

VERITAE

ESPECIAL TRIBUTOS

Orientador Empresarial

ISSQN:

ASPECTOS GERAIS

APÓS A LEI COMPLEMENTAR Nº116/2003

*Por Fernando Antônio Sousa dos Reis**

Abril 2006

***DR. FERNANDO ANTÔNIO SOUSA DOS REIS É ADVOGADO TRIBUTARISTA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO E CONSULTOR JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DE EMPRESAS.**

E-mails: fsousa.hope@petrobras.com.br e fantonioreis@ig.com.br

SOBRE O TEXTO:

ESTE TEXTO RESULTOU DE VÁRIAS AULAS PROFERIDAS PELO AUTOR, COMO TAMBÉM DE ANÁLISE TRIBUTÁRIA DAS NORMAS TRANSCRITAS NO TEXTO NO ENFOQUE DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA PÁTRIAS.

ISSQN: ASPECTOS GERAIS APÓS A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

SUMÁRIO

1- DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL

2 – FUNÇÕES PRECÍPUAS DA LEI COMPLEMENTAR NO ISSQN

3- IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS-INCIDÊNCIA DO ISSQN

4- SERVIÇOS RELATIVOS A BENS DE TERCEIROS

5. EXPLORAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PÚBLICOS

6. SERVIÇO LISTADO-IRRELEVÂNCIA DO TERMO UTILIZADO

7. NÃO-INCIDÊNCIA DO ISSQN-HIPÓTESES

7.1. EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR DO PAÍS

7.2.PESSOAS EXCLUÍDAS DA INCIDÊNCIA DO ISSQN

7.2.1.PESSOAS COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

7.2.2.TRABALHADORES AVULSOS

7.2.3.DIRETORES E MEMBROS DE CONSELHO CONSULTIVO OU DE CONSELHO FISCAL DE SOCIEDADES E FUNDAÇÕES, BEM COMO SÓCIOS-GERENTES E DOS GERENTES-DELEGADOS.

7.3.INTERMEDIACÃO DE SERVIÇOS BANCÁRIOS NO MERCADO DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

7.4.ISSQN-SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO-NÃO-INCIDÊNCIA.

8. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA AUFERIR O TRIBUTOS-LOCAL DE PAGAMENTO OU DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

9. PRESTADORES DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS-TRATAMENTO DIFERENCIADOS-POSSIBILIDADE

10. CONTRIBUINTES DO ISSQN

10.1 COOPERATIVAS SÃO CONTRIBUINTES DO ISSQN?

11. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISSQN

11.1 RESPONSABILIDADE NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS-TOMADOR OU INTERMEDIÁRIO-DISCUTIBILIDADE

11.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETRO-OPERANTES

11.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ULTRA-OPERANTES

12. DETERMINAÇÃO QUANTITATIVA DO ISSQN

12.1 – BASE DE CÁLCULO

12.1.1 – REGRA GERAL = PREÇO DO SERVIÇO

12.1.2 - INTRODUÇÃO

12.1.3– INCLUSÕES

12.2 ALÍQUOTAS DO ISSQN

13.CONCLUSÃO

1- DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL

De acordo com o Art.156, inciso III, da Constituição da República, com redação determinada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, **a hipótese de incidência tributária do imposto são os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.155, II, definidos em lei complementar.**

Aprioristicamente, excepciona-se as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação que se sujeitam ao ICMS, imposto de competência tributária dos Estados-Membros e do Distrito Federal, que detêm competência quase exclusiva, pois a carta Republicana de 1988, faz duas exceções, quais sejam:

A UNIÃO poderá instituir impostos (CF/88, art. 147 e 154, II):

1- ordinariamente nos Territórios Federais; e

2- extraordinariamente nos Estados e Distrito Federal, nos casos de efetiva guerra externa.

Evidentemente que não se pode afirmar, peremptoriamente, na competência exclusiva ou privativa dos Estados da Unidade Federativa, do Distrito Federal (ITD-ICMS-IPVA) e dos Municípios (IPTU-ITBI-ISSQN) para instituírem impostos, como Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno-PJDP, sujeitos ativos da obrigação tributária principal, visto que, podemos afirmar que os referidos entes tributantes têm competência tributária privativa relativa. Destarte corrobora com tal entendimento o ínclito tributarista, Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que só a União possui tal prerrogativa.

Segundo Aires Barreto, serviço se relaciona como: "prestação de esforço humano a **terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado**, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial". Daí se entende que tal conceito abrange:

- a) obrigações de fazer (e nenhuma outra);
- b) serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluindo, o serviço público, pois já é imune ao imposto, ex-vi do Art.150, VI, alínea "a", da Constituição Republicana;
- c) que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial;
- d) prestados sem relação de emprego.

2 – FUNÇÕES PRECÍPUAS DA LEI COMPLEMENTAR NO ISSQN

Com esboço no Art.156, inciso II e §3º. da Carta Magna, temos a fisiologia tributária:

2.1. DEFINIR A LISTA DE SERVIÇOS SUJEITOS AO ISSQN

Dentre as muitas discussões que mexem com a argúcia dos tributaristas é saber se a Lista tem natureza taxativa ou exaustiva; exemplificativa ou meramente elucidativa.

A- EXEMPLIFICATIVA

A corrente que têm vários seguidores, dentre eles o mestre Geraldo Ataliba e Aires Barreto, por defenderem a autonomia dos municípios prevista no Art.30, Inciso III da Carta Republicana, que tem a seguinte dicção:

“Art.30. Compete aos Municípios:

.....

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

Evidentemente, que tem argumento bastante forte com base na Autonomia que significa legislar para se mesmo (Ataliba) e não se pode contrariar o grande constitucionalista pátrio, Ruy Barbosa, quando afirma que “o que a Constituição dá com a mão esquerda não retira com a esquerda” (José Eduardo Soares de Melo).

Finalmente, concluí-se que para esta corrente os Municípios têm autonomia para acrescentar, obviamente, através de Lei Ordinária, outras prestações de serviços que não estejam relacionadas no Anexo à Lei Complementar nº116/2003.

B – ELUCIDATIVA

Outra corrente defende, como um dos seus representantes não menos renomado, Roque Antônio Carrazza, que a Lista não poderá ser exaustiva, pois existem determinados Negócios Jurídicos que não constituem autênticos serviços, tais como, locação, arrendamento mercantil, cessão de bens, factoring e franchising (José Eduardo Soares de Melo).

C – TAXATIVIDADE

A corrente dominante (Bernardo Ribeiro de Moraes e outros) predomina na jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal-STF, pois afirma ser a Lista taxativa, embora admita interpretação ampla e analógica (**RE 77.183-SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Pleno, j.19/04/1974, Revista Trimestral de Jurisprudência-RTJ 73/490 e RE 75.952-SP, Rel. Min. Thompson Flores, 2ªT. – j. 29/10/1973, RTJ 68/198**).

Na essência da interpretação gramatical ou literal os Municípios não puderam criar serviços que não constem na lista (Sérgio Pinto Martins), como no caso concreto à Legislação Tributária do Município do Rio de Janeiro, não poderia estabelecer o item 41, após o 40 da Lista Anexa à Lei Complementar nº116/2003. Destarte tem a seguinte dicção:

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.(Código Tributário do Município do Rio de Janeiro-Lei nº691/84 e alteração dada pela Lei nº3. 691/03 e RISSQN/RJ-Decreto nº10. 514/91, com a alteração dada pelo Decreto nº23. 753 de 02/12/2003). Não podem indicar os serviços que não foram escalonados, tais como tatuador (Bernardo Ribeiro de Moraes); escafandrista, bailarina (José Eduardo Soares de Melo).

Hodiernamente, com a evolução rápida da informática e outras tecnologias vale reprimir o que afirmou o preclaro tributarista, Walter Gaspar: “ *O desenvolvimento vertiginoso e a produção incessante de bens e utilidades fazem com que cada vez maior seja o elenco de serviços*

oferecidos. É impossível ao legislador prever, em uma listagem, a imensa gama de novos serviços que surgem a todo momento. O setor terciário da economia é, inequivocamente, o de maior crescimento”.

2.2.FIXAR ALÍQUOTAS MÍNIMAS E MÁXIMAS

A partir da Emenda Constitucional nº 37 de 12-06-2002 (DOU,13/06/2002), que acrescentou o Inciso I e o caput do Art.88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição da República de 1988, exceto os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, que correspondem aos serviços elencados nos subitens 7.02; 7.04 e 7.05 no Anexo à Lista de Serviços à Lei Complementar nº116/2003, nenhum outro poderá ter o gravame do ISSQN com a alíquota inferior **a 2%(dois por cento)**, porém tem que ser obedecido o princípio constitucional da anterioridade, pois é vedado aos Entes Tributantes cobrar tributos no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (Art.150,inciso III, alínea “b”, da Carta Republicana), ou seja , como a EC é de 12-06-2002 e foi publicada no Diário oficial da União em 13/06/2002, caso tivessem serviços com gravame inferior a alíquota de 2%, então,só a partir de 1º/01/2003 passou a produzir efeitos no mundo jurídico-tributário.

Quanto à alíquota máxima só poderá ser aplicada o percentual de **5%(cinco por cento)**, conforme estabelece expressamente o Art.8º., Inciso II, da Lei Complementar nº116/2003.

2.3.EXCLUIR DA INCIDÊNCIA DO ISSQN AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR

Sendo os serviços classificados tendo como natureza de bens não materiais não tem sentido o que está escrito no Art.2º, inciso I, da Lei Complementar nº116/2003.Destarte corrobora com tal entendimento o autor, Sergio Pinto Martins, na sua obra: Manual do ISS, Atlas, 6ed., S.Paulo, 2004, pág.82, ao referi-se a tal dispositivo e esclarecer que os serviços não podem ser exportados e até mesmo transportados, pois são bens imateriais e o que na verdade quis dizer o legislador o que estaria fora do campo de incidência tributária do ISSQN seria a prestação de serviços por empresas nacionais no exterior, ou seja, afirma o festejado autor, que o verdadeiro escopo da norma foi estimular as empresas exportadoras de serviços, que não ficarão oneradas pelo ISSQN.

O Parágrafo único do supramencionado artigo diz que não serão beneficiados pela não incidência do imposto, os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.Assim, tem-se por resultado dos serviços a sua conclusão, ainda que for os serviços executados por etapas.

Evidentemente, que se há o desenvolvimento dos serviços aqui, no Brasil e se tem o resultado não poderá se cogitar de serviço exportado.

2.4.REGULAR A FORMA E AS CONDIÇÕES DE COMO ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS SERÃO CONCEDIDOS E REVOGADOS.

Segundo entendimento do saudoso mestre, Geraldo Ataliba em parceria com José Artur Lima Gonçalves, em artigo publicado na Revista de Direito Tributário vol.55, pág.167, in verbis: “*Os incentivos fiscais manifestam-se, assim sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimento privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles os chamados créditos-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é sempre, o de impulsionar ou*

atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização de metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados”.

A partir da produção de eficácia jurídica da Emenda Constitucional nº37 de 12/06/2002, que alterou o Parágrafo 3º. do Art.156 da Carta da República e acrescentou os incisos I, II e caput ao Art.88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias-ADCT da CF/88 sem que haja edição de Lei Complementar para tal finalidade, não terá escopo de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de **2% (dois por cento)**.

A Suprema Corte editou a Súmula nº. 544, que tem a seguinte dicção: “*As isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas*”, is to que dizer que as isenções concedidas anteriormente à vigência da norma supramencionada, principalmente a dada com prazo certo deverão ser obedecidas em respeito ao direito adquirido, como, por exemplo, admitamos que o Município de São Luís do Maranhão concedeu a determinadas empresas benefícios fiscais pelo lapso de tempo de 8(oito) anos, portanto, deverá o referido Município obedecer à regra anteriormente editada.

No arrimo do tributarista, José Eduardo Soares de Melo em sua consagrada obra “ISS - Aspectos Teóricos e Práticos” à concessão de novos benefícios e não existindo Lei Complementar para regular a aludida matéria, a redução da carga tributária deverá preservar a alíquota de 2%(dois por cento); o que não vai ser nada fácil, pois, não há como mensurar tais benefícios.

Finalmente, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia tributária em face da responsabilidade na gestão fiscal deverá ser bem fundamentada atendendo a lei de diretrizes orçamentárias com previsão explícita nos Arts. 1º. , §1º e 14, caput e incisos I a II e §§1º e 2º da Lei Complementar nº. 101, de 04/05/2000.

3- IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS-INCIDÊNCIA DO ISSQN

Ocorre o gravame do ISSQN sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, com espeque no §1º. do Art.1º. da Lei Complementar nº. 116/2003.Destarte o cerne da questão é que o serviço tenha sido desenvolvido no exterior.

A caracterização de o serviço começar no exterior é de difícil diagnóstico, portanto, é preferível interpretar que tal dispositivo se ateu à materialidade do fato gerador se der em território de determinado Município, como, por exemplo, cita Marcelo Caron Batista, em sua obra, recente: ISS: do Texto à Norma, uma turbina de usina hidrelétrica enviada por via marítima, seja um programa de computador entregue por meio eletrônico (**nesse caso não há despacho aduaneiro, pois pode ser transmitido/enviado on line - acréscimo nosso**), o recebimento, pelo tomador, no território do nosso País, realizará a materialidade da hipótese de incidência tributária do ISSQN, determinando o local da prestação e, conseqüentemente o Município competente para a sua cobrança.

Outro grande problema a ser perquirido é que o ISSQN só pode gravar as hipóteses de incidências tributárias que ocorrem dentro dos lindes do seu território, pois o STJ já julgou: “lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre serviços escritos na lista de serviços anexa ao Decreto –Lei n º834/96, prestados nos limites do Município, excepcionalmente em outros Municípios brasileiros”.Destarte corrobora com tal entendimento o Jurisconsulto, Sergio Pinto Martins, em sua obra: “Manual do Imposto Sobre Serviços”, ao afirmar: “*Se o serviço já foi completado no exterior, a legislação municipal não pode alcançá-lo, diante da regra da*

territorialidade da lei brasileira, mesmo que haja importação de serviços, O exportador está no exterior, não podendo sujeitar-se à lei tributária brasileira”.

4- SERVIÇOS RELATIVOS A BENS DE TERCEIROS

O primeiro é o 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**), do Anexo à Lei Complementar nº116/2003.

O subitem avançou e listou mais serviços, além de ter acoplado os itens 68 e 69 da Lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº406/68, com redação dada pela Lei Complementar nº56/87. Destarte a carga e recarga de extintores de incêndio deram muita discutibilidade se incidiria ISSQN ou ICMS, principalmente, nas decisões discordantes do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo:

ICM. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR- Não constitui fato gerador do ICM a venda de carga de gás CO2 utilizada como uma das etapas do processo de restauração de extintores de incêndio, tratando-se, na hipótese, mera prestação de serviço (Conselho de Contribuintes – RJ, Recurso nº 13.103/91 – Proc. 04/189.170/90, Relator Conselheiro Ricardo Garcia de Araújo Jorge, Decisão : dado provimento ao recurso, por maioria, nos termos do voto do Relator, Acórdão n.º 3068 – DOERJ 27/03/92);

ICMS. CARGA E RECARGA DE EXTINTORES DE INCÊNDIO. INCIDÊNCIA- A saída de extintor de incêndio, objeto de carga e recarga, constitui fato gerador de ICMS, por traduzir comercialização de produto, devendo ser considerado o extintor como mero veículo à realização do fato oponível, improcedente destarte, a alegação de que dita operação está sujeita a tributação do ISS, porquanto a própria lista compreensiva dos serviços (Lei 691/84 - Código Tributário Municipal do Rio de Janeiro,acrécimo nosso, modificada pela Lei nº 1194/87) determina a incidência do ICM sobre o fornecimento de peças e partes.(Conselho de Contribuintes – RJ, Recurso nº. 13113 - Processo E-04/193.552/89, Relator Conselheiro Sylvio de Siqueira Cunha, Decisão : Por unanimidade, negaram provimento ao recurso, nos termos do voto do relator, Acórdão nº. 2737. 1ª Câmara. – DOERJ 24/01/91).

O §2º. do Art.1º da Lei Complementar nº116/2003, que tem similitude com a Legislação anterior (§§ 1º e 2º do Decreto - Lei nº406/68), esclarece, explicitamente que ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Outra novidade é a prestação de serviços de BLINDAGEM, que significa revestimento com chapas de aço, pois o exemplo prático hodierno é a blindagem de automóveis para evitar a perfuração do veículo, através de tiros de vários calibres.Destarte a referida prestação de serviços é hipótese de incidência tributária do ISSQN.

O 14.03 - Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS), da Lista atual, ficou diferente do que estava relacionado no item 70 da Lista anterior, que previa tal recondicionamento, porém não empregava a palavra exceto e, sim o valor das peças fornecidas pelo prestador do serviço que fica sujeito ao ICM.

O 14.04 - Recauchutagem ou regeneração de pneus da Lista atual, também, mudou, porém a nosso ver para pior suprimido a expressão: “para usuário final”, contida no item 71 da Lista Anexa ao Decreto – Lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar nº56/1987.

Evidentemente, que nos parece com o que já aconteceu na história do Direito Tributário Pátrio, com relação à Contribuição de melhoria, senão :

Veja-se, em ordem cronológica, o que prescrevem as normas sobre o assunto invocado:

a) artigo 81 do Código Tributário Nacional-Lei nº5.172/66:

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

b) Decreto-Lei 195/67:

“Art. 1º. A contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.”

“Art. 3º. A contribuição de melhoria a ser exigida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para fazer face ao custo de obras públicas, será cobrada pela unidade administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-Lei.”

A Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n.1, de 17/10/69, no art. 18, inciso II previa:

“Art. 18. Além dos impostos previstos nesta constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I (...)

II - contribuição de melhoria arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total à despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

Já a Emenda Constitucional nº 23/83 que alterou o art. 18 asseverou:

“Art. 18. Além dos impostos previstos nesta constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I (...)

II - Contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total à despesa realizada.”

E, finalmente, a atual Carta da República de 1988, *in verbis*:

“Art.145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Na esfera do raciocínio anterior quer dizer se houver, simplesmente obras públicas, poderão então, os Entes Tributantes cobrarem o aludido tributo. ((Destarte isso foi criticado com veemência pela Doutrina nacional, inclusive pelo Grande tributarista, o professor Gilberto de Ulhoa Canto, que afirmava serem imprescindíveis os seguintes requisitos para a legítima cobrança da Contribuição de Melhoria, ou seja, como se segue: 1º) a realização de obras públicas que valorizem os imóveis dos proprietários; e 2º) tendo como limite total à despesa valorizada e, chegaria ao cúmulo de lembrarmos que pode ter havido o tributo com efeitos negativos, ou seja, a Contribuição de Pioria, como aconteceu no Rio de Janeiro com a construção do elevado Paulo de Frontin, que desvalorizou todos os imóveis que ficaram a sua margem e, principalmente, em baixo do viaduto.

Na nossa conclusão não é pelo simples fato do Legislador da Lei Complementar nº116/2003 retirar a expressão; **“para usuário final”**, que vai modificar o entendimento anterior da Doutrina e dos Tribunais pátrios que só poderá ter o gravame do ISSQN, quando esses serviços forem prestados para usuário final, pois a contrário senso estaríamos diante da hipótese de incidência tributária do ICMS e do IPI, ou seja, quando tais serviços forem executados com o escopo de comercialização, como o exemplo clássico, citado pelo emérito tributarista, Bernardo Ribeiro de Moraes em sua antológica obra, Doutrina e Prática do ISS, Ed. RT, 1985, ao focalizar situações de recauchutagem ou regeneração de pneus:” Os serviços de recauchutagem de pneus podem ser prestados tanto por encomenda direta (do dono do pneu) ou indireta (do borracheiro) de terceiros, para uso destes.Em ambos os casos haverá incidência do ISS.

Todavia, se os serviços de recauchutagem de pneus forem prestados em pneumáticos próprios (da empresa prestadora de serviços) para futura revenda, teremos a hipótese de industrialização que, como tal, sujeita-se ao IPI” e, também ao ICMS (acréscimo nosso).Dessarte colocaremos quatro situações para exame:

1ª) executado pelo borracheiro para o usuário final, com incidência do ISSQN;

2ª) executada pela empresa que recauchuta pneus por intermédio do borracheiro, com destino ao usuário final, que continuaria o gravame do ISSQN;

3ª) executada pela empresa recauchutadora, com participação do borracheiro que entrega as carcaças de pneus para empresa executar os serviços e, posteriormente fazer a revenda, incidindo IPI e ICMS.

4ª) executada pela empresa que recauchutadora pneus, porém agora é o usuário final que lhe fornece as carcaças e, depois de executar os serviços de regeneração revende, incidindo IPI e ICMS.

O Parecer Normativo CST (Coordenação do Sistema de Tributação da SRF) nº299/70, afirma que a recauchutagem de pneus por encomenda do proprietário, para seu uso, na hipótese em que a encomenda é feita a recauchutadora por intermédio do borracheiro a quem foi entregue o produto: se devidamente comprovada a devolução ao proprietário, a operação é excluída do conceito de industrialização. Dessarte fora do campo de incidência tributária do IPI e do ICMS, porém incidindo ISSQN.

O 14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, **de objetos quaisquer (crifo nosso) da atual Lista de Serviços**, em nosso entendimento, também, mudou para pior, porque suprimiu a seguinte expressão: **“de objetos não destinados à industrialização ou comercialização”**, presente no item 72 da Lista de serviços anexa ao Decreto – Lei nº406/68, com redação dada pela Lei Complementar nº56/87. Destarte entra na área de conflito com as hipóteses de incidência tributária do IPI e do ICMS, portanto, se deve perquirir a finalidade da prestação para definir o campo de incidência de tais tributos, como corrobora com tal entendimento, o tributarista, Marcelo Caron Baptista, em sua notabilíssima e recente obra, ISS: DO TEXTO À NORMA, ao proferir: “O ICMS incide sobre a realização de um ato jurídico que tem por objeto uma prestação de dar, de transferir a titularidade de uma mercadoria, fazendo-a circular entre sujeitos, ao passo que a norma do ISS tem alvo o esforço humano dirigido ao beneficiário de terceiro, caracterizando uma prestação de fazer”, aliás, a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça -STJ, diz: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, o que na verdade, significa que para ocorrer o cerne objetivo do fato gerador do ICMS é preciso que haja transferência de titularidade, como por exemplo, na operação de compra e venda mercantil, obviamente, desde que o fato esteja explicitado na Lei.

Chegamos a conclusão que os subitens 14.04 e 14.05 da atual Lista de serviços ao colocar, independentemente da sua destinação, a Lei Complementar nº116/2003 acabou invadindo a esfera de competência da União (IPI), e dos Estados/Distrito Federal (ICMS).

O 14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, **prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido, da atual Lista de serviços**.

Aprioristicamente, basta o usuário final dos serviços fornecer o material para estarmos no campo de incidência tributária do ISSQN, como por exemplo, caso um condomínio compre partes e peças de uma empresa “A” e contrate outra empresa “B” para fazer a montagem de um elevador social ou de serviços, pois a contrário senso, ou seja, se a empresa “A”

fornece as partes e peças e faz a montagem do elevador, aí, estaríamos diante dos fatos geradores do IPI e do ICMS. Assim, a condição sine quo non para sofrer o gravame do ISSQN tem o usuário final, exclusivamente, fornecer as partes e peças para concretizar a prestação de serviços.

O Art.4º, inciso IV, do RIPI-Decreto nº4. 544/2002 define como uma espécie do gênero industrialização a operação que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal.

Por outro lado, tem que analisar se a instalação e montagem vão ser consideradas como ligada aos serviços de Construção Civil, como consta do subitem 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 prevista no subitem 14.06-Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº116/2003.

A Legislação Previdenciária define como obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo XIII, conforme se acha explicitado no Art.413, inciso I, da Instrução Normativa SRP nº.03/2005.

Por outro lado a Legislação Tributária do Município do Rio de Janeiro (Arts. 46 e 47 do RISSQN/RJ - Decreto nº10. 514/1991) diz que: “Entende-se por construção civil, obras hidráulicas, elétricas e semelhantes à realização das seguintes obras e serviços”:

- a) edificações em geral;
- b) rodovias, ferrovias, hidrovias, portos e aeroportos;
- c) pontes, túneis, viadutos e logradouros públicos;
- d) canais de drenagem ou de irrigação, obras de retificação ou de regularização de leitos ou perfis de rios;
- e) barragens e diques;
- f) sistemas de abastecimento de água e de saneamento, poços artesianos, semi-artesianos ou manilhados;
- g) sistemas de produção e distribuição de energia elétrica;
- h) sistemas de telecomunicações;
- i) refinarias, oleodutos, gasodutos e outros sistemas de distribuição de líquidos e gases;
- j) escoramento e contenção de encostas e serviços congêneres;
- k) recuperação ou reforço estrutural de edificações, pontes e congêneres, quando vinculada a projetos de engenharia, da qual resulte a substituição de elementos construtivos essenciais, limitada exclusivamente à parte relacionada à substituição. Destarte entendem-se por elementos essenciais os pilares, vigas, lajes, alvenarias estruturais ou portantes, fundações e tudo aquilo que implique a segurança ou estabilidade da estrutura.

Pode-se acrescentar à lista supradita, desde que relacionados com as obras, os serviços que se seguem:

- l) sondagens, estaqueamentos, fundações, escavações, aterros, perfurações, desmontes, demolições, rebaixamento de lençóis de água, dragagens, escoramentos, terraplanagens, terraplenagens, enrocamentos e derrocamentos;
- m) concretagem e alvenaria;
- n) revestimento e pinturas de pisos, tetos, paredes, forros e divisórias;
- o) carpintaria, serralheria, vidraçaria e marmoraria;
- p) impermeabilizações e isolamentos térmicos e acústicos;
- q) instalações e ligações de água, de energia elétrica, de proteção catódica de comunicações, de elevadores, de condicionamento de ar, de refrigeração, de vapor, de ar comprimido, de sistemas de condução e exaustão de gases de combustão, inclusive dos equipamentos relacionados com esses serviços;
- r) a construção de jardins, iluminação externa, casa de guarda e outros de mesma natureza, previstos no projeto original, desde que integrados ao preço de construção da unidade imobiliária;e
- s) outros serviços diretamente relacionados com obras hidráulicas, elétricas, de construção civil e semelhantes.

Evidentemente, que no arrimo do magno tributarista, Aires Fernandino Barreto, em sua obra, ISS na Constituição e na Lei (ed. Dialética-S. Paulo/SP-2005), afirma que os serviços de instalação e montagem-que não se agregam ao solo - vêm referidos expressamente no subitem 14.06 da Lista supramencionada, o qual prevê a incidência do ISSQN sobre tais atividades. Destarte acrescenta como elemento distintivo primordial entre as atividades de instalação e montagem e a de construção civil está na “agregação” ou não ao solo, dos equipamentos ou aparelhos montados ou instalados. Não havendo adesão ao solo, os serviços serão os de instalação e montagem, a que se refere o subitem 14.06.

Para a conceituação de construção civil, vamos nos embasar no escólio de Gilberto Rodrigues Gonçalves, no seu livro, ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL (Ed. RBBS. Paulo/SP, 1998): “Construção civil é a ação deliberada do ser humano com o objetivo de alcançar, de acordo com um projeto de engenharia, resultado material consistente na transformação de bem imóvel, de modo economicamente positivo”. Dessarte com base no Aires F. Barreto, para ser enquadrado como construção civil, logo afastando as incidências do ICMS e IPI, se sujeitado, exclusivamente ao gravame do ISSQN, são primordiais os requisitos que se seguem:

- a) que sua execução seja precedida de projetos de engenharia;
- b) que os serviços sejam efetivados fora do estabelecimento fabril, que produziu os materiais;
- c) que os serviços consistam na reunião de produtos, peças ou partes, de que resultem edificação, construção ou obra, inclusive de complexo industrial, integrado permanentemente ao imóvel (“agregado ao sol”).

Com base em decisão da nossa **Suprema Corte-STF** a instalação e montagem são classificadas como obra de engenharia, se os equipamentos são agregados, permanentemente ao solo. Assim, decidiu no **Recurso Extraordinário nº 106.915-5-São Paulo -Primeira Turma -Rel. Min. Octavio Gallotti, publicado no Diário da Justiça de 09/05/1986**, com a seguinte **Ementa: Centrais Telefônicas. Sua instalação configura obra de engenharia, capaz de ensejar a incidência do ISS sobre o valor da prestação do serviço e ICM apenas sobre o equipamento fornecido, não se justificando a**

incidência deste último tributo (ICM) com base na operação global (item 19 da Lista anexa ao Decreto-lei nº 834/69).

Com base nas assertivas acima vamos fazer uma elisão fiscal, que expressa uma não-incidência tributária legalmente admitida (ou uma tributação reduzida, que é o nosso caso) anterior a ocorrência do fato gerador. Exemplifiquemos:

Exemplo 1:

A MESMA FIRMA QUE VENDEU OS EQUIPAMENTOS É A MESMA QUE OS INSTALOU.

Equipamento= R\$120. 000,00 (cento e vinte mil reais)

Instalação/Montagem= R\$55. 000,00(cinquenta e cinco mil reais)

Total = R\$ 175.000,00

IPI= 10%= R\$ 15.500,00

ICMS= 19%=R\$ 33.250,00

Total = R\$ 48.750,00

Exemplo 2 :

Constitui outra empresa para prestar serviços de instalação/montagem, ou seja, “A” vende o equipamento para “B”, como “A” tem outra empresa, que apenas presta os serviços, “C”.

Equipamento = R\$ 120.000,00

IPI=10%= R\$ 12.000,00

ICMS= 19%= R\$ 22.800,00

Instalação/Montagem = R\$55.000,00

ISSQN= 5% =R\$2.750,00

Total= R\$ 37.550,00

Economia Tributária= R\$ 48.750,00-R\$ 37.550,00= R\$ 11.200,00

Podemos afirmar que tem respaldo legal, inclusive com decisão do **Superior Tribunal de Justiça - STJ, 1ª Turma no REsp 103.282-DF- Repertório de jurisprudência IOB 1/12742.**

Evidentemente, que se chega à conclusão é que a montagem (motor+pneu+vidro+farol, etc, ou seja, Carroçarias sobre Chassi)= Veículo e a instalação (por exemplo, de motor

marítimo) para terem o gravame do ISSQN e terem a condição da prestação de serviços (seja designado montagem/instalação), ao usuário final (encomendante do produto), exclusivamente com material (se for o caso) por ele mesmo fornecido.

5. EXPLORAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PÚBLICOS

É questionável a constitucionalidade da nova previsão estabelecida no Art.1º, §3º da Lei Complementar nº116/2003 de incidência do ISSQN sobre os serviços prestados com 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. Destarte determinados serviços públicos somente podem ser realizados pelo Poder Público, como, por exemplo, é o caso da competência outorgada à União para exercer a classificação, para efeito indicativo, de diversões públicas e de programas de rádio e televisão, com espeque no Art.21, inciso XVI, da Constituição da República de 1988; enquanto que outros serviços públicos podem ser prestados por pessoas privadas, mediante concessão, permissão, etc., como, por exemplo, é o caso do transporte coletivo, previsto no Art.30, inciso V, da referida Carta.

Em virtude de disposição expressa na Carta Magna os serviços públicos só podem ser sofrer o gravame de taxas, pois o Art.145, inciso II, tem a seguinte dicção:

“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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

Corroborando com tal entendimento o insigne tributarista, Aires F.Barreto, ao afirmar que:

“... Deveras, basta lembrar que, ontologicamente, serviço público supõe a presença de um interesse público, a ser por ele (serviço) satisfeito. Esse interesse público é considerado igual ou superior ao próprio interesse que o Estado tem em realizar a tributação. Tanto assim é que a própria Constituição estabelece o princípio constitucional da imunidade tributária recíproca (Art.150, VI, a)”.

Destarte, chega a seguinte conclusão:

“a) o serviço público é imune e, portanto, não integra o conceito de serviço tributável; b) o serviço público segue imune, quando exercido por ente delegado; e c) o serviço público, mesmo concedido, persiste gozando de imunidade”.

6. SERVIÇO LISTADO-IRRELEVÂNCIA DO TERMO UTILIZADO

O Art.1º, §4º, da Lei Complementar nº116/2003, estabelece que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado, pois se o serviço estiver elencado na Lista de Serviços e ser efetivamente prestado, ainda que com outro nome, ocorrerá o gravame do ISSQN, como por exemplo, no subitem 9.01-Hospedagem, que pode ocorrer de várias formas, como em hotel, apart-hotel, albergue, pensão, etc, portanto, não importando a sua denominação para designá-lo. Destarte dois importantes requisitos para ocorrer à incidência tributária do ISSQN: o primeiro o serviço tem que constar na Lista de Serviços e o segundo têm que haver a efetiva prestação de serviços não bastando, assim a mera expectativa da prestação.

7. NÃO-INCIDÊNCIA DO ISSQN-HIPÓTESES

7.1. EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR DO PAÍS

Auto-aplicável a partir de 1º/08/2003, pois se trata de benefício pró-contribuinte e deverá ter o benefício da não-incidência do ISSQN se o serviço for prestado no exterior.

Temos que concordar com o tributarista, Marcelo Caron Baptista (ISS: DO TEXTO A NORMA), quando relata que não vê sentido o ISSQN incidir nos serviços exportados, visto que, está fora o elemento espacial (território de determinado município) do fato gerador do imposto e, ademais **o Superior Tribunal de justiça já decidiu: "A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior."** **Recurso Especial nº 26.827-1/SP.** Destarte há exemplificação clara do supramencionado Autor ao citar duas hipóteses que poderiam suscitar na exportação de serviços, porém a prestação-fim do serviço se dá fora dos lindes territoriais do Município: Na primeira seria o caso de prestadores estabelecidos em território nacional que se dirigem ao exterior, na Alemanha, por exemplo, e lá desempenham suas atividades, com ou sem estabelecimento naquele local e na segunda seria a de que a Legislação trata de exportação de serviços no sentido de envio, ao exterior do País, de bens que expressem o resultado da prestação do serviço, como os papéis que veiculam projetos de engenharia, o CD em que gravado um programa de computador elaborado sob encomenda, o terno confeccionado pelo alfaiate, o vestido criado pelo costureiro, a peça de uma máquina consertada pelo torneiro mecânico e, frisa, ainda o autor nos seus exemplos afirmando que os serviços às vezes independem de bens materiais para serem enviados ao exterior, como por exemplo, a música remetida, via internet e o parecer jurídico enviado, via e-mail.

Evidentemente, que o Parágrafo Único do Art.2º da Lei Complementar nº116/2003 estabelece, que os serviços desenvolvidos no país, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja realizado por residente no exterior não podem ser enquadrados como portadores do benefício da não-incidência do ISSQN e, conseqüentemente não há que se falar em exportação de serviços. Destarte consideram-se prestados no território de qualquer Município ou do Distrito Federal, os serviços desenvolvidos, cujo resultado é concluído no País, inclusive os efetivados em águas marítimas brasileiras.

Não cabendo ao interprete fazer distinção onde o legislador não fez, então, todo e qualquer serviço que seja exportado estará fora do campo de incidência tributária do ISSQN.

7.2.PESSOAS EXCLUÍDAS DA INCIDÊNCIA DO ISSQN

A Lei Complementar nº116/2003, no seu Art.2º., Inciso II estendeu o elenco de pessoas excluídas previstas no parágrafo único do art.10 do Decreto-Lei nº406/68, pois que não eram contribuintes do ISSQN os que prestem serviços com relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo e fiscal de sociedades. Destarte a atual norma disciplinadora do tributo diz: que não incide o ISSQN sobre a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros do conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados.

Evidentemente, que o Decreto-Lei estabelecia quais as pessoas que não poderiam ser contribuintes do imposto e, hodiernamente, a Lei Complementar os colocam no campo da não-incidência tributária. Destarte quando o mestre, Bernardo Ribeiro de Moraes, na sua célebre e mais grandiosa obra sobre o ISS até hoje publicada, Doutrina e Prática do ISS, afirmava que um dos elementos essenciais para que ocorra o fato gerador do ISS era Autonomia ou em nome próprio, então, não se pode qualificar as pessoas enumeradas acima como contribuintes do imposto.

Devo admitir que tem o meu beneplácito o tributarista e também excelente doutrinador na área trabalhista, Sergio Pinto Martins, ao afirmar, na sua obra, Manual do ISS: “... *Parece que o enquadramento mais correto deveria ser de pessoas que não são contribuintes, pois a lei está tratando de pessoas e não de não-incidência, em que a lei não prevê a incidência do tributo*”.

7.2.1.PESSOAS COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

São desoneradas da incidência do tributo as pessoas que se enquadrem nos elementos nucleares do contrato de trabalho previstos no Art.3º da CLT, o qual tem a seguinte dicção: “*Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário*”.

O *empregado doméstico* não tem o gravame do ISSQN, visto que tem vínculo empregatício e não tem autonomia, como também, o *trabalhador temporário* que não possui tal característica e tem subordinação, de acordo com o Art.2º da Lei nº6. 019/1974.

7.2.2.TRABALHADORES AVULSOS

De acordo com o Art.9º, inciso VI, do Regulamento Geral da Previdência Social-Decreto nº 3.408/1999, Trabalhador Avulso é aquele que, sindicalizado ou não, presta serviço de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão-de-obra, nos termos da Lei nº 8.630, de 25/02/1993, ou do sindicato da categoria, assim considerados:

- a) o trabalhador que exerce atividade portuária de capatazia, estiva, conferência e conserto de carga, vigilância de embarcação e bloco;
- b) o trabalhador de estivas de mercadorias de qualquer natureza, inclusive carvão e minério;
- c) o trabalhador em Alvarenga (embarcação para carga e descarga de navios);
- d) o amarrador de embarcação;

- e) o ensacador de café, cacau, sal e similares;
- f) o trabalhador na indústria de extração de sal;
- g) o carregador de bagagem em porto;
- h) o guindasteiro; e
- i) o classificador, o movimentador e o empacotador de mercadorias em portos.

7.2.3.DIRETORES E MEMBROS DE CONSELHO CONSULTIVO OU DE CONSELHO FISCAL DE SOCIEDADES E FUNDAÇÕES, BEM COMO SÓCIOS-GERENTES E DOS GERENTES-DELEGADOS.

Os Diretores que têm por atividade a representação da Companhia e a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular, geralmente não são empregados, pois não possuem subordinação, mas têm autonomia; Os Membros do Conselho Consultivo têm atribuições específicas, pois integram o Conselho de Administração da empresa e agem em nome da sociedade e não em nome próprio; de acordo com o Art.163 da Lei nº 6. 404/76, os Membros do Conselho Fiscal têm atribuições de fiscalizar os atos dos administradores, como também, opinar sobre o relatório e propostas dos órgãos da administração; analisar balancete e demais demonstrações financeiras; os Sócios-Gerentes só prestam serviços de interesse da sociedade, porém nunca em nome próprio, ou seja, não têm autonomia e os Gerentes-Delegados podem ser empregados, não tendo possuindo autonomia, ou ainda ser sócios nomeados para determinado período ou finalidade.

7.3.INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS BANCÁRIOS NO MERCADO DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

O ISSQN não grava o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, porém com ressalva, pois grava os valores da comissão na intermediação, presente no subitem: " 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." da Lista anexa à Lei Complementar nº116/03.

Como os juros não são considerados prestação de serviços, visto que remuneram o capital e sofrem o gravame do Imposta de Renda e, os acréscimos moratórios são decorrentes da impontualidade do devedor, portanto, não são considerados como prestação de serviços.

Finalmente, o ISSQN não pode tributar os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobradas pelo estabelecimento bancário, com espeque na Súmula 588 do Supremo Tribunal Federal-STF.assim, a referida Súmula tem a seguinte dicção : "*O Imposto sobre serviços não incide sobre depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários*".

7.4.ISSQN-SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO-NÃO-INCIDÊNCIA.

Os serviços cartorários, notariais e de registro público não podem sofrer o gravame do ISSQN, pois são essencialmente serviços públicos, ainda que prestados sob delegação de poder, com espeque no Art.236 da Constituição da República de 1988, que tem a seguinte dicção: "Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público".Destarte caso houvesse tal tributação infringiria a imunidade recíproca,

com previsão explicitada no Art.150, inciso VI, da aludida Carta Republicana, que dispõe: *”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”.

Corroborar com tal entendimento o **Superior Tribunal de Justiça-STJ**, ao proferir decisão no **Recurso Especial nº 612.780-RO (2003/0210334-5)**, Relator: Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 09/08/2005, que tem a seguinte Ementa: **TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO. NATUREZA PÚBLICA. ART.236 DA CF/88. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMOLUMENTOS. CARÁTER DE TAXA. NÃO-INCIDÊNCIA.** Destarte o Tribunal Superior, ainda afirma: *“Ademais, incabível a cobrança do aludido tributo, sob pena de ocorrência de bitributação, eis que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizando-se como taxa.”* Precedentes do Supremo Tribunal Federal-STF : ADC nº5 MC/DF, Rel. min. Nelson Jobim, DJ de 19/09/03 e ADI nº 1.444/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11/04/03.

8. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA AUFERIR O TRIBUTO-LOCAL DE PAGAMENTO OU DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Aprioristicamente, com advento da nova normatização sobre o assunto em epígrafe parece que se tornaria simplório e não suscitaria mais dúvidas e nem mexer muito com a argúcia dos tributaristas pátrios, porém como demonstraremos a seguir não ficou nada bem esclarecido, senão vejamos: o Art.3º da Lei Complementar nº116/03 diz que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador e, logo após, o Art.4º da referida Lei define como 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, então, esta seria à Regra Geral: Município do Prestador + 20 (vinte) exceções, quando o imposto será devido no local.

Em casos excepcionais [serviços provenientes do exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; e serviços aludidos no Art.3º, incisos I a XXII, da Lei Complementar nº 116/03, ignora-se o estabelecimento (ou domicílio) do prestador (situado no exterior), sendo considerado o estabelecimento do tomador ou do intermediário].

O Art.3º da Lei Complementar nº116/2003, excepciona as hipóteses previstas nos incisos I a XXII, **quando o ISSQN será devido no local da efetiva prestação de serviços:**

- I- do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, quando o ISSQN incide sobre os serviços proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

- II- da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços de Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário (subitem 3.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- III- da execução da obra, no caso dos serviços por 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) e Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo[subitens 7.02 e 7.19 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003]
- IV- da demolição, no caso da execução desses serviços(subitem 7.04 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- V- das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, na reparação, conservação e reforma(exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS-subitem 7.05 da lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- VI- da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final do lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer (subitem 7.09 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- VII- da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres (subitem 7.10 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- VIII- da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores (subitem 7.11 da lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- IX- do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos(subitem 7.12 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- X- (VETADO)
- XI- (VETADO)
- XII- do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres(subitem 7.16 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XIII- da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres (subitem 7.17 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XIV- da limpeza e dragagem de rios, portos, canais,baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres(subitem 7.18 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XV- onde o bem estiver guardado ou estacionado no caso de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações(subitem 11.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XVI- dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados nos serviços de Vigilância, segurança ou monitoramento de bens ou pessoas(subitem 11.02 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XVII- do armazenamento, depósito, carga,descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie (subitem 11.04 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XVIII- da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, exceto no caso de Espetáculos circenses (item 12 e subitens 12.01 a 12.17 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2005);

- XIX- do Município onde está sendo executado o transporte, nos casos de Serviços de transporte de natureza municipal(subitem 16.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XX- do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde estiver domiciliado nos casos de Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço (subitem 17.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XXI- da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração(subitem 17.10 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003);
- XXII- do porto , aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário nos serviços portuários, aeroportuários, ferropuertoários,de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários(subitens 20.01 a 20.03 da Lista anexa à Lei Complementar nº116/2003).

Evidentemente, que poderíamos enumera as Regras que seguem:

REGRA PRIMEIRA : O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador;

REGRA SEGUNDA: Na falta de estabelecimento do prestador, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do seu domicílio;

REGRA TERCEIRA : Por exceção, nos casos acima previstos (Art.3º e incisos da Lei Complementar nº116/2003), no local da prestação indicado em cada um dos relativos casos;

REGRA QUARTA : Também nos casos previstos nos incisos do art.3º, conforme indicado poderá ser exigido o pagamento do ISSQN no local da prestação do serviço, pelo tomador, por responsabilidade (necessitando para isso de Lei municipal para prevê tal hipóteses).

De acordo com o ilustre tributarista, José Eduardo Soares de Melo [ISS – ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS, 3ª edição (atualizada conforme a Lei Complementar nº116/2003)-São Paulo: Dialética, 2003]:

“Essa nova sistemática não resolverá os naturais conflitos que decorrem da prestação de serviços fragmentados em diversos Municípios (como é o caso das questões judiciais mencionadas relativas a serviços médicos, administração de consórcio, publicidade em linhas telefônicas, limpeza, topografia).Ainda sujeitam-se à controvérsia, os serviços jurídicos em que, por exemplo, o advogado tem escritório na capital de São Paulo (onde mantém salas, equipamentos, biblioteca, funcionários) é contratado por empresa de Salvador (onde realiza reuniões), e propõe medida judicial no STF (Distrito Federal)”.

Hodiernamente, o jornal “O VALOR” do dia 09/02/2006, publicou uma reportagem sobre o assunto em questão com o seguinte título: ARRECADAÇÃO DE ISS ACIRRA DISPUTAS ENTRE MUNICÍPIOS E CONTRIBUINTES.Destarte relata, como exemplo, a Diagnóstico da América S/A-ASA, empresa de medicina e diagnóstico, tem seu laboratório central em Alphaville, bairro elegante de Barueri, Município localizado a 32Km da capital paulista.Lá que a empresa faz todos os exames clínicos com sangue e amostras coletadas

pelo centro de atendimento distribuído pela cidade de São Paulo sob as marcas Delboni Auriero e lavosier.

Como seu laboratório principal e sua sede estão em Barueri, a ASA recolhe o ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza devido à prefeitura local. O fisco municipal de São Paulo, porém, entende que o imposto deve ser pago à prefeitura paulistana, já que as amostras são retiradas na capital e a clientela é captada em São Paulo.

Como resultado da discussão, a ASA tem sido autuada pelo fisco paulistano e tem 212 processos administrativos somente sobre esse assunto. Como o imposto é devido mensalmente, diversos procedimentos administrativos são iniciados a cada mês. Os processos totalizam cerca de R\$ 28 milhões. A empresa também se defende em processo administrativo junto ao Município de Santo André originada de autuação contra a Elkis e Furlanetto, laboratório incorporado pela DASA. A discussão vale R\$ 6,5 milhões. A empresa não quis comentar o assunto. Ela não provisiona os valores das cobranças, porque considera remotas as chances de resultados desfavoráveis.

O caso da DASA ilustra um debate que, em vez de se resolver, ganhou mais força a partir da Lei Complementar nº116/2003 com dois objetivos principais: estabelecer a alíquota mínima do ISSQN em 2% (dois por cento), na verdade que estabeleceu esta alíquota foi à Emenda Constitucional nº37, de 12/06/2002, que acrescentou o caput do Art.88 e seu inciso I ao Ato das Disposições Constitucionais Provisórias-ADCT da Constituição Republicana de 1988 e reduzir as discussões entre contribuintes e Municípios ao atualizar a Lista de Serviços Tributáveis pelo ISSQN. A Lista anterior era de 1968, porém foi atualizada pelas Leis Complementares nºs 56/1987 e 100/1999.

A Lei Complementar nº116/2003 não resolveu tais questões, pois muitos Municípios cumpre a alíquota nominal de 2% (dois por cento) que é o mínimo permitido, exceto para os serviços de construção civil (subitens 7.02; 7.04 e 7.05 da Lista anexa à referida Lei), porém reduzem a base de cálculo do ISSQN, o que resulta na alíquota efetiva igual a 0,5% e quanto ao Local de Recolhimento, temos uma indefinição, que faz que muitas empresas não recolhem o ISSQN em nenhum local, porque esperam uma definição mais peremptória sobre o assunto em comento.

Indaga o mestre, José Eduardo Soares de Melo, na JURISPRUDÊNCIA. Será mantida a diretriz fixada relativamente ao princípio da territorialidade como elemento consagrador do local da prestação do serviço?

Com todo respeito aos ilustres tributaristas, no meu modesto entendimento deverá ser mantido, pois o aspecto espacial do fato gerador ou da Incidência tributária do ISSQN deverá ser sempre onde a prestação de serviços for efetivamente prestada não podendo o Município legislar além dos seus lindes territoriais.

O assunto em epígrafe vem da época do Decreto-Lei nº406/68 e Lei Complementar nº56/87, porém entendo que as referidas observações são extremamente válidas mesmo após a edição da Lei Complementar nº116/2003. Destarte transcreveremos o texto abaixo, que foi feita a análise tributária por mim:

A regra contida no Art.12, alínea "a", do Decreto-Lei nº. 406/68 não pode ser interpretada de modo absoluto e, literalmente, visto que este tipo de interpretação, segundo o jurista

Carlos Maximiliano é a mais pobre e pode até levar à fraude da Lei, devendo ser interpretada de acordo com as normas explicitadas na Carta da República que estabeleceram as bases do ISSQN. Destarte, que é o local da prestação de serviço que indica o Município competente para o gravame do tributo, para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas efetivamente nos seus lindes territoriais. A lei de determinado Município não pode ser dotada de extraterritorialidade de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de outro Município.

Finalizemos concluindo que com base no princípio constitucional implícito da territorialidade e da autonomia municipal, diz-se do ente autônomo aquele que pode legislar para si próprio, ou seja, é a possibilidade de autogovernar-se (Geraldo Ataliba) nenhum Município poderá invadir a competência tributária para tributar o ISSQN, cujo fato gerador ocorrer fora do seu território. Destarte, que corrobora com a força do princípio jurídico-constitucional o escólio do ínclito jurisconsulto, Celso Antônio Bandeira de Mello: *"Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo"*. (REIS, Fernando Antônio Sousa dos. ISSQN: Local de Pagamento ou de Incidência Tributária, JUS NAVIGANDI, Teresina, a.7, nº99, 10 out. 2002. Disponível em :<http://www.jus.com.br/doutrina/texto>).

9. PRESTADORES DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS-TRATAMENTO DIFERENCIADOS- POSSIBILIDADE

Tratando-se da tributação das Sociedades Uniprofissionais pelo ISSQN sem ser pelo preço do serviço e, sim por quantias fixas trimestrais, como era no caso do Município do Rio de Janeiro, a grande celeuma é se o Art.10 da Lei Complementar nº116/2003 não revogou expressamente o §3º do Art.9º do Decreto-Lei nº406/68 ele estaria em pleno vigor?

Encontramos duas correntes que são divergentes, sendo que a primeira é no sentido da revogação do supramencionado dispositivo e a segunda é pela manutenção do tratamento diferenciado as Sociedades uniprofissionais, visto que, o Art.10 da Lei Complementar nº116/2003 não revogou explicitamente o Art.9º, §3º do Decreto-Lei nº406/1968, com redação dada pela lei Complementar nº56/1987, como revogou expressamente os Arts.8º,10,11 e 12 do Decreto-Lei nº406/1968.

A Legislação do Município do Rio de Janeiro dar o tratamento diferenciado aos Serviços Prestados por Sociedades Uniprofissionais. Conceitua como Sociedades uniprofissionais como aquelas constituídas pelos sócios, pessoas físicas, todas habilitadas ao exercício da mesma atividade correspondente aos serviços a que a sociedade se propõe a prestar. Destarte, que são aquelas constituídas para o exercício da medicina, enfermagem, fonoaudiologia, medicina veterinária, contabilidade, agenciamento da propriedade industrial, advocacia, engenharia, arquitetura, agronomia, odontologia, economia e psicologia que prestem serviços em nome da empresa, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos de lei aplicável, recolherão o ISSQN, mensalmente, até o quinto dia útil seguinte ao do mês de referência na forma que se segue:

Base de cálculo = R\$1. 870,00(mil oitocentos e setenta reais)-até cinco sócios ou profissionais habilitados por imposto mensal por sócio ou profissional habilitado, empregado ou não- De seis a dez sócios ou profissionais habilitados R\$2.805,00(dois mil oitocentos e cinco reais), no que exceder a cinco sócios ou profissionais habilitados; Mais de dez sócios ou profissionais habilitados=R\$3.741,50(três mil, setecentos e quarenta e um reais e cinquenta centavos), no que exceder a dez sócios ou profissionais habilitados.

A alíquota aplicada será de 2%(dois por cento)

(Art.5º,caput e incisos I ao III da Lei nº3.720 de 05.03.2004-DOMRJ de 08.03.2004 c/c o Art.33,inciso II,item'5º da Lei nº691/84,com redação dada pela Lei nº3.691 de 28.11.2003-DOMRJ de 01.12.2003)

NOTA – Não se consideram uniprofissionais, devendo pagar o imposto sobre o preço dos serviços prestados, as sociedades:

- I – cujos serviços não se caracterizem como trabalho pessoal dos sócios, e sim como trabalho da própria sociedade;
- II – cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação profissional;
- III – que tenham como sócio pessoa jurídica;
- IV – que tenham natureza comercial;
- V – que exerçam atividade diversa da habilitação profissional dos sócios. (art.6º,incisos I a V da Lei nº3.720 de 05.03.2004-DOMRJ de 08.03.2004).

OBS.: Foi revogado pela Lei nº 2080/93, DOMRJ de 31/12/93, foi restabelecida pela Lei nº2.956, de 29.12.99, depois alterada pela Lei nº3.018,de27.04.2000 e,finalmente alterada pela Lei nº3.720 de 05.03.2004.

Ver: §3º do art. 9º do Decreto Lei nº 406/68 com redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 16/12/87.

A Lei Complementar nº. 116/2003, não trouxe expressamente a previsão legal da tributação das sociedades uniprofissionais que estava previsto no Art.9º.,§1º., do Decreto-Lei nº.406/68, porém, não revogou tal dispositivo, pois no seu art.10, revoga os arts.8º,10,11 e 12 do Decreto-Lei nº.406/68.

10. CONTRIBUINTES DO ISSQN

O Art.5º da Lei Complementar nº116/2003, dispõe: “Contribuinte é o prestador do serviço”

O Decreto-Lei nº406/1968 no seu Art.8º trazia em seu bojo como contribuintes do ISSQN a empresa e o profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.Destarte conceitua-se como empresa, a unidade econômica organizada para a prática habitual de atividade lucrativa e como profissional autônomo, a pessoa física que exerce suas atividades profissionais por conta própria, sem subordinação ou caráter permanente, aplicando-se a Legislação previdenciária.

Evidentemente que a Legislação Tributária do Município do Rio de Janeiro da um tratamento de dispensa do pagamento do ISSQN aos profissionais autônomos não estabelecidos, ou seja, aqueles que não possuem estabelecimento para funcionamento (Taxa de Licença para Estabelecimento-Alvará).

Assim, transcrevemos a orientação neste sentido presente no site da Secretaria Municipal do Rio de Janeiro:

ISS

Profissional Autônomo - Autônomos Não Estabelecidos

Contribuinte do ISS é o prestador do serviço seja ele profissional autônomo ou empresa.

Para os efeitos do ISS, entende-se por profissional autônomo, todo aquele que fornecer o próprio trabalho, sem vínculo empregatício, com o auxílio de, no máximo, 3 (três) empregados que não possuam a mesma habilitação profissional do empregador.

Os profissionais autônomos não estabelecidos estão dispensados da obrigatoriedade de inscrever-se no Cadastro de Atividades Econômicas do Município do Rio de Janeiro e do pagamento do ISS.

Entende-se como "não estabelecido" qualquer profissional que não tenha estabelecimento fixo para o exercício de sua atividade.

O profissional autônomo nessa situação deve declarar, no verso do recibo de pagamento: *"Profissional autônomo não estabelecido, estando isento do ISS e dispensado de inscrição municipal, conforme art. Inciso XIX do artigo 12 da Lei nº 691/84 com as alterações da Lei 3.691/03 e § 2º do art. 153 do Decreto 10.514, de 08 de outubro de 1991".*

De acordo com a assertiva do ínclito tributarista, José Eduardo Soares Melo, obra supramencionada: *"A circunstância da norma (Art.5º da Lei Complementar nº116/2003) não haver feito referência expressa "empresa e profissional autônomo"(art.8º do DL 406/68), não prejudica a aplicação da sujeição passiva à entidade e à pessoa física, porque podem qualificar-se como naturais prestadores de serviços."*

10.1 COOPERATIVAS SÃO CONTRIBUINTES DO ISSQN?

O regime jurídico das Sociedades Cooperadas foi instituído pela Lei nº5. 764, de 16.12.1971, que foi recepcionada pela Constituição da República de 1988, pois o Art.146, inciso III, alínea "c" prevê o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas ao ser disciplinado por Lei Complementar.

Segundo o Art.79 e Parágrafo Único da Lei supracitada diz que os atos cooperativos são os praticados entre as Cooperativas e seus Associados, entre estes e aquelas e pelas Cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais, não implicando em operação de mercado nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias, portanto, estariam fora do campo de incidência tributária do imposto.

Na nossa Jurisprudência pátria podemos citar a decisão **do Superior Tribunal de Justiça-STJ no Resp. 16.096/PA**, Rel. Min. José de Jesus Filho, D.J. 01.08.94:

‘ RECURSO ESPECIAL. É devido o Imposto Sobre Serviços pelas Sociedades Profissionais quando assumem o caráter empresarial, estando, ainda, consoante o artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto 406/68, modificado pelo decreto-lei 834/69, onde se incluem as sociedades dos médicos. Incidência no caso da súmula 81 do Supremo Tribunal Federal.

O julgado recebeu a ementa nos termos a seguir transcritos:

“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 5.764/1971.
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 cooperados.
5. Recurso provido “(Resp. 254.549-CE, D.J. 18.09.2000, Rel. Ministro José Delgado)
Finalmente, a Súmula nº 81 do Supremo Tribunal Federal-STF, diz: “As cooperativas não gozam de isenção de impostos locais, com fundamento na Constituição e nas leis federais”.

11. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISSQN

A substituição tributária pode ser conceituada como uma imputação de responsabilidade tributária de terceiro, que não efetuou o fato gerador da obrigação tributária principal, porém mantém uma vinculação indireta como verdadeiro contribuinte do imposto, pois a Lei atribui a ele a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo, embora não seja na essência o contribuinte do mesmo naquela prestação de serviços.

O Art.6º, caput, da Lei Complementar nº116/2003, deixa a critério dos Municípios e do Distrito Federal, desde que seja feita através de Lei, a atribuição de modo explícito 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. Destarte os responsáveis estão obrigados ao recolhimento integral do ISSQN devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

Evidentemente, que a Lei Complementar (inciso II, do §2º, do Art.6º) acima referenciado elenca determinados casos em que será efetuada a retenção na fonte pelo tomador dos serviços. Destarte a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, que contrate os serviços de construção civil, demolição, varrição, coleta de lixo, limpeza, controle e tratamento de efluentes, dentre outros, deverá efetuar a retenção do ISSQN devido pelo prestador. Assim, nesses casos, a Legislação determina que o imposto sobre os referidos serviços seja pago no domicílio do prestador.

11.1 RESPONSABILIDADE NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS-TOMADOR OU INTERMEDIÁRIO-DISCUTIBILIDADE

De acordo com o texto explicitado na Constituição da República de 1988 (Art.156, inciso III, redação dada pela Emenda Constitucional nº03/1997), compete aos municípios instituírem o imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto serviços de transportes intermunicipais ou interestaduais e de comunicação, que ficam sujeitos ao gravame do ICMS, definidos em lei

complementar. Destarte não vislumbramos a possibilidade de se inserir no campo de incidência tributária do ISSQN a importação de serviços.

É certo que o texto constitucional não permitiu para que o imposto seja incidido sobre serviços provenientes do exterior e, ainda, não pode uma lei nacional extrapolar os lindes territoriais de seu País para alcançar fatos ocorridos em outro País. Assim, que será de bom alvitre a não existência da responsabilidade tributária para efeito de recolhimento do ISSQN sobre serviços proveniente do exterior, pois não ocorre a hipótese de incidência tributária do imposto em questão.

11.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETRO-OPERANTES

Também conhecida como **substituição tributária para trás ou regressiva**, caracterizando-se quando a lei atribui a responsabilidade tributária a um terceiro participante do negócio jurídico, relativo a fatos geradores já ocorridos. Destarte vai ter a retenção do ISSQN em relação à prestação de serviços que já foi efetivamente prestada, como, por exemplo, são responsáveis pela retenção e recolhimento do ISSQN no Município do Rio de Janeiro, as empresas seguradoras pelo imposto devido sobre as comissões das corretoras de seguro e sobre os pagamentos às oficinas mecânicas, relativas ao conserto de veículos sinistrados (inciso XVI, art.7º, do RISSQN/RJ - Decreto nº10. 514/1991, alterado pelo Decreto nº23. 753/2003).

11.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ULTRA-OPERANTES

Também conhecida como **substituição tributária para frente ou Progressiva** ocorre, quando a Lei indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado do tributo, relativamente a um fato futuro e incerto. Destarte que temos uma antecipação de valor tributário, mediante a definição do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida.

Está presente no Art.150, §7º da Constituição da República de 1988, acrescentado pela Emenda Constitucional nº3/1993 e não é aplicável ao ISSQN, porém, se aplica ao ICMS.

O §7º do Art.150 da Carta Republicana dispõe: *“A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não realize o fato gerador presumido”*.

Assim, faz no lembrar o Professor Condocer Resende, ao proferir uma palestra tributária na Procuradoria geral do Estado/RJ, ao dizer : falar em fato gerador presumido é como se eu fosse pagar o ITD - Imposto sobre Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (Art.155, inciso I, da CF, com redação dada pela EC nº3/1993-imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal), presumidamente sobre um imóvel no ano de 2010, pois naquele ano irei falecer e haverá a transmissão causa mortis, ou seja, na verdade é uma excrescência jurídico-tributária tal assertiva prevista no texto constitucional, pois imitou o Direito Constitucional alemão ao fazer que tudo que seria inconstitucional, bastaria votar uma Emenda Constitucional para se tornar constitucional. Bem, não foi o que ocorreu?

Poderia se questionar existir normas inconstitucionais dentro do texto constitucional, aliás, foi o que aconteceu no plebiscito realizado no dia 7 de setembro de 1993, presente no Art.2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição da República de 1988, alterado pela Emenda Constitucional nº2/1992, para o eleitorado brasileiro escolher a forma de governo (república ou monarquia constitucional) e o sistema de governo (parlamentarismo ou

presidencialismo), pois o ordenamento jurídico pátrio já se firmava nos princípios constitucionais republicano e federativo, presentes no Art.1º da referida Carta Magna.

12. DETERMINAÇÃO QUANTITATIVA DO ISSQN

12.1 – Base de Cálculo

A sua finalidade é determinar o “quantum” de imposto a ser exigido do sujeito passivo. Somente a lei poderá estabelecer a base de cálculo do tributo, ex-vi do art. 97, IV do CTN.

(TRIBUTO = BASE DE CÁLCULO X ALÍQUOTA)

12.1.1 –Regra Geral = Preço do Serviço

(art. 9º do Decreto - Lei nº 406/68 c/c Art.7º. da Lei Complementar nº.116/2003 e art. 16 da lei nº 691/84 – CTM-RJ)

Preço é a expressão monetária de um valor. Assim, uma das funções do dinheiro é a medida de valor, pois exprime a quantidade de unidades monetárias que se dá em troca de um bem.

Pode-se dizer que preço do serviço é a expressão monetária do valor do respectivo serviço. Portanto, para a imposição do ISS, considera-se preço do serviço a receita bruta que lhe corresponda, auferida pelo prestador do bem imaterial.

Considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza. (§1º art. 16 da lei nº 691/84 – CTM-RJ)

12.1.2 - INTRODUÇÃO

Segundo o art. 9º do Decreto Lei nº 406/68, reprisado pelo Art.7º. da Lei Complementar nº.116/2003, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, porém, o legislador ordinário do Município/RJ ampliou o valor tributário do imposto, visto que o § 1º do art. 16 do CTM/RJ – Lei nº 691/84, considera preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza.

12.1.3– INCLUSÕES

A – As vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviço, inclusive as relacionadas com a retenção periódica dos valores recebidos (art. 16, § 2º CTM/RJ – Lei nº 691/84).

B – Os Descontos ou Abatimentos Concedidos sob Condição.

Segundo o art. 121 do Código Civil Brasileiro - Lei nº. 10.406/2002, considera-se condição a cláusula, que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto. Destarte, os descontos concedidos por ocasião do vencimento do título de crédito (duplicata, letra de câmbio, etc.), com prazo determinado é exemplo de um desconto condicionado vinculado a evento futuro e incerto (art. 16, § 3º CTM/RJ – Lei nº 691/84).

C – A prestação de serviço a crédito, sob qualquer modalidade, implica inclusão, na base de cálculo, dos ônus relativos à obtenção do financiamento ainda que cobradas em separado (art. 16, § 3º CTM/RJ – Lei nº 691/84).

D – Nos serviços contratados em moeda estrangeira, o preço será o valor resultante da sua conversão em moeda nacional, ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador (art. 16, § 5º CTM/RJ – Lei nº 691/84).

E – Controvérsia sobre a inclusão de reembolso de despesas

E.1) Serviço de agenciamento de trabalho temporário:

A Instrução Normativa SMF nº 06 de 23/08/96 estabeleceu que a base de cálculo do tributo na atividade de agenciamento de trabalho temporário regido pela Lei federal nº 6019/74 é o valor da comissão como remuneração pela prestação de serviço (art. 1º).

Os contribuintes do imposto vinham sendo autuados por recolher o ISS utilizando como valor tributável somente a comissão percebida como remuneração pela prestação do serviço. Sendo assim, a base de cálculo do ISS seria composta das seguintes parcelas:

a) comissão percebida pela remuneração do serviço;

b) salário do trabalhador temporário e respectivos encargos trabalhistas, posto que estas parcelas seriam despesas da Empresa de Trabalho Temporário – ETT, e como tais, comporiam o preço do serviço, *ex- vi* do art. 8º, do Decreto nº 73.841/74.

Outrossim, esclarece a conclusão do parecer aprovado pelo Ato Normativo supramencionado, que a base de cálculo do ISS das ETTs, regidas pela Lei nº 6.019/74 é a parcela referente à remuneração da prestação de serviço, seja comissão ou outro conceito adotado no contrato firmado entre as empresas. Vale ressaltar: o salário e encargos sociais não se agregarão à base de cálculo.

E.2.) Demais Prestação de Serviços

A regra geral é pela inclusão do reembolso no valor tributável do ISS, visto que, o § 1º do art. 16 do CTM/RJ – Lei nº 691/84 c/c § 1º do art. 10 do RISS/RJ – Decreto nº 10.514/91 manda que se inclua tal parcela no preço do serviço.

Esclarecemos que o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 que é veiculado pela doutrina e jurisprudência como Lei Complementar, que foi reprisado pelo art.7º da Lei Complementar nº.116/2003 não se reporta a inclusão da referida parcela. Corrobora com a não inclusão à Apelação Civil nº 6.007/90 – Reg. 3.509 – Julg. 06/06/90 - “NÃO INCIDÊNCIA SOBRE O REEMBOLSO DE DESPESAS”. Embora taxativa a lista de serviço....., o reembolso de despesas, todavia, não é tributável pelo ISS, por isso que além de não previsto na lista, trata-se de mero ressarcimento (Revista Tributário do Município do Rio de Janeiro, nº 03, pág. 357).

F – INCLUSÃO DO VALOR DO ISSQN NO VALOR TRIBUTÁVEL

O art. 28 do CTM/RJ – Lei nº 691/84, com alteração dada pela Lei nº 1.513/89 c/c Parágrafo único do art. 14 do RISS – Decreto nº 10.514/91 dispõe, *in verbis*:

“O valor do imposto quando cobrado em separado, integrará a base de cálculo.”

Assim, a responsabilidade pelo pagamento do tributo será do contribuinte, *ex-vi* do art. 5º da Lei Complementar nº116/2003.

Exemplo:

Preço do serviço..... R\$ 1.000,00
ISS (5%)..... R\$ 50,00
Total da Nota Fiscal..... R\$ 1.050,00

Imposto (ISS) devido pela empresa prestadora de serviço.....R\$ 52,50

Nesta hipótese do ISS ser embutido no preço dos serviços, de acordo com o art. 14 RISS – Decreto nº 10.514/91, *“o imposto é parte integrante e indissociável do preço do serviço, constituindo o seu destaque nos documentos fiscais mera indicação para fins de controle e esclarecimento ao usuário do serviço”*.

No caso do imposto (ISS) ser integralmente repassado ao tomador do serviço:

$$\text{Fórmula: } \frac{\text{P(preço do serviço)}}{1(\text{constante}) - \frac{5(\text{alíquota})}{100}} \rightarrow \frac{1.000,00}{0,95} \rightarrow \text{R\$ 1.052,00 (total da Nota Fiscal)}$$

(REIS, Fernando Antônio Sousa dos. ISSQN/RJ- Base de Cálculo -Inclusões e Emissão de Nota Fiscal – Cobrança do Imposto em Separado - Escrituração, DIRETONET, Sorocaba/SP,15/03/2004.Disponível em :www.direitonet.com.br)

12.2 ALÍQUOTAS DO ISSQN

Sobre as alíquotas do imposto já nos reportamos várias vezes é só ver o assunto esparramado no texto transcrito, mas a alíquota mínima é de 2%(dois por cento), exceto para os serviços de construção civil, *ex-vi* do Art.88, inciso I,do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Republicana de 1988,acrescentado pela Emenda Constitucional nº37/2002 e máxima de 5%(cinco por cento), com espeque no Art.8º, inciso II, da Lei Complementar nº116/2003.

13.CONCLUSÃO

O aspecto temporal da conclusão até mesmo de um simplório trabalho como este, torna-se bastante preocupante pela clareza do raciocínio e as técnicas empregadas sobre o assunto em epígrafe, porém, temos o que segue:

A partir do momento em que a Lei Complementar nº116/2003 começou a ter eficácia no mundo jurídico pensou-se que fosse harmonizar as normas disciplinadoras do ISSQN, porém, a expectativa foi enganosa, como, por exemplo, a questão dos benefícios fiscais concedidos.

O que está se vendo é que a guerra fiscal entre os Municípios, hodiernamente, está mais acirrada do que a dos Estados-Membros, com relação ao ICMS e essa questão não foi resolvida por disposição expressa da Lei, restando, portanto, a ficar carente a dar termos às decisões proferidas pelo Poder judiciário.

Faz lembra-nos no Mestre, José Barbosa Moreira, ao proferir em Palestra sobre o tema: Medidas Provisórias na CRFB/1988, mais ou menos, assim: *é mais fácil cumprir o que já existe do que criar algo para não ser cumprido.*

Por falar no nosso ordenamento jurídico pátrio, a partir da Carta Magna, passando por outras normas, inclusive às Leis complementares, Leis Ordinárias, etc. vejamos o diagnóstico proferido pelo ínclito constitucionalista, **Ruy Barbosa**, citado pelo preclaro tributarista, Geraldo Ataliba, a respeito dos nossos males (Comentários à Constituição Federal Brasileira, coligidos por Homero Pires, v.I. São Paulo, Saraiva, 1932): *“Mas, senhores, se não é o povo quem faz a lei, desde que não elege os legisladores, ninguém se pode admirar de que o povo lhe desobedeça. Um povo livre não está sujeito senão às leis, que vote pelos seus representantes. Mas se, com a mentira eleitoral, esbulham o povo do voto, que é a soberania do povo; se, com as oligarquias parlamentares, varrem o povo do Congresso Nacional, que é a representação do povo; se, com as dilapidações orçamentárias, malbaratam a receita do imposto, que é suor do povo (Grifo Nosso); se, com as malversações administrativas, devoram a fazenda nacional, que é patrimônio do povo; se, com o pretorianismo e a caudilhagem, anulam a defesa da Pátria, que é o grande lar comum do povo; se, com a postergação oficial das sentenças, destroem a Justiça, que é o último asilo dos direitos do povo; se, com a organização da incompetência, do afilhadismo e da venalidade, excluem do serviço do Estado a inteligência, o saber e a virtude, que são os elementos do governo do povo, pelo povo e para o povo; se, em suma, escorcham, dessangram e envilecem o povo, subtraindo-lhe tudo o que realmente distingue um povo de uma besta de carga, não nos espantemos de que, com aos mais lerdos muares, ou às reses mais mansas, esgotada um dia a paciência cansada alimária, junte os pese num corcovo, desses que nem o gaúcho nem o cossaco se agüentam voem aos ares sela, estribos, chilenas, rebenques e cavaleiros”.*

S.M.J.

Rio de Janeiro (RJ), 08 de março de 2006.

Dr. Fernando Antônio Sousa dos Reis

OAB/RJ N° 1. 050-B

INFORMAÇÕES BIBLIOGRÁFICAS:

Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro-8ª.ed.-São Paulo: Saraiva, 2002.

Ataliba, Geraldo. República e Constituição-2ª.ed., 3ª Tiragem-São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004.

Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária.-3ª.ed., 2ª Tiragem -São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987.

Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. rev. e atualizada por

Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro.Forense. 1987.

Baptista, Marcelo Carion.ISS: do texto à norma.Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 á LC 116/03.São Paulo: Quartier Latin, 2005.

Barreto, Aires F.ISS na Constituição e na Lei-2ªed.ver.ampl. e atual.-São Paulo: Dialética, 2005.

Becker, Alfredo Augusto.Teoria Geral do Direito Tributário.São Paulo: Edição Saraiva, 1963.

Bachof, Otto.Normas Constitucionais Inconstitucionais? Coimbra: editora Almedina, 1994.

Borges, Humberto Bonavides.Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR-6ªed.ver.atualizada e ampl.-São Paulo: Atlas, 2001.

Carrazza, Roque AntonioCurso de Direito Constitucional Tributário. 2ª ed. rev., ampl. e atual. pela CF/88.São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

Carvalho, Paulo de BarrosCurso de Direito Tributário-4ªed.-São Paulo; saraiva, 1991.

Código Tributário Nacional Interpretado /Tribunal Regional Federal da 1ª Região.Editora Saraiva. 1995.

Falcão, Amílcar de Araújo.Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6ª.ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli.Rio de Janeiro.Forense. 1997.

Ferreira, Ricardo J. Manual do Fiscal do ISS e Demais Tributos Municipais.Rio de Janeiro.R.J.Ferreira, 2002.

Filho, Alexandre da Cunha Ribeiro e Henriques/ Vera Lúcia Ferreira de Mello. O Imposto Sobre Serviços Comentado. Rio de Janeiro: Editora Liber Juris Ltda.1997.

Gaspar, Walter.ISS - Teoria e Prática - Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris Ltda.1994.

Gonçalves, Gilberto Rodrigues.ISS na Construção Civil-1ªed.São Paulo: Editora RBB, 1998.

GRUPENMACHER, BetinaTreiger .Cooperativas e Tributação. Curitiba: Juruá, 2001.

Jarach, Dino. O Fato Imponível.São Paulo.Editora Revista dos Tribunais, 2004.

Martins, Sergio Pinto. Manual do Imposto Sobre Serviços-6ª.ed.atual., rev.

e ampl.São Paulo: Atlas, 2004.

Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9^a.ed. Rio de Janeiro.Forense. 1981.

Mello, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*, 2^a.ed., S.Paulo, Editora RT,1991.

Melo, José Eduardo Soares de. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS-3^a*. ed.- S.Paulo:Dialética,2003.

Moraes, Bernardo Ribeiro de.*Doutrina e Prática do ISS - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais*.1975.

Sousa, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo. Editora Resenha Tributária Ltda.1981.

Silva. José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 5^a.ed. rever. e ampl.. de acordo com a nova Constituição- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.1989.

As opiniões expressas nesta Seção são de responsabilidade de seus Autores, sendo, a divulgação por VERITAE *Orientador Empresarial*, devidamente autorizada pelos mesmos.