a obrigação de recolhê-lo.

7. A Empresa Gama, sediada em Fortaleza-CE, foi contratada por uma fábrica de calçados, estabelecida em Sobral-CE, para presta-lhe serviço de costura em correias para serem aplicadas em determinados modelos de sandálias que são produzidos pela mencionada indústria. A Gama foi contratada ainda pela mencionada indústria, para confeccionar com o seu próprio tecido, duzentas batas para serem usadas pelos funcionários daquela indústria. Diante do exposto, a Empresa Gama quer saber se nas operações contratadas incide o ISS e, caso incida, onde o imposto deve ser pago, tendo em vista que a citada Fábrica é responsável tributário, no Município da sua sede.
8. Uma Indústria, estabelecida em Fortaleza, contratou de uma empresa estabelecida em São Paulo, um serviço de montagem de uma máquina nas suas instalações, que foi adquirida de uma empresa do Rio Grande do Sul. A Indústria contratou ainda, por período de um ano, da mesma empresa citada, um serviço de manutenção preventiva de outras máquinas do seu parque industrial. Para a realização do segundo serviço, a contratante irá ceder uma sala nas suas instalações, onde abrigará três técnicos da empresa contratada, que ficarão a disposição da indústria para a realização do segundo serviço contratado. A Indústria quer saber se incide o ISS nos serviços contratados; e se incide, onde o imposto deve ser pago e quem tem a obrigação de pagar o imposto.
9. Uma grande indústria estabelecida em Maracanaú-CE contratou de uma empresa alemã, estabelecida em Berlim, serviços de manutenção de instalações físicas e de máquinas equipamentos e ainda, o direito de usar a marca de um produto criado pela mencionada empresa alemã. Os serviços de manutenção contratados serão executados nas suas instalações em Maracanaú e na sua filial, estabelecida em Blumenau-SC. A empresa quer saber se há a incidência do imposto sobre serviços nos serviços contratados e caso haja incidência, onde o imposto deve ser pago e quem deve pagar o imposto.
10. A matriz de uma empresa estabelecida em Salvador-BA, contratou de uma prestadora de serviços estabelecida em Eusébio-CE, serviços vigilância, de limpeza e de colocação de mão-de-obra de digitador. Os serviços contratados serão prestados, além da sua matriz, nas suas filiais estabelecidas em Recife, em Natal e em Fortaleza. A empresa quer saber se incide ISS sobre os serviços contratados e se incide, onde o imposto deve ser pago e quem deve pagar o imposto.
11. A empresa SOFTELL S/S, localizada no Município de Fortaleza, foi contratada pela Prefeitura de Irauçuba para elaborar um sistema de Gestão Orçamentário, Financeiro e Patrimonial para o Município. Para prestar o serviço a citada empresa montou um escritório naquela cidade e destacou para lá um gerente de projetos, um analista de sistemas e dois programadores para desenvolver o sistema naquele Município, seguindo as orientações do seu contador. Partindo do pressuposto que o fato gerador do ISS, neste serviço, incide no local estabelecimento prestador do serviço, com base no conceito de estabelecimento prestador, é correto o ato do Município de Irauçuba ao reter o imposto na fonte no momento do pagamento? Justifique sua resposta.
12. Um hotel em Fortaleza cobrou de determinado hóspede R\$ 1.000,00 pelas diárias; R\$ 60,00 a título de ISS; e R\$ 200,00 pelo serviço de lavanderia. Sabendo-se que a alíquota do imposto é de 5%, com base na legislação do ISS no Município, qual é o valor do imposto a ser recolhido?
13. Determinado hospital presta serviços médicos aos seus clientes, mediante internamento hospitalar. Neste serviço ele emite notas fiscais onde destaca o valor dos serviços, o valor dos medicamentos, o valor da alimentação e o valor do ISS, calculado apenas sobre valor dos serviços e oferece ao Fisco Municipal apenas este valor. Considerando as disposições legais sobre o ISS, está correto o procedimento aplicado pelo hospital? Justifique sua resposta.
14. A Construtora Alfa, sediada em Recife, foi contratada pela Caixa Econômica Federal – CEF, superintendência de Fortaleza, para realizar a construção de um prédio para sediar uma nova agência no Município de Aracati. A construtora contratada subcontratou a construtora Beta,

sediada em Fortaleza, devido ao curto prazo para conclusão da obra e ainda pelo fato da Construtora Beta possuir uma indústria de premoldados na sua sede, que reduziria o tempo de realização da obra pela metade.

Para resolução da questão considere os seguintes dados:

- Valor total da obra a ser pago pela CEF: 100 mil
- Valor empregado de materiais pela contratada: 30 mil;
- Valor da subcontratação: 40 mil, sendo 20 mil de premoldados e 10 mil de materiais aplicados na obra.

Considerando a legislação nacional vigente do imposto sobre serviços, qual é a base de cálculo do ISS, quem deve recolher o imposto e qual o município que o imposto deverá ser pago?

- 15.** O Município de Sobral contratou a empresa Consertos Ltda, sediada em Fortaleza, para consertar os aparelhos de ar condicionado da sede da prefeitura no mês de Dez/2004, pelo valor total de R\$ 2.000,00. A prestadora de serviços emitiu uma nota fiscal mista em 31/12/2004, onde destacou o valor de R\$ 600,00, referente aos materiais empregados na manutenção, e o valor de R\$ 1.400,00, referente aos serviços. O Município sobralense ao pagar o serviço tomou o imposto na fonte. O Município de Fortaleza ao constatar que houve a prestação do serviço no citado mês, com base na declaração do prestador, e que até o momento não houve o pagamento do imposto, notificou o contribuinte a recolher o ISS no valor de R\$ 100,00, considerando a alíquota vigente de 5%. Com base na legislação nacional vigente, a administração tributária do Município de Fortaleza agiu corretamente?
- 16.** A empresa Azienda Contabilidade S/S, constituída sob a forma de sociedade simples, devidamente registrada no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas do Município de Fortaleza é constituída por 05 (cinco) sócios, sendo 03 (três) contadores e 02 (dois) advogados e possui como empregados uma secretária e um boy. A empresa faturou no mês de abril de 2004, a quantia de R\$ 10 mil. Com base na legislação do Município de Fortaleza, qual o valor do ISS devido no referido mês? Considere na resolução da questão o seguinte: cota fixa mensal por profissional: R\$ 68,00; e alíquota de 5% incidente sobre o serviço.
- 17.** A empresa Juridical Serviços S/S Ltda, constituída sob a forma de sociedade simples, registrada no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas do Município de Fortaleza é constituída por 02 (dois) sócios advogados e possui uma secretária como empregada. A empresa faturou no mês de maio de 2004, a quantia de R\$ 100 mil e o sócio A, também inscrito no Município, como profissional autônomo prestou serviços em seu nome, com auxílio de um colega advogado, no valor de R\$ 10 mil. Considerando que a cota fixa mensal por profissional é de R\$ 68,00, que a alíquota incidente sobre o serviço é de 5% e com base na legislação do Município de Fortaleza, qual o valor do ISS devido pelos respectivos prestadores de serviços no referido mês?