



Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"

LUIS EDUARDO TOTTI DIAS

**SISTEMÁTICA DO IMPOSTO ISS: UM ENFOQUE AO LOCAL DE
INCIDÊNCIA**

**Assis/SP
2020**



**Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"**

LUIS EDUARDO TOTTI DIAS

**SISTEMÁTICA DO IMPOSTO ISS: UM ENFOQUE AO LOCAL DE
INCIDÊNCIA**

Trabalho de conclusão do curso de Direito do Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA e a Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA, como requisito parcial à obtenção do Certificado de Conclusão.

**Orientando(a): Luis Eduardo Totti Dias
Orientador(a): Prof. Ms. Luiz Antonio Ramalho
Zanoti**

**Assis/SP
2020**

FICHA CATALOGRÁFICA

TOTTI DIAS, Luis Eduardo.

Sistemática do Imposto ISS: Uma ênfase ao aspecto Territorial / Luis Eduardo Totti Dias. Fundação Educacional do Município de Assis –FEMA – Assis, 2020.
59 páginas.

1. ISS. 2. Sistemática.

CDD:
Biblioteca da FEMA

SISTEMÁTICA DO IMPOSTO ISS: UMA ENFASÊ AO ASPECTO TERRITORIAL

LUIS EDUARDO TOTTI DIAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis, como requisito do Curso de Graduação, avaliado pela seguinte comissão examinadora:

Orientador: _____ Prof. Ms. Luiz Antonio Ramalho Zanoti

Examinador: _____ Prof.^a Ms. Gisele Spera Máximo

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha família, amigos e a todos os profissionais com quem trabalhei e contribuíram para o meu desenvolvimento profissional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por cada dia de vida. A minha família e amigos que me incentivaram neste desafio. Ao Orientador Professor Mestre Luiz Antonio Ramalho Zanoti por todo auxílio na elaboração deste trabalho. E todos aqueles que contribuíram de forma direta ou indireta.

RESUMO

Este trabalho busca orientar os operadores do direito tributário quanto à sistemática de recolhimento do Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Iremos abordar cada elemento fundamental do ISS com o máximo de empenho, detalhando diversas informações, trazendo diferentes opiniões da doutrina e tribunais. O enfoque será o aspecto espacial do Imposto que é o ponto de maior repercussão e dúvidas.

Palavras-chave: ISS; Sistemática.

ABSTRACT

This work seeks to guide tax law operators regarding the systematic collection of the Tax on services of any nature. We will approach each fundamental element of the ISS with the utmost commitment, detailing various information, bringing different opinions of the doctrine and courts. The focus will be the spatial aspect of the Tax, which is the point of greatest repercussion and doubts.

Keywords: ISS; Systematic.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Constituição Federal de 1988 x Lei Complementar n. 116/2003.....	18
Tabela 2: Local de incidência.....	38

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

STF Superior Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ISS Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1. DEFINIÇÃO E ASPECTOS GERAIS DO ISS.....	12
CAPÍTULO 2. ASPECTO CONSTITUCIONAL E LEGAL DO ISS.....	17
2.1. ISS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	17
2.2. LEI COMPLEMENTAR 116/2003.....	17
2.3. O ISS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	18
2.4. O ISS NO CÓDIGO CIVIL.....	20
2.5. O ISS E O DECRETO-LEI N. 406/68.....	21
CAPÍTULO 3. ASPECTO MATERIAL DO ISS.....	22
CAPÍTULO 4. ASPECTO QUANTITATIVO DO ISS.....	27
CAPÍTULO 5. ASPECTO TEMPORAL DO ISS.....	31
CAPÍTULO 6. ASPECTO ESPACIAL.....	35
CAPÍTULO 7. ASPECTO PESSOAL DO ISS.....	39
7.1. SUJEITO ATIVO.....	39
7.2. SUJEITO PASSIVO.....	39
7.2.1. CONTRIBUINTE.....	40
7.2.2. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.....	41
7.2.2.1. DA RETENÇÃO.....	43
CONCLUSÃO.....	44
REFERÊNCIAS.....	45
ANEXOS.....	47

INTRODUÇÃO

Este trabalho busca servir como material de apoio aos operadores do Direito Tributário e prestadores de serviços na realização do planejamento tributário do pagamento do ISS. O planejamento tributário efetuado corretamente faz com que se pague o imposto de maneira eficiente, da maneira adequada que por consequência se gaste menos com pagamentos indevidos, complementares e judiciais, contribuindo para melhores resultados econômicos do sujeito passivo da obrigação. O planejamento, na sua essência, é a gestão dos pagamentos dos tributos, que é estruturado de acordo com a necessidade e a própria realidade do interessado, seja uma empresa – pensando na dimensão privada, ou da administração pública, objetivando a otimização do trabalho contábil-financeiro.

CAPÍTULO 1. DEFINIÇÃO E ASPECTOS GERAIS DO ISS

A proposta deste Projeto é trabalhar a sistemática do Imposto sobre serviços de qualquer natureza, com enfoque ao local de incidência. Problematizando o tema, inicialmente cumpre destacar a definição deste imposto.

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza, denominado ISS ou ISSQN, trata-se de um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, cobrado de empresas e profissionais autônomos, quando prestado serviços a terceiros. Possui natureza fiscal, ou seja, como define Mazza, “instituído somente para obtenção de receitas aos cofres públicos”. (2020, p. 513).

Como características gerais podemos destacar a modalidade de lançamento do crédito tributário, que é feita por homologação, além da sujeição aos princípios da legalidade, anterioridade e noventena. Importantíssima a definição destes conceitos, para a compreensão da hipótese a ser tratada. Sendo assim, apresenta-se os conceitos:

Lançamento por homologação ou autolançamento é uma forma de lançamento realizado pela administração pública que ocorre posterior ao pagamento do imposto. Mazza (2020, p. 639) define: “O tributo é lançado por homologação, também conhecido como autolançamento, quando, conforme disposto no art. 150 do CTN, a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”

Transcrevemos de modo a firmar o conhecimento, o artigo 150 do Código Tributário Nacional e todos os seus parágrafos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o

lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sobre o assunto, interessante pontuar Mazza (2020, p. 640), que explica a importância deste instituto:

A grande praticidade para o Fisco em atribuir ao contribuinte todo o trabalho de calcular o valor devido, antecipar o pagamento e comunicar a autoridade transformou o lançamento por homologação na modalidade atualmente mais adotada pelo legislador brasileiro. Pode-se dizer que o autolançamento tornou-se a regra geral em nosso ordenamento, pois não exige esforço algum por parte da autoridade administrativa para ser realizado, favorecendo as concepções tão em moda que exaltam um Estado mínimo.

Este entendimento, aliás, compartilhamos, por entender que se trata de uma ferramenta que traz muita agilidade ao recolhimento do imposto aos cofres públicos, proporcionando economia de recursos e de tempo, dando ao Estado no papel de Fisco o prazo de cinco anos, para averiguação das informações e confirmação de que o imposto foi pago da maneira correta.

Esse prazo, aliás, é considerável para administrações municipais que prezem pelo profissionalismo e seriedade, que tenham compromisso com a boa gestão financeira, sendo um lapso temporal adequado.

Importante, ainda, citar Caparroz (2020, p. 595), que planifica, com pontualidade e precisão, sobre a declaração das informações acerca do fato gerador que são prestadas pelo contribuinte ao Estado nesta modalidade de lançamento:

A grande maioria dos tributos no Brasil sujeita-se, atualmente, ao chamado lançamento por homologação, no qual o sujeito passivo declara sua atividade econômica ao Estado, apura o montante do tributo devido e faz o pagamento no prazo previsto em lei.

Sobre o prazo de cinco anos para a homologação, Caparroz (2020, p. 595) fala que se refere a prazo decadencial, ou seja, o não exercício da homologação pela Administração Pública nesse prazo acarreta a perda do direito. O autor ainda explica que, caso o contribuinte não declare os fatos geradores, pode o fisco efetuar através do lançamento de *ofício*. Este lançamento é um instrumento também conhecido como arbitrário ou presumido. Contudo, importante destacar que essa segunda hipótese apenas será cabível com a instauração de processos fiscalizatórios:

No lançamento por homologação, a Fazenda Pública possui prazo de cinco anos para verificar as declarações do sujeito passivo e homologar o pagamento efetuado.

Trata-se de prazo decadencial, dentro do qual é possível lançar de *ofício*, se for o caso, valores que não foram declarados pelo sujeito passivo.

Importante, ainda, analisar o ISS a partir das suas bases principiológicas. São vários os princípios relacionados ao ISS, tais como legalidade, anterioridade, noventena, irretroatividade, isonomia e vedação ao confisco.

É fundamental, porém, discorrer especificamente sobre alguns desses princípios pois em nosso entendimento são os mais importantes para compreender a sistemática do ISS, são os princípios da legalidade, da anterioridade e da noventena. Importantíssimo discorrer brevemente sobre os três princípios norteadores do ISS.

Brazuna (2020, p. 52) aborda com muita precisão sobre o princípio da legalidade, correlacionando este dispositivo em relação ao texto constitucional do artigo 150, inciso I:

(...) No âmbito tributário, da mesma forma, protege o direito de propriedade e o patrimônio do cidadão, garantir ao que não haverá cobrança de tributo sem lei que antes o institua ou aumente: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (artigo 150, inc. I).

Também sobre o princípio da legalidade, Mazza (2020, p. 223) trás o estudo do complemento desta garantia constitucional no Código Tributário Nacional, especialmente destacando o artigo 97 desta norma, à qual dispõe sobre a exigência de lei, não só para exigir ou aumentar o tributo, mas também redução, para aplicação de penalidades, exclusões de créditos tributário. Importantíssima a transcrição da norma relacionada:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Quanto aos aspectos do ISS, além do princípio da legalidade, há um segundo princípio, também basilar e fundamental, que é o princípio da anterioridade.

Mazza (2020, p. 235), apresenta a definição deste princípio:

Também chamado de princípio da não surpresa ou da eficácia diferida, o princípio da anterioridade tributária estabelece um intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data de sua efetiva

exigência. Sua finalidade é dar um “prazo de respiro” a fim de que o contribuinte possa preparar-se para pagar novos valores ao Fisco.

Brazuna (2020, p. 63) também escreve sobre este princípio, ressaltando, contudo, a questão do planejamento tributário por parte dos contribuintes:

(...) a Constituição veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (artigo 150, inc. III, alínea “b”) (...)

O princípio da anterioridade serve de mecanismo de efetivação de um valor muito mais caro e relevante, previsto implicitamente na Constituição, qual seja, o ideal da “não surpresa” na cobrança dos tributos. Com efeito, o legislador deve prezar pela estabilidade e pelo planejamento das relações mantidas pelos cidadãos por ele representados, em todas as suas esferas de direito, não podendo editar a lei tributária de forma desleal em relação àqueles próprios cidadãos que a legitimam.

Por fim, mas não menos importante, é característico do ISS o princípio da noventena, também conhecido como anterioridade nonagesimal. Este princípio apresenta-se como complemento ao princípio da anterioridade anual, de certa forma para prevenir abusos do Fisco em publicar leis aos finais de dezembro para valer dias seguintes em janeiro. Com a noventena, respeita-se o transcurso de 90 (noventa) dias entre a publicação e validade da lei tributária.

Sobre a relação do princípio da anterioridade anual com o princípio da anterioridade nonagesimal Caparroz (2020, p. 291) ensina:

(...) têm fundamento na própria percepção do constituinte derivado, que observou a malversação do princípio da anterioridade geral pelo legislador ordinário e a ele acrescentou o transcurso obrigatório de noventa dias, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003 (como trabalha o legislador no fim do ano!), que introduziu a alínea c no art. 150, III, da Carta Magna, para determinar, como regra, a cumulatividade dos princípios

Contudo, não são todos os tributos que se sujeitam a este princípio, como bem destaca, aliás, Brazuna (2020, p. 65):

A Emenda Constitucional no 42/2003 adicionou a alínea “c” ao seu artigo 150, inc. III, proibindo que sejam cobrados tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. (...) legitimará a cobrança do tributo após o decurso de noventa dias contados da data da publicação da norma no respectivo Diário Oficial. Apesar da sua grande utilidade, a anterioridade nonagesimal (ou noventena) não se aplica a todos os tributos.

Não se sujeitam ao princípio da anterioridade nonagesimal, até pela característica em que são cobrados e por sua função no Governo o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Empréstimo Compulsório, Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto

extraordinário de guerra, Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Por outro lado, além do ISS, sujeitam-se a este princípio o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), entre outros.

Como já destacado, são vários os princípios que se relacionam ao ISS, tendo sido abordado o da legalidade, da anterioridade anual e o da anterioridade nonagesimal, por entender que são os mais importantes sobre o ISS, verdadeiros norteadores para o Fisco, Contribuinte e demais operadores do direito tributário em suas relações do dia a dia.

Sobre a importância dos princípios como alicerce do sistema, Costa (2020, p. 86) explica que “Cientificamente, é o alicerce sobre o qual se constrói um sistema, o que conduz à conclusão de que uma ofensa a um princípio representa uma agressão ao próprio sistema.”.

Aliás, Costa (2020, p. 86) vai além, e disserta mais profundamente sobre os princípios, pontua que são normas de maior hierarquia no sistema:

Podemos dizer que os princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobrenormas que orientam a interpretação e a aplicação das demais, sinalizando seu alcance e sentido. Efetivamente, os princípios constituem normas a cuja plasticidade devem amoldar-se toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito.

Como dimensão de estudo e aprofundamento do tema, abordar-se-á o ramo de serviços, que serve como base de cálculo para o ISS. Trata-se de importante ramo, que será objeto de aprofundamento e análises, que caracteriza grande importância para a economia brasileira, pois representa aproximadamente 60% do Produto Interno Bruto (PIB), segundo o Governo Federal. (<http://www.mdic.gov.br/index.php/ultimas-noticias/110-comercio-e-servicos/1221-mdic-lanca-estatisticas-do-siscoserv>).

Serão planejadas e problematizadas questões relativas ao ISS, apresentando-se importantes aspectos e prismas quanto à questão, inclusive suscitando textos legais posicionamentos da jurisprudência dos Tribunais superiores.

CAPÍTULO 2. ASPECTO CONSTITUCIONAL E LEGAL DO ISS

2.1. ISS na Constituição Federal

O ISS – Imposto sobre Serviço, está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu inciso III do artigo 156, que trazemos a seguir para melhor entendimento: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Previsto inicialmente na Suprema Carta de 1988, houveram alterações posteriores. Sobre estas modificações, bem disserta Costa (2020, p. 425): “Cabe registrar que a disciplina constitucional desse imposto foi praticamente reescrita, tendo em vista as alterações promovidas pelas EC ns. 3/93 e 37/2002, bem como a inclusão de novos dispositivos por esta última.”

Quanto à regulação dos institutos do ISS, a própria Constituição Federal previu a delegação ao legislador, no parágrafo 3º do artigo 156

Art. 156

[...]

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.

Pela importância para a compreensão do objeto de discussão proposto, estes institutos serão abordados individualmente no decorrer do trabalho.

2.2. Lei Complementar 116/2003

Como já pontuado, a Constituição Federal delegou à Lei Complementar a regulação de importantes institutos, que se materializou ao formato atual com a edição da Lei Complementar 116 de 2003.

Esta edição legislativa gerou grandes benefícios para a área tributária, dentre eles uniformidade, e inclusive, evitaram-se guerras fiscais entre os municípios.

A Constituição Federal e a Lei Complementar 116/2003 guardam intrínseca relação no papel de tributar o ISS.

Neste sentido, apresenta-se um quadro sinótico relativo à correlação da Constituição Federal e a Lei Complementar 116/2003:

Constituição Federal	Lei Complementar 116/2003
Impostos instituídos sobre os serviços definidos em lei complementar (Art. 156, Inciso III)	tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (Art. 1º)
fixar as suas alíquotas máximas e mínimas (Art. 156, §3º, Inciso I)	Mínima de 2%, máxima de 5% (Art. 8º e 8ºA)
excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior (Art. 156, §3º, Inciso II)	Não incide o ISS (Art. 2º)
regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (Art. 156, §3º, Inciso III)	Não permite (Art. 8ºA, §1º)

Tabela 1: Constituição Federal de 1988 x Lei Complementar n. 116/2003
 Fonte: Constituição Federal de 1988 x Lei Complementar n. 116/2003

2.3. O ISS no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional em vigência não trata diretamente sobre o ISS. Em vigor, através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código inicialmente tratava sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nos artigos 71 ao 73.

Contudo, houve revogação posterior, pelo Decreto-Lei nº 406, de 1968, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

Porém, merece abordagem no trabalho pois é ele que fornece o regramento do Sistema Tributário Nacional como um todo. Aliás, todos os seus institutos servirão para a aplicação das normas e funcionamento prático do ISS.

Mazza faz um breve resumo (2020, p. 557)

O Livro Primeiro denomina-se “Sistema Tributário Nacional” (arts. 1o a 95) e disciplina basicamente o regime dos tributos em espécie, contendo grande quantidade de normas que repetem regras do texto constitucional de 1988. Já o Livro Segundo, de grande relevância para provas e concursos públicos, é intitulado “Normas Gerais de Direito Tributário” (arts. 96 a 218), dividindo-se em cinco partes: Título I – Legislação Tributária (arts. 96 a 112); Título II – Obrigação Tributária (arts. 113 a 138); Título III – Crédito Tributário (arts. 139 a 193); Título IV – Administração Tributária (arts. 194 a 208); Disposições Finais e Transitórias (arts. 209 a 218). Sob o título de “Legislação Tributária”, os arts. 96 a 111 do CTN tratam de normas gerais a respeito dos seguintes temas: a) conceito de “legislação tributária”; b) leis,

tratados, convenções internacionais e decretos; c) normas complementares; d) vigência da lei tributária; e) aplicação da lei tributária; f) interpretação e integração da legislação tributária.

Conhecido a estrutura do Código Tributário Nacional trazido por Mazza, há de se destacar os artigos 146, 148 e 149, do Título Crédito Tributário que são sempre mencionados nos processos administrativos e também judiciais, tanto por contribuintes, quanto pelas municipalidades:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(...)

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O artigo 146 trata de dispositivo que dá a segurança ao contribuinte referente à adoção de novas interpretações acerca do texto da lei, no sentido de que não afetarão os fatos geradores já ocorridos, evitando, desta forma, dívidas fiscais exorbitantes de eventos passados. Este instituto impacta de forma positiva na economia.

Já no artigo 148, proporciona-se ao fisco a verificação dos valores informados pelos contribuintes como base de cálculo do imposto, se correspondem ao valor real da prestação de serviços, tendo como ferramenta o instituto do arbitramento como ferramenta para que seja recolhido o imposto devido, de forma justa.

De outra monta, o artigo 149 complementa o artigo 148, listando as hipóteses em que a municipalidade - no caso do ISS, pode ser incisiva frente as omissões na prestação de informações e pagamento do imposto sobre serviços:

Todos esses institutos corroboram para que tenhamos um sistema tributário justo, e eficiente. Aliado a aplicabilidade correta desses institutos à tecnologia cada vez mais diminuirá o número de conflitos na relação jurídica entre contribuintes e Estado.

2.4. O ISS no Código Civil

O Código Civil traz em seus artigos 593 e 594, elementos para auxiliar a interpretação do termo fixado na lei tributária e constitucional, “serviço de qualquer natureza”:

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

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

Um elemento é a residualidade dos serviços em relação aos das relações do trabalho ou especial que são sujeito a ordenamentos distintos, que, na prática, estão excluídos da tributação do ISS. O outro elemento é a retribuição diante de uma obrigação de fazer que também é característico na sistemática de cobrança do ISS.

Para exemplificar, se determinado serviço for prestado por uma pessoa física a um terceiro com a convenção do pagamento de contrapartida em pecúnia, realizado sob o regime do trabalho não incide o ISS, sendo que o mesmo serviço quando prestado por um autônomo ai sim estará sujeito.

Enfim, esses artigos do Código Civil contribuem na aplicabilidade do ISS quando analisado em conjunto com os outros dispositivos legais e constitucionais estudados neste Capítulo.

2.5. O ISS e o Decreto-lei n. 406/68

Além da Lei Complementar 116/2003 que veio a estabelecer disposições referente ao ISS, é muito importante a análise e consideração do Decreto-lei n.º 406/68, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

Tratou-se de disposição normativa anterior à própria Constituição Federal, que teve grande parte de seus preceitos revogados, porém merece o apontamento, pois foi por três décadas, a lei que cuidou do ISS, e seus institutos serviram como referência para o formato atual delineado pela LC n. 116/2003. Ao longo do trabalho seus institutos serão estudados nas matérias pertinentes.

CAPÍTULO 3. ASPECTO MATERIAL DO ISS

Ao tratarmos do aspecto material o que se discute é a situação que impulsiona a cobrança do imposto. No jargão tributário, denomina-se fato gerador, que nada mais é do que a situação definida em lei como necessária e suficiente para a tributação.

A respeito do fato gerador do ISS, Caparroz (2020, p. 499) salienta que para o nascimento da relação obrigacional é necessário a ocorrência de circunstâncias concretas e que se deem a partir de condutas lícitas.

Ressalva-se, contudo, que uma vez ocorrido o fato gerador, mesmo que posteriormente nulo ou anulável, não se exime o pagamento do imposto em respeito ao princípio *pecunia non olet*, disposto no art. 118 do Código Tributário Nacional.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
 I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
 II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O princípio *pecunia non olet* também é abordado por Curado e Barreirinhas (2011, p. 59) em um exemplo dado de um acórdão do STF.

O Supremo Tribunal Federal, em acórdão proferido no HC 77.530/RS,37 por sua Primeira Turma, entendeu irrelevante a origem da renda, ainda que ilícita, para fins de tributação pelo imposto de renda. Considerou aplicável ao caso o princípio do *non olet*, pelo qual o “dinheiro não cheira”. Naquele caso específico, entendeu tributáveis, pelo imposto de renda, os lucros advindos do tráfico de entorpecentes, asseverando, inclusive, que pensamento diverso atentaria contra o princípio da isonomia fiscal.

Harada (2014, p. 37) também define este aspecto do imposto, e salienta que a concreção leva a obrigação: “O elemento objetivo ou nuclear do fato gerador, também conhecido como elemento material do fato gerador, é a situação descrita genérica e abstratamente na lei, de cuja concreção surge a obrigação tributária”

No caso do ISS o fato gerador da tributação do imposto é a prestação de serviços especificados em lista anexa à Lei Complementar 116/2003, em seu artigo 1º. (Anexo 1).

Esta lista gerou grandes discussões a respeito de que se ela impediria a tributação de outros serviços pelos municípios, sendo taxativa ou se apenas serviria como exemplo para os mesmos, sendo livre a tributação de novos serviços.

Esse assunto gera opiniões divergentes, porém o Supremo Tribunal Federal tem adotado posicionamento no sentido de ser taxativa a lista. Para ilustrar transcrevemos o entendimento de Costa (2020, p. 429)

Em nossa opinião, a lista de serviços veiculada pela lei complementar não exaure as espécies de serviços, cuja prestação é passível de tributação pelos Municípios. Acreditamos que, diante da autonomia política outorgada aos Municípios, tal lista, então, cumpre papel indicativo, de elucidação, não atuando para restringir sua competência tributária.

Na contramão deste entendimento, sobre o reconhecimento do STF relativo à repercussão geral da questão constitucional, recentemente, no julgado RE 784439, relatado pela Ministra Rosa Weber, entendeu-se ser constitucional a escolha de lei complementar para indicar a lista taxativa dos serviços:

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

Seguindo a mesma linha adotada pelo STF, Curado e Barreirinhas (2011, p. 43) afirmam:

Vale dizer, os Municípios somente podem instituir e cobrar o ISS sobre os serviços listados na Lei Complementar 116/2003. Apesar de taxativa, a lista de serviços permite a interpretação ampla de cada um de seus itens,¹⁵ especialmente quando há a expressão “e congêneres” ao final da descrição.

Em sua obra, Curado e Barreirinhas (2011, p. 43) demonstram os diferentes posicionamentos de alguns autores sobre essa questão ao qual transcrevemos a baixo:

Roque Antonio Carrazza (2000, p. 615), para quem a lista é sugestiva e, portanto, dispensável.
 Sacha Calmon Navarro Coêlho (op. cit., p. 324) para quem definir (o que cabe à lei complementar) é conceituar, não listar, discriminar.
 “É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos” (RE 361.829/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006).
 “Embora taxativa, a lista anexa à LC 116/2003 admite interpretação extensiva, incidindo ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente”(REsp 1.176.356/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 16.03.2010, DJe 26.03.2010).

Exaurida a questão da taxatividade, parte-se para o estudo do aspecto material em relação ao serviço tributável num contexto amplo de todo um ordenamento, reconhecendo as situações em que é afastada a tributação, tal como os serviços não onerosos, os serviços públicos, os prestados em seu benefício próprio e os

decorrentes de relação de emprego que mesmo praticando conduta idêntica ao fato gerador não são sujeitas a tributação.

Referente à onerosidade, o entendimento é de que se houverem fins lucrativos há a incidência do ISS mesmo que não cobrado pelo serviço. É o caso de empresas individuais que compõe grupos econômicos e prestam serviços umas para as outras. Conforme destacado abaixo por Curado e Barreirinhas (2011, p. 60).

A exploração econômica da prestação de serviços, em que o escopo lucrativo é inerente à atividade, não comporta, de fato, no mais das vezes, a gratuidade do serviço. Mesmo que o empresário atribua valor “zero” ao preço do serviço, é inexorável concluir que, ainda que de modo indireto, em geral, há precificação do serviço por ele prestado. É o caso, por exemplo, da prestação de serviços entre empresas do mesmo conglomerado econômico, em que a prestadora os execute a título gratuito, ou melhor, que assim o diga fazer. Consoante decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em um caso em que uma empresa intermediava publicidade para uma controladora, a gratuidade, nessa hipótese, não pode ser reconhecida, havendo, portanto, a incidência do ISS.

Outro ponto é a prestação de serviços por entidades sem fins lucrativos, que teoricamente cumprem um papel social em determinada comunidade. Para essas se afasta a tributação. Curado e Barreirinhas (2011, p. 61) também abordam em sua obra.

Não é o caso, todavia, de serviços executados por entidades filantrópicas, em que não haja qualquer finalidade lucrativa. Nesse caso, se os serviços forem prestados de modo gracioso, não há que se falar na incidência do ISS, isso sem considerar eventual imunidade ou isenção atribuída à referida prestadora.

Nesse ponto, Costa (2020, p. 427) define o que é serviço tributável: “serviço cuja prestação é tributável pelo ISSQN como a prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego.”

Para que fique claro e finalizando de vez o assunto sobre a incidência neste trabalho, abaixo transcrevemos um trecho escrito por Mazza (2020, p. 493) que resume as situações em que não incidem o ISS:

O ISS não incide sobre: a) serviços não arrolados na listagem anexa à Lei Complementar n. 116/2003; b) a remuneração do próprio trabalho, quando se tratar da prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68); c) serviços de transporte interestadual, transporte intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, da CF); d) locação (Súmula Vinculante 31).

Também não podemos esquecer-nos da exclusão feita pela Carta Magna no inciso III do artigo 156 referente aos serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal de competência dos Estados.

Neste sentido de não incidência destacamos o veto do item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (Anexo 1) que previa a cobrança do imposto sobre locação de bens móveis que se deu após a Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal, transcrita: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis."

Outro aspecto importante da materialidade é o das operações mistas que envolvem tanto fornecimento de mão de obra (Sujeição ao ISS) quanto fornecimento de materiais (Sujeição ao ICMS).

Para as operações em que a mão de obra esteja prevista na lista anexa da Lei Complementar 116/2003 ocorre a incidência do ISS sobre a totalidade do valor cobrado pela operação.

Corroborando com este entendimento trazemos a Súmula 274 do STJ que decidiu: "O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares".

Curado e Barreirinhas (2011, p. 49) fazem uma reflexão acerca desta decisão: "Não importa se o custo das diárias hospitalares são muito superiores ao efetivo tratamento médico: o ISS incidirá sobre o total do preço cobrado (Súmula 274/STJ)".

A Súmula do Superior Tribunal de Justiça 156 também traz o mesmo posicionamento: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."

Não estando previsto na lista aplica-se a regra do artigo 155, § 2º, Inciso IX, alínea "b" da Constituição Federal que prescreve que a operação incidirá o ICMS sobre a totalidade.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
IX - incidirá também:
b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Neste sentido, tem-se, aliás, a Súmula do Superior Tribunal de Justiça 163: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.”.

Há outras situações em que operações mistas incidem tanto o ISS quanto o ICMS, o valor referente ao serviço paga-se o ISS, enquanto o valor referente aos materiais paga-se o ICMS. Curado e Barreirinhas em seu livro nos esclarecem. (2011, p. 47)

No entanto, há exceções, hipóteses em que serviços constantes da lista serão gravados pelos dois impostos, no caso de haver fornecimento de mercadorias. Como exemplo, temos os serviços previstos no subitem 14.03, relativos ao recondicionamento de motores. Nesse caso, a operação mista será tributada pelos dois tributos, de sorte que as peças e componentes empregados na prestação de serviços estarão sujeitos à incidência do ICMS. Vale dizer, no exemplo em questão, o prestador dos serviços estará sujeito aos dois impostos, ao ISS sobre a prestação, em si, dos serviços, e ao ICMS sobre as mercadorias empregadas.

Outro ponto muito importante para que o sistema tributário funcione adequadamente sem a ocorrência de divergências constantes entre Estados e Municípios por receita tributária é o instituto disposto no inciso I do artigo 146 da Constituição Federal: “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;”

Este papel delegado da Constituição Federal foi exercido pelo Governo Federal na Lei Complementar 116/2003 dispondo da seguinte maneira no §2º do artigo 1º:

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.

(...)

§ 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.

Finalizando o capítulo, um entendimento de Harada sobre materialidade (2014, p. 37) que classifica fato gerador dividindo em simples e complexo: “Esse elemento objetivo pode compor-se de um ato ou fato ou de diversos atos ou fatos, dando origem ao fato gerador simples e ao fato gerador complexo”

CAPÍTULO 4. ASPECTO QUANTITATIVO DO ISS

Analisado o aspecto material, tratar-se-á do aspecto quantitativo. Num primeiro momento há de se falar sobre o elemento base de cálculo, definido de modo geral por Caparroz (2020, p. 502), da seguinte maneira:

A base de cálculo pode ser definida como a expressão econômica de um fato jurídico, vale dizer, o valor que servirá de referência para a apuração do tributo (pode ser o valor da venda, do salário, do rendimento ou de qualquer outra grandeza econômica prevista em lei).

Harada (2014, p. 48) ensina sobre base de cálculo: “A base de cálculo é uma ordem de grandeza sobre a qual se aplica a alíquota.”

Curado e Barreirinhas (2011, p. 57) fazem referência à íntima ligação que existe entre o fato gerador e a base de cálculo, integração entre aspecto material estudado no capítulo anterior e quantitativo que será estudado neste momento.

É importante salientar que a base de cálculo deve refletir e quantificar o fato gerador e acaba por definir a própria natureza tributária da exação, de modo que a adoção de grandeza estranha à prestação do serviço (caso do valor depositado em conta bancária) acabaria por ampliar indevidamente a competência municipal.

Nota-se por este trecho que o legislador não pode inventar grandezas quando delinea a base de cálculo, devendo seguir o valor que exprime o fato gerador, no caso do ISS o valor que exprime a prestação de serviço, como veremos na sequência o preço do serviço.

Para complementar esta linha de raciocínio, da intimidade do fato gerador com a base de cálculo, apresenta-se um trecho escrito por Fiorentino (2020, p. 3) em seu artigo sobre ISS ao qual faz essa relação:

A base de cálculo do tributo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo o objetivo de quantificar o objeto da imposição fiscal como seu elemento nuclear, cerne da hipótese de incidência normativa. Geraldo Ataliba a definiu como "uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i. que a lei qualifica com a finalidade de fixar critérios para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeat. (...) a importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista e ínsita no fato impositivo, ou dela decorrente, ou com ela relacionada" (11).

Conhecido o conceito geral, adentra-se no campo específico do ISS, que deve ser dividido em três situações: base de cálculo na prestação de serviços de pessoa jurídica, pessoa física e sociedades profissionais.

Quanto à pessoa jurídica, a Lei Complementar n° 116/2003 em seu artigo 7° define o preço do serviço como base de cálculo do imposto, que se trata do valor em pecúnia convencionado entre tomador e prestador como contrapartida a uma prestação de serviço.

Um ponto importante lembrado no estudo realizado por Fiorentino (2020, p. 4), sobre base de cálculo, é do não relacionamento entre ela e o adimplemento pelo tomador, que na prática é, a falta do pagamento da contrapartida da prestação de serviços não exime o pagamento do imposto:

6ª - Eventual inadimplência (mesmo que parcial) do tomador não desobriga o prestador do serviço a recolher o imposto, cuja base de cálculo deve ser o preço cobrado pelo serviço e não o montante recebido.

7ª - Após a prestação do serviço, deve haver o recolhimento do ISS sobre o preço integral. Eventual parcelamento desse valor pelo tomador do serviço, não concede o mesmo direito ao contribuinte, no que se refere ao recolhimento do imposto (não há a possibilidade de se recolher o ISS de forma parcelada, conforme forem acontecendo os recebimentos do preço do serviço pelo prestador).

Harada (2014, p. 48) faz referência à forma quantitativa diferenciada:

Às vezes, a base de cálculo não se apresenta expressa em valores monetários, bem como a alíquota nem sempre é representada por um percentual. É o que acontece com a tributação do ISS por valor fixo.

Para os serviços prestados por pessoa física na forma de trabalho pessoal o valor do ISS não é calculado sobre o preço do serviço, mas mediante pagamento fixo anual, ou até mesmo mensal, definido por cada município, conforme o artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei n° 406/68.

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

(...)

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto 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.

Por último, referente às sociedades profissionais, o valor devido do ISS é determinado de forma semelhante ao de pessoa física, porém leva-se em consideração a quantidade de sócios. Regulamento se dá no artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/68.

Art. 9º

§ 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 1987)

Em julgamento do TJSP publicado no dia 04/09/2020, no processo nº1031853-21.2018.8.26.0053, o Relator Burza Neto reforça a aplicabilidade deste instituto específico das sociedades profissionais, dividindo em sociedades de caráter empresarial e de responsabilidade pessoal, sendo que apenas na segunda hipótese o ISS é pago de forma fixa.

A intenção do tratamento diferenciado dado pelo dispositivo é a de beneficiar as sociedades civis de profissionais autônomos que, ainda participantes de organização societária, prestam serviços sob o regime de responsabilidade pessoal, sem caráter empresarial. O próprio dispositivo supracitado restringe o benefício ao profissional “que preste serviços em nome da sociedade embora assumindo responsabilidade pessoal.

Os exemplos de sociedades profissionais de responsabilidade pessoal que ficam sujeitos a este regime de recolhimento do ISS são os de médicos, enfermeiros, advogados, contadores, engenheiros, entre outros elencados no § 3º do artigo 9º do decreto-lei 406/68, já supracitado.

Delineado o valor que servirá como base a tributação do ISS, questiona-se qual a parte deste montante se transferirá aos cofres públicos, ou seja, qual o percentual cobrado em relação à base de cálculo.

Chamado de alíquota, este percentual é definido por cada município competente para cobrança do ISS, devendo respeitar os limites mínimo de 2% e máximo de 5%, conforme determina os artigos 8º e 8º-A da Lei Complementar n. 116/2003:

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

I – (VETADO)

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

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Tais limites de alíquotas, definidos pelo governo federal, conforme já abordado brevemente no capítulo 2, servem para evitar a guerra fiscal entre os municípios e trazer uniformidade. Corrobora-se com este entendimento o trecho escrito por Costa: “com vista a imprimir certa uniformidade na exigência desse imposto pelos milhares de Municípios brasileiros” (2020, p. 432).

Mazza (2020, p. 495), aponta para o benefício fiscal concedido pelo Decreto-lei n. 406/68 as sociedades de profissionais, ao qual estamos estudando ao decorrer do trabalho:

O Decreto-lei n. 406/68, a antiga lei geral do ISS, estabeleceu um benefício de recolhimento do imposto com alíquota fixa em favor das sociedades de profissionais de profissões regulamentadas relativo a cada profissional habilitado que preste serviços em nome da sociedade (art. 9º)

Superando de vez o estudo da forma diferenciada de recolhimento, um trecho escrito por Harada (2014, p. 49) que resume como são na prática os aspectos quantitativos de uma sociedade de profissional:

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

Finalmente, destaca-se que o Artigo 2º da lei complementar 157/16, acrescentou à lei complementar 116/03, o Artigo 8º-A, que em seu § 2º apresenta normativa com o objetivo de impedir a cobrança do ISS inferior ao mínimo de 2% de modo a evitar extravagâncias por parte do fisco municipal:

Artigo 8º-A

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

CAPÍTULO 5. ASPECTO TEMPORAL DO ISS

De acordo com os estudos já desenvolvidos nos capítulos anteriores a relação jurídica entre prestador e fisco, é estabelecida por lei. Esta concepção, aliás, extrai-se do entendimento do princípio da legalidade, que, como já pontuado, norteia o Direito Tributário.

Fiorentino (2010, p. 1) trata a questão da legalidade no aspecto temporal ao ensinar que deve ser claramente fixado pelo legislador:

Os fatos imponíveis ocorrem em determinado momento, que deve ser claramente fixado pelo legislador porque, nesse preciso instante nasce um direito subjetivo para a pessoa de direito público e uma obrigação para o sujeito passivo.

A norma contém a descrição genérica de um fato que ocorre em uma circunstância de tempo certo e determinado e que, embora possa ser decomposto ou integrado por diversos elementos, será sempre considerado uno e incindível.

Por isso compreende-se "o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e o credor; em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária" (3).

Harada (2014, p. 52) também relaciona o tempo de exigibilidade com a disposição em lei, ao apresentar o princípio *tempus regit factum* que exprime o sentido dos fatos serem regulados pela lei em vigor:

A concretização do fato gerador da obrigação tributária acontece em um determinado momento. É o aspecto temporal do fato gerador que aponta a lei aplicável segundo o princípio *tempus regit factum*. Esse aspecto não se confunde com o prazo de pagamento de tributos.

Postas estas duas explanações, além de ficar claro que a lei define o momento, também obtemos o entendimento de que o gatilho para a exigibilidade se dá com realização do fato gerador.

Reitera-se quanto ao ISS, o imposto só será exigido após a conclusão do serviço. Exemplificadamente, o item 7.04 da LC 116/2003 – anexa ao final deste trabalho, apresenta a “Demolição”; esta, de acordo com o estudo, só é exigível quando concluído o ato de demolir.

Sobre a ocorrência do fato gerador, importantíssima a disposição do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que trata do assunto de forma geral:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Não há de que se falar de exigência do imposto antes de efetivamente realizadas tais ações, sendo que, os atos negociais ou documentais são incapazes de estabelecer a relação. Apenas com a delineação do fato gerador que o imposto torna-se exigível, se materializando com a ação de prestar o serviço, tanto em ato único ou por etapas.

Outro importante elemento também a ser tratado é o do pagamento pelo tomador como contrapartida do serviço, que apesar de ser fundamental para a incidência do ISS, não tem vínculo com o aspecto temporal do imposto. Para ser claro, a não ocorrência por inadimplência, ou decorrente de atrasos, não exime o contribuinte do recolhimento nos prazos estabelecidos, assim como os pagamentos antecipados não dão direito de cobrança pelo fisco.

Há vários exemplos de julgados do STJ (Resp 4.962-00/SP, Resp. 198.182/SP e Resp 159.861/SP), que deixa claro essa questão com o exemplo da ilegalidade da exigência do ISS sobre emissões de ingressos referente a eventos de diversões que acontecerão em data posterior.

Cita-se, nesse sentido, o julgado Resp 4.962-00/SP:

Assim, tratando-se de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponible se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela prévia dos bilhetes pelo município.

Na mesma toada, a decisão acostada no Resp. 198.182/SP:

Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponible se configura no momento da venda do ingresso, sendo inviável deslocar este momento antecipando-o para a emissão dos bilhetes uma vez que a natureza do evento não possibilita prever com segurança a concretização no mundo real da hipótese de incidência.

Finalmente, destaca-se a decisão do Resp 159.861/SP:

Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponible se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela prévia dos bilhetes pelo município.

Fiorentino (2010, p. 2) vai além ao citar que, mesmo que fosse criada lei para prever a exigibilidade do ISS, para situações de antecipação de pagamento, seriam inválidas por contrariar o ordenamento jurídico que prevê a exigibilidade apenas após a ocorrência do fato gerador:

Em suma, em nosso sistema tributário não se tolera a exigência de tributo, antes da ocorrência do fato gerador. Normas legais que prevejam a incidência do ISS, antes de concretizada a prestação dos serviços, são inválidas. O aspecto temporal é condicionado ao perfazimento do critério material. Inexistente ou não exaurida a prestação do serviço, não é válida a eleição de qualquer fato antecedente como demarcador do aspecto temporal da hipótese de incidência.

Há de se identificar nas situações práticas qual o tempo exato em que a prestação de serviços é concluída. Para os serviços realizados em um único momento não há dificuldade em se determinar quando o ISS se torna devido. Contudo, a dificuldade existe nos serviços fracionados por etapas ou continuados. Fiorentino (2010, p. 2) aponta algumas situações:

Assim, quando uma empresa contrata os serviços de empreitada de pavimentação de estrada, que se desenvolve ao longo de um período de tempo (12 meses), o aspecto temporal do ISS não será considerado apenas no final da obra se a atividade for objeto de medição por etapas (a cada pavimentação de tantos quilômetros será devida uma parcela do preço do serviço), com a alocação dos respectivos valores contratados.

(...)

Nos serviços de conservação de máquinas e aparelhos industriais contratados por um período de 24 meses, com pagamentos mensais, o pagamento do ISS deverá ocorrer ao final de cada mês em razão da execução dos serviços periódicos, não se podendo cogitar de uma manutenção que somente estaria concluída após o decurso de dois anos.

Dependendo do modo em que é executado, o mesmo serviço, ainda, pode ter o seu fato gerador caracterizado em períodos distintos. Confirmamos essa ideia com o exemplo dado por Fiorentino (2010, p. 3).

Exatamente por isso, não se deve confundir o serviço de manutenção de elevadores (contratação anual, com pagamentos a cada 30 dias), sujeito à incidência do ISS ao final de cada mês; com o serviço de conserto de elevadores (estipulado contratualmente, em caso de eventual avaria do equipamento), sujeito ao ISS apenas após a conclusão dos serviços, mesmo que esses durem um espaço de tempo considerável (seis meses).

Exaurido a questão da exigibilidade, passa-se a enunciar e dispor sobre o estudo da cobrança. O ISS é cobrado praticamente por todos os municípios em mês subsequente a data do término da prestação. Fiorentino (2010, p. 2) ressalta quanto

à autonomia de cada município - em poder complementarmente, definir à sua livre vontade o momento de cobrança do imposto. Transcrevemos trecho de seu artigo:

Com efeito, tendo a lei complementar dado os contornos genéricos do tributo (7), o Município, dentro da sua esfera de competência legislativa, pode (e deve) complementar essa legislação, de modo a adequar o tributo as suas particularidades locais. Assim, ocorrido o fato gerador do ISS (em outras palavras, prestado o serviço), o Município pode eleger determinado evento/data para o seu recolhimento (quinto dia útil, primeiro dia útil do mês subsequente, etc.).

No cenário prático, a cobrança do ISS inicia-se com a realização do fato gerador que por sua vez acarreta o dever de cumprir obrigações acessórias para as partes envolvidas: prestador e tomador de serviços.

O prestador emite a nota fiscal, o tomador realiza a declaração de serviços tomados, e o Fisco, por sua vez, munido dessas informações, homologa os atos e fica aguardando o pagamento do imposto por seu devedor (contribuinte ou responsável tributável).

O aspecto temporal vai ser diferenciado para aqueles prestadores que se enquadram no regime especial, autônomos e sociedades de responsabilidade pessoal, em que a forma de recolhimento já fora estudado anteriormente. Para esses casos o pagamento muitas das vezes ocorre de uma só vez no ano, ou parcelado ao longo dos meses. O ponto crucial é que não considera como grandeza para o cálculo do imposto o preço cobrado como contrapartida da prestação de serviços.

CAPÍTULO 6. ASPECTO ESPACIAL

O aspecto espacial do ISS é talvez o assunto que gera maiores discussões em relação à matéria, conforme apontamos será o enfoque principal do trabalho. Tais discussões, estenderemos que se dá, pois todos os municípios têm interesse em tributar o imposto dos fatos geradores que possuem alguma relação com seu território.

Devido a inobservância de muitos dos contribuintes ao que dispõe a lei ou mesmo interpretação equivocada, surgem os conflitos que muitas vezes só são resolvidos no poder judiciário.

Costa (2020, p. 431) aponta para a importância: “A questão é importante, porquanto define a pessoa política competente para exigir o imposto se tais locais estiverem em Municípios distintos”.

Quando todos os elementos do imposto (domicílio do prestador e do tomador, local da prestação de serviço) se referem ao mesmo território não há de que se discutir quem é o responsável a cobrar o imposto. As dúvidas surgem a partir do momento em que há multiplicidade dos municípios em relação a seus elementos, e tal multiplicidade ocorre com grande frequência. Daí decorre o grande vulto de conflitos.

Portanto, busca-se apresentar as melhores informações neste trabalho, de forma que seja um importante instrumento aos contribuintes e estudantes de direito.

Interessante, colacionar Mazza (2020, p. 491), que apresenta interpretação acerca do que dispõe a legislação reguladora do assunto:

A Lei Complementar n. 116/2003 adotou um sistema misto, considerando o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador e, para outras hipóteses definidas, o local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário (art. 3º).

Vê-se, assim, que nem mesmo a Lei Complementar n. 116/2003, que sucedeu o Dec.-lei n. 406/68, prestigiou em sua integralidade o entendimento externado pelo STJ, de modo que não se considera como competente para a arrecadação do tributo, em todos os casos, o Município em que efetivamente prestado o serviço” (REsp 1.060.210-SC, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 28-11-2012).

Hoje extrai-se que não são todos os serviços em que o imposto é devido no local de efetiva prestação de serviço, mas há certa divisão, tendo a Lei Complementar 116/2003 mudado o entendimento da jurisprudência.

A regra geral de incidência do imposto está definida no artigo 3º da Lei Complementar n.º 116/2003, que é o local do estabelecimento prestador do serviço. O artigo 4º do mesmo diploma legal considera o estabelecimento prestador como “local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”.

No mesmo artigo 4º da Lei Complementar 116/2003, o legislador complementa que é irrelevante as denominações jurídicas, sede, filial, entre outras para caracterizar o local do estabelecimento prestador de modo a demonstrar que o que importa é a atividade em si.

Enriquecendo este capítulo, transcrevem-se trechos de um artigo sobre ISS escrito por Barreto em parceria com a USP (2017, p. 22), ao qual ele destaca a questão da unidade econômica ou profissional, elemento do estabelecimento prestador:

A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. A partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento – núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo;

Apresentam-se, como proposta de jurisprudências para subsidiar este trabalho de conclusão, as jurisprudências abaixo colacionadas:

Apelação Cível n° 1003023-97.2018.8.26.06.50 – Voto n° 32.549, rel. Min. Roberto Martins de -Souza, j. 13-07-2020 – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: Nesta jurisprudência foi negado provimento a recurso contra a condenação de 1º primeiro grau de Clínica Médica em face do Município de Valinhos-SP, na situação a clínica médica com sede no Município de Louveira-SP prestava atendimento médico em Santa Casa no Município de Valinhos-SP, sendo que mesmo com o recolhimento sendo realizado no município de Louveira-SP, o entendimento é de que se deve ao município de Valinhos por este ser considerado o Estabelecimento Prestador. Ainda foi utilizado julgamento REsp 1.117.121/SP, sob o rito dos repetitivos (art. 543-C do CPC), relatado pela Mina Eliana Calmon, j. 29/10/2009, do STJ neste acordão como justificativa do entendimento, além de definição da jurista Sílvia Helena Gomes Piva.

E:

Apelação Cível nº 1015682-12.2016.8.26.0068 – Voto nº 15.903, rel. Min. Rezende Silveira, j. 14-08-2020 – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. APELAÇÃO AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ISSQN - MUNICÍPIO DE BARUERI - Exercícios de 2012 e 2016 - Empresa prestadora de serviços de instalação e montagem de ar condicionado - Empresa sediada em São Paulo Serviço previsto nos itens 14.01 e 14.06 da Lista Anexa à LC 116/03 Devolução dos autos à Turma Julgadora nos termos do artigo 1.030, inciso II do CPC, considerando o julgamento do mérito do REsp 1.117.121/SP, Tema 198 STJ, DJ 29.10.2009 que entendeu que, em se tratando de construção civil, 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 116/03) Caso dos autos que não trata de construção civil - Força das hipóteses excepcionais previstas nos incisos I a XXII do art. 3º daquele Diploma Legal, prevalece a regra geral contida no “caput ” da Lei Complementar nº 116/03 que estabelece a competência do Município em que se situa o estabelecimento prestador Inexistência de prova de que a empresa prestadora possua algum escritório, filial ou sucursal, ainda que provisório, no Município de Barueri que a subsumisse no conceito de estabelecimento prestador contido no art. 4º da Lei Complementar 116/2003 - Manutenção do resultado do julgamento.

Na segunda decisão juntada, a situação encontra-se invertida do exemplo anterior. No caso em tela, o Município de Barueri cobra de empresa prestadora de serviços de instalação e montagem de ar condicionado com sede no município de São Paulo. A decisão indica que deve-se o imposto para o Município de São Paulo pela sua posição como o estabelecimento prestador. Transcreve-se trechos para facilitar a interpretação:

Não há prova de que a empresa apelada mantenha em Barueri escritório, filial ou sucursal, ainda que provisório, que a subsumisse no conceito de estabelecimento prestador contido no art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003. Assim, não se encaixando o serviço prestado pela empresa apelada nas exceções do artigo 3º e, não havendo escritório, filial ou afins no Município de Barueri, de rigor que o recolhimento do ISSQN se dê com base na regra geral, ou seja, no local do estabelecimento prestador, isto é, no Município de São Paulo.

A partir da análise dos artigos 3º e 4º da lei complementar 116/2003, entende-se que é a habitualidade da atividade do prestador de serviço o elemento determinante para a definição da regra geral do local de incidência.

Daí surge uma problemática: como definir a competência em relação aos prestadores de serviço que não possuem local de habitualidade em sua atividade? Acredita-se que o legislador foi cirúrgico ao trazer um complemento ao artigo 3º da LC 116/2003, dispondo que, na falta de estabelecimento prestador, o ISS é devido no local do domicílio do prestador. Estas são as premissas para a regra geral de local de incidência.

Passa-se, então, a tratar pontualmente das exceções (LC 116/2003, art. 3º, I a XXV). Devido à grande quantidade de serviços presentes nas exceções, compila-se

uma tabela com informações extraídas da LC 116/2003 para facilitar o entendimento.

Tipo de Serviço	Onde será devido?
Serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.02 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.19 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no item 12 da lista anexa, exceto subitem 12.13.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no item 16 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 17.10 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no item 20 da lista anexa.	Local da efetiva prestação
Serviços descritos no subitem 4.22 da lista anexa.	Local do estabelecimento do tomador
Serviços descritos no subitem 4.23 da lista anexa.	Local do estabelecimento do tomador
Serviços descritos no subitem 5.09 da lista anexa.	Local do estabelecimento do tomador
Serviços descritos no subitem 15.01 da lista anexa.	Local do estabelecimento do tomador
Serviços descritos no subitem 10.04 da lista anexa.	Local do estabelecimento do tomador
Serviços descritos no subitem 15.09 da lista anexa.	Local do estabelecimento do tomador
Serviços Importados, Iniciados no exterior	Local do estabelecimento do tomador
Serviços não tributados na integralidade de alíquota (abaixo de 2%)	Local do estabelecimento do tomador
Serviços descritos no subitem 3.04 da lista anexa.	Na extensão da rodovia
Serviços descritos no subitem 22.01 da lista anexa.	Na extensão da rodovia

Tabela 2: Local de incidência - Fonte: Lei Complementar n. 116/2003

CAPÍTULO 7. ASPECTO PESSOAL DO ISS

Ao estudarmos o aspecto pessoal, devemos tratar das figuras que compõe a relação jurídica tributária: sujeito ativo e sujeito passivo.

Harada (2014, p. 37) define este aspecto da seguinte maneira: “Obrigação tributária, que decorre da ocorrência do fato gerador, pressupõe uma relação jurídica composta de dois sujeitos: o sujeito ativo (Fazenda Pública) e o sujeito passivo (contribuinte ou o responsável tributário).”.

Logo, interessante dividir este ponto de estudo em subtítulos, para melhor compreendê-las:

7.1. Sujeito Ativo

O sujeito ativo é o ente federal que possui a competência de instituir e cobrar o ISS, no caso Municípios e Distrito Federal. Caparroz (2020, p. 500) cita que é a pessoa que recebeu poderes da Constituição para legislar e dispor sobre tributos.

Harada (2014, p. 38) também explica tais poderes: “A outorga de competência tributária envolve o poder de instituir o tributo por lei estrita e formal, fiscalizar e arrecadar. A fiscalização e arrecadação comportam delegação, mas o poder de tributar, não.”.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 119 estabelece o conceito legal: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Nesta parte do trabalho não adentraremos em estudos mais profundos, pois já foram abordados no capítulo do aspecto espacial, mas lembrando são aqueles entes que se extraí da interpretação dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003.

7.2. Sujeito Passivo

Basicamente, sujeito passivo é aquele que deve ao sujeito ativo, aquele que precisa adimplir uma obrigação. Tal obrigação é dividida entre o pagamento de pecúnia aos cofres públicos e o cumprimento de práticas definidas como acessórias.

O artigo 121 e 122 do Código Tributário Nacional fazem referência a distinção dessas obrigações:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Harada (2014, p. 38) resume:

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação. Relativamente à obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do CTN). Com referência à obrigação acessória, é a pessoa compelida às prestações que constituam seu objeto, isto é, prestações positivas ou negativas pertinentes ao interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos (art. 122 do CTN).

Curado e Barreirinhas (2011, p. 105) apresentam a forma em que se estabelece a sujeição passiva, destacando que se dá por lei, no caso do ISS a Lei Complementar 116/2003: “É a lei que indica o sujeito passivo da obrigação tributária. Em última análise, é na lei que encontraremos a determinação de quem deve recolher o tributo ou cumprir a obrigação acessória.”

Devemos ressaltar que residualmente os municípios tem a autonomia para definir em lei municipal o responsável tributário nas situações quando não há conflito de competência, no sentido de transferir a responsabilidade do contribuinte e ter maior eficiência no recolhimento:

É importante frisar que não há restrições quanto à figura do Sujeito Passivo, apenas as já estudadas neste trabalho. Curado e Barreirinhas (2011, p. 44) dizem sobre o assunto:

(...) com relação a quem deve prestar o serviço para que ocorra a incidência, é bom frisar que a atual lei complementar que trata do assunto não o restringiu a empresas ou autônomos. Qualquer um que preste serviço com cobrança de preço, mesmo que não seja sua atividade preponderante, dá ensejo à cobrança do ISS

Como já apresentado, existem dois tipos de Sujeito Passivo, um é o contribuinte e o outro o responsável tributário que trataremos individualmente nos próximos dois tópicos.

7.2.1. Contribuinte

Contribuinte é o prestador de serviço. Seu conceito legal está previsto no artigo 5º da Lei Complementar 116/2003. Também denominado sujeito passivo direto e natural.

Roberto Caparroz (2020, p. 501), define da seguinte maneira:

Contribuinte é aquele que tem relação direta e pessoal com o fato, ou seja, a pessoa que praticou a conduta prevista em lei. Podemos dizer que o contribuinte sofre a incidência direta da norma jurídica, pois materializa, em termos reais, exatamente o que fora previsto pela hipótese legal.

Curado e Barreirinhas (2011, p. 108) destacam que no caso de mais de uma pessoa ocuparem a condição de contribuinte serão classificados como solidários: “No caso de mais de uma pessoa prestar conjuntamente o serviço, todos ocupam solidariamente a condição de contribuinte, conforme o art. 124, I, do CTN.”

Curado e Barreirinhas (2011, p. 109) também salientam o entendimento de Schoueri que analisando a Constituição Federal tanto prestador como tomador poderiam ser considerados contribuinte, portanto o papel fundamental na definição foi a Lei Complementar 116/2003.

(...) segundo a Constituição Federal, o ISS incide sobre serviços de qualquer natureza (art. 156, III, da CF), e não sobre prestação de serviços (expressão utilizada em relação ao ICMS – art. 155, II, da CF). Nesse sentido, prestador e tomador do serviço são faces da mesma moeda, podendo, qualquer deles, ser eleito contribuinte pelo legislador (...)

Harada (2014, p. 38) conceitua contribuinte como sendo natural: “Contribuinte é o sujeito passivo natural, ou seja, aquela pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária”

7.2.2. Responsável Tributário

Responsável tributário é uma espécie de intermediário que proporciona que o ISS chegue aos cofres públicos. Faz parte da relação jurídica tributária quando expresso em lei. Regulado no artigo 6º da lei complementar 116/2003 que prevê esta modalidade de sujeito passivo, destacamos que não pode ser qualquer pessoa desagregada da relação jurídica, mas sim, possuir vínculo com o fato gerador.

Para melhor entendimento sobre qual pessoa pode figurar como responsável tributário, Curado e Barreirinhas (2011, p. 110), ensina:

Não é possível, por exemplo, indicar o vendedor de tintas como responsável tributário pelo ISS devido pelos pintores que compram seu produto.

Entretanto, é viável, em tese, que o legislador indique o dono da casa pintada como responsável pelo recolhimento do imposto municipal, pois tem vínculo com o fato gerador (é o tomador do serviço de pintura executado em seu imóvel).

A Lei Complementar 116/2003 define em seu artigo 6º e dispõe todo o regramento da responsabilidade tributária do ISS, dirimindo conflitos de competência. Por exemplo, no inciso II do artigo 6º, lista-se uma série de serviços onde a responsabilidade de pagar o imposto não é do prestador, mas sim do tomador. Salientamos, porém, que a lei municipal também deve estar alinhada com este dispositivo.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso 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: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

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.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Sobre este assunto o conceito de Caparroz (2020, p. 501):

(...) é possível que uma segunda norma atribua responsabilidade a terceiro, que não praticou o fato, mas é chamado a assumir o ônus da obrigação. Aqui teríamos um fenômeno de refração, pois a Norma 1 incidiria sobre quem praticou a conduta e a Norma 2 atribuiria responsabilidade a um terceiro

A pergunta que se faz é o porquê o legislador cria a figura do responsável tributário. Curado e Barreirinhas (2011, p. 106), explica as principais hipóteses.

No entanto, para comodidade da administração tributária, agilidade na arrecadação ou mesmo por necessidade prática, muitas vezes o legislador indica como sujeito passivo da obrigação principal outra pessoa que não o contribuinte. Trata-se do responsável tributário ou sujeito passivo indireto.

Harada (2014, p. 38) conceitua: “O Responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributário, porém se acha vinculada ao fato gerador da Respectiva obrigação.”

7.2.2.1. Da Retenção

Atribuído a terceiro a obrigação pelo pagamento do imposto, ele passa a ter o direito de efetuar a retenção do valor do ISS em relação ao preço pago como contrapartida de serviço. Não fazendo, não se exime de que lhe seja cobrado o ISS pelo Fisco Municipal competente. A retenção do ISS está regulada no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

Harada (2014, p. 39) explica com brilhantismo sobre a retenção:

Lembre-se que por questões de eficiência e celeridade na arrecadação, a legislação municipal do ISS vem instituindo a figura de retenção do imposto, no local da prestação do serviço, pela fonte pagadora, isto é, pelo tomador de serviços com amparo no art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31-7-2003, que faculta a atribuição de responsabilidade pelo critério tributário à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Como efeito da responsabilidade acarreta-se a solidariedade, à qual está prevista nos artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

- I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
- II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
- III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

CONCLUSÃO

O Planejamento Tributário nos dias atuais é fundamental para a sobrevivência no cenário econômico. Este trabalho buscou analisar informações acerca da sistemática de recolhimento do ISS para auxiliar aqueles que prestem serviços, para que consigam pagar o imposto de forma justa e eficiente.

O ponto de maior dificuldade de interpretação, o aspecto espacial, foi analisado com maior detalhe e provido de ricas opiniões tanto da doutrina quanto da jurisprudência, de modo que se pôde relacionar para qual ente cada segmento deve o ISS.

REFERÊNCIAS

- Barreto, Paulo Ayres. Acessado em 30 de agosto de 2020.
https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4433107/mod_resource/content/0/Aula%202%20-%20DEF0530%20-%20ISS.2018.pdf
- Brazuna, José Luis Ribeiro. *Direito Tributário Aplicado*. São Paulo: Almedina, 2020.
- Caparroz, Roberto. *Direito Tributário Esquemático*. São Paulo: Saraiva, 2019.
- Costa, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2020.
- Curado, Fernando Dias Fleury, & Barreirinhas, Robinson Sakiyama. *Manual do ISS*. Rio de Janeiro & São Paulo: Forense & Método, 2011.
- Fiorentino, Luiz Carlos Fróes Del. Acessado em 30 de agosto de 2020.
http://www.fiscosoft.com.br//pdfs/documentos/pids/241679_190928956_090920.pdf
- Harada, Kiyoshi. *ISS: Doutrina e Prática, 2ª edição*. São Paulo: Atlas, 2014.
- Mazza, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2020.
- Ministério da Economia. Acessado em 30 de agosto de 2020.
<http://www.mdic.gov.br/index.php/ultimas-noticias/110-comercio-e-servicos/1221-mdic-lanca-estatisticas-do-siscoserv>
- Planalto. Acessado em 30 de agosto de 2020.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Planalto. Acessado em 30 de agosto de 2020.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm
- Planalto. Acessado em 30 de agosto de 2020.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm
- Planalto. Acessado em 30 de agosto de 2020.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm
- Planalto. Acessado em 30 de agosto de 2020.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm
- Supremo Tribunal Federal. Acessado em 30 de agosto de 2020.
<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>

Supremo Tribunal de Justiça. Acessado em 30 de agosto de 2020.
<http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>

Tribunal de Justiça de São Paulo. Acessado em 30 de agosto de 2020.
<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?f=1>

ANEXO

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

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
 - 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
 - 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.
 - 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 – (VETADO)
 - 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
 - 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
 - 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
 - 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

4.04 – Instrumentação cirúrgica.

4.05 – Acupuntura.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 – Serviços farmacêuticos.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

4.10 – Nutrição.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.15 – Psicanálise.

4.16 – Psicologia.

4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.

4.18 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.

4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.

4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

- 5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
- 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.
- 6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
 - 6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
 - 6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
 - 6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
 - 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
 - 6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.
 - 6.06 - Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
 - 7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
 - 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
 - 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
 - 7.04 – Demolição.
 - 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
 - 7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.
 - 7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.
 - 7.08 – Calafetação.
 - 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.
 - 7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

- 7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.
- 7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.
- 7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
- 7.14 – (VETADO)
- 7.15 – (VETADO)
- 7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
- 7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.
- 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
- 7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
- 7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
- 7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.
- 8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
 - 8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
 - 8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.
- 9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.
 - 9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, 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.
- 11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.
- 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.
- 12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
- 12.01 – Espetáculos teatrais.
- 12.02 – Exibições cinematográficas.
- 12.03 – Espetáculos circenses.
- 12.04 – Programas de auditório.
- 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
- 12.06 – Boates, taxi-dancing e congêneres.
- 12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
- 12.10 – Corridas e competições de animais.
- 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
- 12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.
- 14.14 - Guincho intramunicipal, guindaste e içamento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.
- 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.
- 15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.
- 15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.
- 15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.
- 15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.
- 15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.
- 15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.
- 15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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 infraestrutura administrativa e congêneres.
- 17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.
- 17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.
- 17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.
- 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
- 17.07 – (VETADO)
- 17.08 – Franquia (franchising).
- 17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.
- 17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).
- 17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.
- 17.13 – Leilão e congêneres.
- 17.14 – Advocacia.
- 17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.
- 17.16 – Auditoria.
- 17.17 – Análise de Organização e Métodos.
- 17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.
- 17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.
- 17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.
- 17.21 – Estatística.
- 17.22 – Cobrança em geral.
- 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).
- 17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.
- 17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas

modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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

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

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

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

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

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

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

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

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

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

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

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

- 24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.
- 24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.
- 25 - Serviços funerários.
- 25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.
- 25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 25.03 – Planos ou convênio funerários.
- 25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.
- 25.05 - Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.
- 26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier 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.