



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAIBA
COORDENADORIA INSTITUCIONAL DE PROGRAMAS ESPECIAIS
SECRETARIA DE ENSINO A DISTÂNCIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

JOSÉ VALTER GONÇALVES DE FREITAS

**UM ESTUDO SOBRE A IMPORTÂNCIA PARA OS MUNICÍPIOS
BRASILEIROS QUANTO A COBRANÇA DO ISSQN.**

**CAMPINA GRANDE
2012**

JOSÉ VALTER GONÇALVES DE FREITAS

ISSQN

Monografia apresentada ao curso de especialização em Gestão Pública Municipal, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista.

Orientador: Prof. Ricardo
Ferreira Dantas

**CAMPINA GRANDE
2012**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

F866e Freitas, José Valter Gonçalves de.
um estudo sobre a importância para os municípios
brasileiros quanto a cobrança do ISSQN [manuscrito]: ./José
Valter Gonçalves de Freitas. - Campina Grande, 2012.
59 f.

Monografia (Especialização em Gestão Pública
Municipal) – Universidade Estadual da Paraíba,
Coordenação Institucional de Projetos Especiais - CIPE,
2012.

“Orientação: Prof. Me. Ricardo Ferreira Dantas,
DEAC”.

1. Impostos 2. Prestação de Serviços 3. Receita
Municipal I. Título.

21. ed. CDD 336.2

JOSÉ VALTER GONÇALVES DE FREITAS

ISSQN

Monografia apresentada ao curso de especialização em Gestão Pública Municipal, como requisito parcial para a obtenção do Título de Especialista.

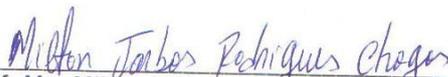
Aprovado em 28 / 07 / 2012



Prof. Me. Ricardo Ferreira Dantas – (UEPB)
Orientador



Prof. Me. Geraldo Medeiros Júnior – (UEPB)
Membro Interno



Prof. Me. Milton Jarbas Rodrigues Chagas – (UEPB)
Membro Interno

*A Deus, pelo imensurável amor de Pai e por ter-me dado toda
força necessária para concretização de mais um sonho.*

*Aos meus pais Francisco Assis de Freitas (in memoriam) e Maria
do Carmo Gonçalves de Freitas, alicerce de tudo que sou pelos
bons exemplos dados através de seus ensinamentos morais.*

*Aos donos do meu coração, razão do meu viver: minha esposa
Jacinta e o meu amado filho Ruan Gabriel.*

*Aos meus familiares e amigos, em especial, aos meus irmãos,
cunhados e sobrinhos pelo apoio, carinho e confiança em mais
essa vitória.*

Dedico.

AGRADECIMENTOS

A Deus todo poderoso - elo de amor eterno, por me proporcionar força física e intelectual, essencial para realização desse trabalho. Que eu possa levar um pouco da tua generosidade, do teu consolo, da tua cura e do teu amor de Pai através do meu trabalho e das minhas ações.

Ao meu orientador, Ricardo Ferreira Dantas, que em curto espaço de tempo disponibilizou-se a transmitir suas idéias e conhecimentos, colaborando na realização deste estudo.

A tutora do curso de especialização em Gestão Pública Municipal, Fayrusse C. de Medeiros, pela presença constante em todos os passos percorridos durante esse modelo educacional à distância.

A toda minha família, em especial a minha esposa e filho, pela paciência na minha ausência, por me apoiar em minhas decisões, para que este sonho se concretizasse e por tê-los ao meu lado compartilhando a alegria deste momento. Tenha a certeza do meu eterno amor! Difícil encontrar palavras que expressem a minha gratidão, pois vocês são os grandes responsáveis por esta conquista, por isso o amor que sinto é incomparável, infinito e incondicional.

RESUMO

O ISSQN – Imposto sobre serviço de qualquer natureza – é um tributo de competência municipal, instituído no sistema tributário brasileiro através da EC nº 18/1965, vindo substituir o extinto Imposto de Indústrias e Profissões. Atualmente ele é um tributo regulado pela Lei Complementar nº 116/2003, texto normativo que introduziu significativas mudanças no sistema de sua cobrança, acrescentando consideravelmente o alcance de serviços tributáveis pelos municípios brasileiros. O ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, ainda que os mesmos não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A pesquisa teve por objetivo abordar a importância do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN enquanto importante fonte de receita para os municípios brasileiros. Para tanto, foram analisados alguns aspectos relativos à arrecadação do ISSQN. As finanças municipais apresentam um conjunto de receitas que têm suas estruturas em receitas próprias, bem como nas transferências da união e dos estados, observando que os municípios em sua grande maioria dependem dos repasses, pois sem investimentos nas gestões municipais aumenta a vulnerabilidade dos municípios, em especial na atual crise financeira mundial. Assim, os municípios têm demonstrado que já há um grande comprometimento das receitas com despesas contínuas, o que não permite ações sociais mais efetivas voltadas para o desenvolvimento do município, tais como campanha de prevenção e combate à Dengue, Capacitação de Agentes Comunitários de Saúde, entre outras. Para a presente pesquisa foi feita uma revisão de literatura utilizando como método a pesquisa bibliográfica. Com o resultado da pesquisa foi possível concluir que a guerra fiscal é uma realidade brasileira e sob o manto do desenvolvimento da economia local, são diversos os municípios que lançam mão da renúncia fiscal para atrair novas empresas para seus territórios em especial no ramo de serviços. Portanto, dentro de uma mesma região, os municípios com menos condições econômicas reduzem as alíquotas ou a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, como chamariz de empresas para os seus territórios, as quais venham gerar empregos e renda.

Palavras-chave: ISSQN; impostos; municípios; serviços.

ABSTRACT

The ISSQN - Tax service of any kind - is a tribute of municipal jurisdiction, the Brazilian tax system introduced by Amendment No. 18/1965, coming to replace the now defunct Tax Industries and Professions. Currently it is a tribute governed by Complementary Law No. 116/2003, the normative text that introduced significant changes in their billing system, adding considerably the scope of taxable services by municipalities. The ISSQN has as generating the services listed in the schedule annexed to Complementary Law No. 116/2003, even though they do not constitute the main activity of the provider. The research was aimed at addressing the importance of the Tax on Services of Any Nature - ISSQN as an important source of revenue for municipalities. To this end, we analyzed some aspects regarding the collection of ISSQN. Municipal finances present a set of recipes that have their own structures in revenues and transfers in the union and the states, noting that municipalities mostly rely on transfers, because without investments in municipal increases the vulnerability of the municipalities, especially in the current global financial crisis. Thus, the municipalities have shown that there is already a major commitment of ongoing expenses with revenue, which does not allow more effective social actions aimed at the development of the municipality, such as prevention campaign and the fight against dengue, Training of Community Health Workers, among others. For the present study was conducted a literature review as a method using a literature research. With the research results it was possible to concluded that the war tax is a Brazilian reality and under the mantle of local economic development, there are several municipalities that resort to waive tax to attract new businesses to their territories in particular business services. Therefore, within the same region, the municipalities with fewer economic conditions reduce the rates or the calculation basis of the Tax on Services of Any Nature - ISSQN, as a lure companies into their territory, which will generate jobs and income.

Keywords: ISSQN; taxes; municipalities; services.

LISTA DE ABREVEATURAS E SIGLAS

ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DJU	Diário da Justiça da União
DL	Decreto-Lei
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
LC	Lei Complementar
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMARIO

INTRODUÇÃO	9
1 CONSIDERAÇÕES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	111
1.1 O CONCEITO DE TRIBUTO SEGUNDO A DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA	11
1.2 A NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO	15
1.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	15
2 A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN	17
2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES AO ISSQN	17
2.2 O FATO GERADOR DO ISSQN	18
2.3 O MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO ISSQN	20
2.4 A FINALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03	21
2.5 A INCIDÊNCIA DO ISSQN E A LEI COMPLEMENTAR nº 116/2003	21
2.5.1 As Mudanças Trazidas pela Lei Complementar nº 116/03	23
2.5.2 As Inovações Contidas no Artigo 6º	24
2.5.3 A Figura do Tomador do Serviço	25
2.5.4 A Figura do Prestador do Serviço	26
3 A IMPORTÂNCIA DO ISSQN PARA O MUNICÍPIO	26
3.1 A CONSTITUIÇÃO E A COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS PARA LEGISLAR	26
3.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN	27
3.3 A POLÊMICA RELATIVA AO LOCAL DO RECOLHIMENTO	29
3.3.1 A Visão Jurisprudencial	33
3.4 A CHAMADA “GUERRA FISCAL”	35
CONCLUSÃO	40
REFERÊNCIAS	42
ANEXO	

INTRODUÇÃO

A pesquisa tem por objetivo abordar a importância do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN enquanto fonte de receita para os municípios brasileiros. Para tanto, serão analisados alguns aspectos relativos à arrecadação do ISSQN. As finanças municipais apresentam um conjunto de receitas que têm suas estruturas em receitas próprias, bem como nas transferências da união e dos estados, observando que os municípios em sua grande maioria dependem dos repasses, pois sem investimentos nas gestões municipais aumenta a vulnerabilidade dos municípios, em especial na atual crise financeira mundial. Assim, os municípios têm demonstrado que já há um grande comprometimento das receitas com despesas contínuas, o que não permite ações sociais mais efetivas voltadas para o desenvolvimento do município, tais como campanha de prevenção e combate à Dengue, Capacitação de Agentes Comunitários de Saúde, entre outras.

A necessidade de priorização das receitas próprias do município se torna evidente diante da realidade que se apresenta nas atuais estruturas de receitas municipais, as quais são de fundamental importância. Por isso, é preciso que sejam desenvolvidas ações consistentes com foco voltado para o fortalecimento das receitas próprias, ou seja, a arrecadação do ISSQN, IPTU, ITBI, entre outras. Investindo-se na efetiva formação de equipes qualificadas para atuar na arrecadação e fiscalização.

O ISSQN, segundo as determinações contidas na Lei Complementar 116/2003, revela ter um enorme potencial de crescimento na receita própria dos municípios, considerando-se que este imposto tem melhor performance evolutiva de cunho econômico em relação a outros impostos. Sendo de fundamental importância que as gestões municipais procedam com uma avaliação estrutural da economia municipal, uma vez que apenas a partir de tal análise é que serão identificados os principais pontos a serem considerados no fortalecimento das receitas próprias. Só assim, será possível amenizar os impactos promovendo o equilíbrio das contas.

Diante desse contexto surge o seguinte questionamento: **Quais as principais aspectos relacionados a cobrança do ISSQN?**

Justifica-se a escolha do tema pelo fato de existir enorme preocupação dos municípios com uma possível perda de arrecadação, uma vez que o ISSQN poderia ser incorporado pelo IVA - Imposto Sobre o Valor Acrescentado, que tem como modelo a prática da União Europeia com incidência sobre a despesa ou consumo tributando o "valor acrescentado" das transações realizadas pelo contribuinte.

No entanto, na contra mão, a tão esperada reforma tributária e a literatura que trata do tema ISSQN, dão ênfase ao outro lado da questão, ou seja, o planejamento fiscal e empresarial que defende a anulação, o adiamento ou a redução do ônus tributário, o que caracteriza a elisão fiscal.

Desta forma, para a presente pesquisa foi feita uma revisão de literatura utilizando como método a pesquisa bibliográfica.

Sendo assim, no primeiro capítulo serão abordadas algumas considerações relevantes quanto ao sistema tributário brasileiro, o segundo capítulo trata da própria incidência do ISSQN e, o terceiro e último Capítulo alcança o cerne da questão, ou seja, a importância da receita advinda da arrecadação do ISSQN para o município.

1 CONSIDERAÇÕES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 O CONCEITO DE TRIBUTO SEGUNDO A DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA

Nos conceitos relativos a tributos existe o consenso de que esta é uma prestação pecuniária a qual se obriga o contribuinte em relação ao Poder Público. Segundo a conceituação de Norberto Bobbio (1982, p. 12) o tributo “é a prestação pecuniária paga ao Estado, ou ao ente que exerce função pública, pelo particular”, que se destina a formar receita para o Estado, o qual é composto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nas palavras de Machado (2007, p. 60):

No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal.

Portanto, há legitimidade para os entes federados, em todas as escalas, quanto à instituição de tributos. Inicialmente observa-se que o tributo é uma conduta advinda de uma norma que leva o contribuinte a entregar dinheiro ao Estado por motivo justificado, previsto em lei e proveniente de um fato lícito. Valendo observar que Flávio de Azambuja Berti além de considerar que o tributo constitui importante instrumento de financiamento dos gastos públicos inerentes à prestação de serviços que visa satisfazer as necessidades da coletividade também é utilizado:

(...) em algumas ocasiões como instrumento de política extrafiscal do governo, regulamentando o mercado financeiro, estimulando ou não, as importações, fomentando o crescimento industrial e o desenvolvimento de algumas regiões específicas, tudo a sabor da política adotada pelos governantes, responsáveis pela gestão da máquina pública (BERTI, 2006, p. 13).

A jurisprudência pátria também traz sua colaboração para a conceituação de tributo, de acordo com o julgado abaixo descrito:

(...) Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. (...) A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento’ (Geraldo Ataliba, ‘Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário’, in ‘Diritto e pratica tributaria’, volume L, Padova, Cedam, 1979). (ADI 447, Rel. Min. Octávio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-91, DJ de 5-3-93).

O artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN conceituou tributo da seguinte forma: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Nesse sentido, é interessante citar, mais uma vez, a posição de Machado (2004, p. 64), o qual considera que:

O Código Tributário Nacional achou por bem proceder à definição de tributo, embora a tarefa de conceituar institutos seja própria da doutrina e do intérprete, não do legislador. Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado.

Balthazar (1999, p. 28), por sua vez, considera que o “tributo é uma receita derivada, isto é, trata-se de receita resultante do *jus imperii*, da autoridade impositiva do Estado”. O autor completa o pensamento chamando a atenção para a existência de conflitos doutrinários a respeito da definição de tributo, por esse motivo, genericamente, prefere ficar com a própria e incisiva definição do Código Tributário Nacional, já que o que prevalece no universo jurídico é o conceito legal. Contudo, além do conceito já mencionado, o autor descreve o conceito de tributo, estudado paulatinamente a partir de seus diversos elementos. Assim, são transcritas aqui algumas observações do autor:

Sendo o Direito Tributário um direito obrigacional, o tributo é a obrigação, e não o dinheiro em si. (...) O tributo é uma prestação compulsória. (...) esta prestação compulsória deve ser paga em dinheiro. (...) embora seja o tributo uma prestação compulsória – e a isto ninguém se opõe – quis o legislador do Código Tributário Nacional deixar bem claro que a sua criação decorre de uma atividade a ser exercida pelo Poder Legislativo (BALTHAZAR, 1999, p. 29).

Já Carrazza (1993, p. 266), considera que do tributo derivam as várias espécies tributárias que são classificadas como tripartidas, as quais compreendem: “os impostos, as taxas, e as contribuições”. O mencionado autor manteve em seu conceito a classificação dada aos tributos já definida no artigo 145, I, II, III, da Constituição federal, o qual dispõe que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos”:

- I - impostos;
- II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Entretanto, o [Supremo Tribunal Federal](#) (STF), através do RE 146.733/SP, Tribunal Pleno, Rel.: Min. Moreira Alves, DJ de 06.11.92, a ADC nº 1/DF, Tribunal Pleno, Rel.: Min. Moreira Alves, DJ de 16.06.95, acrescentou a esta classificação duas subdivisões: o [empréstimo compulsório](#) (art. 148 da Constituição) e as contribuições denominadas de “Parafiscais” ou “Especiais”, constantes do artigo 149 e 149-A da Constituição, onde estão incluídas várias espécies de contribuições sociais: as contribuições previdenciárias, as contribuições de intervenção no domínio econômico ([CIDE](#)) e as contribuições de interesse das categorias profissionais. Através de emenda à Constituição nº 39/2002 foi inserida a [Contribuição de iluminação pública](#) que, embora o STF ainda não tenha se manifestado sobre a sua natureza, a doutrina tende a tratá-la como contribuição.

Contudo, pode-se dizer que legalmente existem três categorias de tributos assim definidas: 1ª- o imposto é o pagamento realizado pelo cidadão que tem por finalidade apenas a manutenção do funcionamento e a prestação de serviços do

Estado, independente de qualquer contraprestação estatal ao contribuinte; 2^a- a taxa está vinculada diretamente a um serviço prestado pelo Estado, a exemplo da coleta de lixo, a iluminação pública, do trabalho da polícia, etc; 3^a- a contribuição de melhoria é o valor que pode vir a ser cobrado para fazer face ao custo de obras públicas, como a construção de uma praça, a construção de passarela em avenida, entre outras melhorias próximas à residência do contribuinte.

Coêlho (1999, p. 381) expressa seu conceito de tributo diferenciando-o da multa, para tanto afirma que aquele:

(...) é toda a prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa, porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal).

Vale citar a doutrina de Luciano Amaro que, apesar de acompanhar a linha de pensamento da autora acima citada, assume posição diferenciada em torno do tema, quando expõe seu conceito de tributo baseado no fato de que o mesmo consiste em uma prestação pecuniária:

(...) não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não-estatais de fins de interesse público. Esse conceito afirma a natureza pecuniária da prestação que modernamente tem qualificado o tributo; trata-se, pois, de prestação em moeda. Registra-se o caráter não sancionatório do tributo, dele distinguindo-se, portanto, as prestações pecuniárias que configurem punição de infrações (AMARO, 2007, p. 26).

Como é possível perceber, não é uniforme a opinião da doutrina em relação ao conceito de tributo. Vale mencionar outra discordância doutrinária, a qual se refere ao fato de que, embora não seja norma prevista pelo sistema tributário, a Medida Provisória é instrumento previsto na Constituição Brasileira e, por vezes, usado com efeito de norma tributária. Oliveira (2001, p. 175) demonstra seu desprezo pela figura da Medida Provisória da seguinte forma:

Ora, se as normas de competência tributária nada mais são do que instrumental financeiro, com respaldo popular dado somente ao Poder Legislativo, para a independência dos entes políticos,

não possui, o Poder Executivo, legitimidade popular para criar normas destinadas à implementação de tributos. Muito menos quando os cria através de medida prevista no artigo 62 da CF/88.

1.2 A NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO

A explicação quanto à natureza jurídica do tributo se encontra de forma explícita no texto do artigo 4º do Código Tributário Nacional, onde:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Portanto, observando a lei pode-se perceber que o determinante da natureza jurídica do tributo é o fato gerador da obrigação tributária, não importando, contudo, a nomenclatura e a destinação do produto de sua arrecadação que lhe atribuiu o legislador. Inicialmente observa-se que o tributo é uma conduta proveniente de uma norma que leva o contribuinte a entregar dinheiro ao Estado por motivo justificado, previsto em lei e advindo de um fato lícito. Nesse sentido Flávio de Azambuja Berti (2006, p. 13) observa que o tributo não só constitui importante instrumento de financiamento dos gastos públicos em relação à prestação de serviços que têm por finalidade satisfazer as necessidades da coletividade, mas também, em algumas situações é utilizado como “instrumento de política extrafiscal do governo, regulamentando o mercado financeiro, estimulando ou não, as importações, fomentando o crescimento industrial e o desenvolvimento de algumas regiões específicas (...)”

1.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Vale observar inicialmente que a Constituição Federal de 1988 não instituiu nenhum tributo no sistema tributário brasileiro, pois o legislador constituinte somente estabeleceu as competências atribuindo às pessoas políticas a criação de lei para regulamentar os tributos. Sendo que apenas as

peças políticas que compreendem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem tal competência, uma vez que estas detêm o poder legislativo, ou seja, podem criar leis. De acordo com o artigo 11 da Lei complementar nº 101/00: “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

E ainda, de acordo com o disposto no artigo 18 da Constituição Federal “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Portanto, um ente federado arrecada sua receita por meio dos seus próprios tributos e das transferências de receita. Mas esses tributos próprios só podem ser instituídos pelo ente que possui competência para isso.

O artigo 7º do Código Tributário Nacional dispõe:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Contudo, cada ente tem seus limites referentes a tal tributação, de acordo com as palavras de Ichihara (2004, p. 52) “quando se fala em limitações da competência tributária, deve-se entender a restrição de ação dentro do já restrito campo da competência”.

Por sua vez, Sabbag (2010, p. 52) explica que as regras de competência de tributação, no sentido genérico, atendem aos princípios e imunidades dispostos na Constituição Federal que se referem ao sistema Tributário pátrio. Ensina Carrazza (2010, p. 513-514) que:

Competência tributária é a possibilidade de criar, em abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disso, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Vale observar que a Constituição Federal não cria tributos, e sim atribui competência para que os entes federados o façam. De acordo com Carvalho (2009, p. 235): “competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. Porém, não é possível os entes federados tributarem em relação a bens que, apesar de estarem em seus territórios pertençam a outro ente federado. Sendo tal afirmação decorrente do princípio da isonomia entre os entes federados, bem como do princípio da Federação.

No sistema constitucional brasileiro, a repartição constitucional destinada aos Estados e ao Distrito Federal muito se assemelha, devido ao *status* jurídico paritário de ambos os entes. O poder de tributar advém do próprio papel social do Estado que, devidamente instrumentado depende dessa delegação de poderes para manter ordeira essa sua estrutura macroestrutura jurídico-político-social. Contudo, somente através de Emenda Constitucional é possível aumentar a competência tributária.

2 A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES AO ISSQN

Através da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965 ocorreu a Reforma Tributária no Brasil e, em seu artigo 15 foi instituído no sistema tributário brasileiro o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN ou, mais comumente, Imposto Sobre Serviços – ISS, que teve por finalidade substituir o Imposto de Indústrias e Profissões. A partir de então, os Municípios com base na EC nº 18/65 e no Código Tributário Nacional passaram a implantar o novo imposto municipal.

Sendo uma competência municipal inserida na Constituição Federal de 1988, o ISSQN, se apresenta atualmente nas grandes cidades brasileiras, como sendo a principal receita própria dos Municípios, devido a grande concentração dos serviços que são prestados pelos agentes econômicos no desempenho de suas atividades produtivas.

Anteriormente o ISSQN era regulado pelo ultrapassado Decreto-lei nº 406/68, que, segundo os autores Vale e Santos (2002, p. 22) foi reconhecido como Lei Complementar pela doutrina e pela jurisprudência. Valendo observar que anexo ao mencionado ato normativo existia uma lista de serviços que continha 29 itens, os quais foram modificados posteriormente pela Lei Complementar nº 56/87, ampliando para 100 itens, tendo a LC 100/99 fechado a lista com um último item, compreendendo então 101 itens.

Atualmente está em vigor a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que introduziu significativas modificações no sistema de cobrança do ISSQN de competência dos Municípios, acrescentando consideravelmente o alcance de serviços tributáveis por tal entidade. Essa lei reguladora aponta como fato gerador do ISSQN “a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

2.2 O FATO GERADOR DO ISSQN

É preciso ocorrer o fato gerador para que seja formada a relação jurídica tributária, observando-se que “fato gerador” e “hipótese de incidência” são as expressões mais utilizadas pelos doutrinadores. Mas a expressão “fato gerador” foi consagrada pelo direito positivo brasileiro, de acordo com o disposto no texto constitucional e no Código Tributário Nacional. O fato gerador da obrigação tributária advém da prescrição legal, a qual gera tal obrigação. Sendo esta classificada nos termos do CTN em duas espécies: a principal e a acessória. Presentes nessa relação tributária o sujeito ativo, que é o Estado, e o passivo, que é o contribuinte. Nas palavras Pêgas (2006, p. 133):

O que faz nascer a obrigação tributária de pagar o imposto é a prestação de serviço, quaisquer que seja sua denominação. (...) prestação de serviços é a transferência onerosa, por parte de uma pessoa (física ou jurídica) para outra, de um bem material. Traduz-se pela venda de bens materiais, incorpóreos, que se encontram no circuito econômico produção-circulação.

Vale observar que para o citado autor a prestação de serviços inclui o fornecimento de trabalho e o fornecimento de materiais não exclui a espécie de circulação, bem como a incidência do respectivo fato gerador.

O fato gerador do tributo é o acontecimento descrito em lei que dá margem a sua cobrança, uma vez que a legislação é que o define, sendo por meio dele que é possível diferenciá-lo como sendo Imposto, Taxa ou Contribuição de Melhoria. Assim, o fato gerador do tributo é a precisão que o Estado tem em recolher impostos sobre a riqueza individual. Tendo como obrigatoriedade o seu pagamento, independentemente da utilização ou não do serviço prestado, pois esta é uma imposição estatal, seja a contribuição de melhoria, a taxa ou o imposto. Conforme explica Harada (1997, p. 260):

(...) costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descrito.

De acordo com o artigo 146, II, "a" da Constituição federal de 1988, cabe à norma infraconstitucional, ou seja, à lei complementar disciplinar sobre o fato gerador, tais como: "definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes".

A caracterização do fato gerador do ISSQN, mais comumente chamado de ISS está nas prestações de serviços enumeradas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, ou seja, a atividade que caracteriza a circulação de serviços é o instrumento configurador da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A lei complementar não cria o tributo, porém, define o fato gerador permitindo a inclusão de serviços "congêneres" em certos itens especificados na lista, deixando a opção quanto à introdução através de lei de tributação municipal dos serviços que devem ser abrangidos pela expressão "congêneres". Nesse sentido, Harada (2001, p. 338) observa que:

Uma coisa é a analogia estabelecida na lei sobre leis de tributação e outra coisa bem diversa é o fato de a analogia estar contida na lei tributária. Cabe à lei municipal instituir o ISS, descrevendo seu fato gerador inspirando-se ou não na lista da lei complementar. Caso entenda o legislador de estatuir o critério de nomeação de todos os serviços tributários devem

ser especificados quais os serviços "congêneres", naqueles itens em que a lei complementar outorgou tal faculdade.

Então, fato gerador é o acontecimento econômico social que implica na propositura do tributo por parte do Estado, quando a supremacia deste se impõe para beneficiar a coletividade.

2.3 O MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO ISSQN

O fato gerador é que determina o momento da incidência do imposto, portanto, o contribuinte passa a dever o imposto no momento da prestação do serviço, ou seja, a partir do momento em que executa o trabalho ou entrega de mercadoria. Nas palavras de Pegas (2006, p. 133): “Certos elementos, como a data de celebração do contrato ou a data do pagamento do preço do serviço, são irrelevantes para caracterizar o momento do nascimento da obrigação tributária”. De acordo com Rodrigues (1988, p. 49) para a incidência do ISSQN, “basta a transferência do bem imaterial (serviços), a título oneroso, de uma pessoa para outra”.

Vale observar que a relação de serviços escolhida pelo Legislador ordinário para integrar a hipótese de incidência do imposto não se encontra na Constituição Federal e sim na Lei Complementar. Contudo, não podendo se afastar dos parâmetros constitucionais. Sendo que na constituição do crédito tributário a autoridade administrativa não pode deixar de determinar a matéria tributável com a devida clareza, deixando evidente não somente o fato de que a pessoa presta serviço, mas, também, é essencial que o lançamento possa indicar qual o tipo de serviço prestado e qual o dispositivo legal que vem justificar a incidência.

Na lição de Baleeiro (1986, p. 297), serão tributáveis apenas os serviços mencionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 “embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica”. Nesse sentido Coêlho (2006, p. 626-623):

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência

jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo júrís* nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais.

2.4 A FINALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, publicada no Diário Oficial da União - DOU de 01 de agosto de 2003, veio atualizar o Decreto-Lei nº 406/68, que dispunha a respeito das normas gerais de tributação do ISSQN.

Assim, a LC nº 116/03 desde sua edição teve a finalidade de tentar uniformizar as muitas leis municipais que regem o ISSQN, especialmente no que diz respeito à determinação do fato gerador, base de cálculo, contribuinte, entre outros. Tendo como prioridade a intenção de acabar com a chamada “guerra fiscal” existente entre os milhares de municípios do país, os quais, bem como vem acontecendo com o ICMS nos Estados que, de tantos benefícios e incentivos fiscais concedidos provocou renúncia de receitas tributárias, contrariando os princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.5 A INCIDÊNCIA DO ISSQN E A LEI COMPLEMENTAR nº 116/2003

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, em seu artigo 3º, dentre outras matérias, tratou de sanar os conflitos de competência entre os Municípios quanto à arrecadação do ISSQN dispondo que:

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

A mencionada lei manteve o local do estabelecimento prestador como critério determinante para averiguação do Município competente para cobrar o ISSQN. Sendo que em relação às exceções o seu artigo 3º não ficou restrito ao campo da hipótese da construção civil e arrolou uma gama de outros serviços,

os quais são tributados conforme as determinações da lei do Município no qual os serviços forem prestados.

Em relação às exceções previstas nos incisos I a XXII do artigo acima citado, o artigo 4º da mesma lei por sua vez determina:

Art. 4º da Lei 116/03 - Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Percebe-se, portanto, que o legislador complementar visou evitar os artifícios por parte dos contribuintes que, de forma fraudulenta se instalam em Municípios onde a alíquota do ISSQN é menor, porém, prestam serviços em outros. Sendo assim, o dispositivo abandona os tradicionais conceitos de “estabelecimento prestador”, os quais estavam atrelados à ideia de sede, filial, agência, ou qualquer outra que lembre estabelecimento comercial. Uma vez que na disposição do artigo 4º acima citado o conceito de estabelecimento prestador desaparece passando a ter importância somente o local em que o contribuinte desenvolve sua atividade, e onde ele esteja configurado como unidade autônoma ou profissional.

No entanto, tal conceito já havia sido sustentado pela doutrina, à época que vigorava o artigo 12, a, do Decreto-lei 406/68, conforme explica Machado (2003, p. 360):

A questão está em saber o que é estabelecimento prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas, sem que se precise desconsiderar a regra do art. 12 do Decreto-lei nº. 406/68.

Sendo assim, com exceção à prestação dos serviços listados nos incisos I a XXII do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, todos os demais contribuintes prestadores de serviços, independente de serem pessoas físicas

ou jurídicas, se obrigam ao recolhimento do ISSQN no local do estabelecimento prestador.

2.5.1 As Mudanças Trazidas pela Lei Complementar nº 116/03

Ao ser instituída a Lei Complementar nº 116/03 praticamente toda a legislação inerente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza até então vigente foi modificada. Apesar de o novo dispositivo ter mantido alguns institutos já consagrados no Decreto-lei nº 406/68 trouxe novidades em relação às obrigações dos contribuintes, ao regime de recolhimento das denominadas sociedades simples, ao domicílio de tributação, entre outros.

O legislador federal decidiu considerar a incidência do ISSQN ainda que a atividade do contribuinte não seja preponderantemente a de execução de serviços. Com isso, apesar de já existirem sólidos posicionamentos em contrário na jurisprudência fica resolvida a distinção feita entre a preponderância da função realizada pelo contribuinte para se fixar incidência do ISSQN ou do ICMS.

Desta forma, uma das inovações diz respeito à determinação de que há incidência do ISSQN sobre os serviços advindos do exterior ou mesmo aqueles que tenham seu início fora dos limites do território brasileiro. Contudo, a realização do serviço e sua execução não devem ser confundidas, pois o legislador deixou bem evidente que, mesmo o serviço sendo realizado no exterior, porém executado aqui no Brasil, haverá a incidência do ISSQN.

O que é possível perceber é que as mudanças trazidas pela mencionada legislação são bastante benéficas aos municípios, restando conciliar as discussões quanto à taxatividade e literalidade da lista de serviços que foi elencada à nova legislação.

Outra questão inovadora e que gera muita polêmica é o local da prestação de serviços. A Lei Complementar nº 116/03 conservou a regra do local do domicílio tributário para fixação do território de incidência do ISSQN. A inovação polêmica está no fato de que, em caráter excepcional, o ISSQN pode ser cobrado no lugar do desenvolvimento do fato gerador, ou seja, o artigo 3º da Lei Complementar define em seus incisos as situações de exceção em que o imposto será devido no local da execução do serviço.

Anteriormente às determinações da Lei Complementar nº 116/03 existiam três formas possíveis para o lançamento do ISSQN; recolhimento por “apuração mensal”; por “estimativa” e pelo regime “fixo”. Este último era o que mais oferecia vantagem para os profissionais liberais, pois estes: a) não eram obrigados a realizar o recolhimento de diferença de base de cálculo quando houvesse um desempenho econômico maior do que aquele lançado pelas prefeituras; b) Uma vez consideradas sociedades uniprofissionais, o ISSQN era lançado por profissional pertencente à sociedade (GABRIEL, 2003).

Na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03 está previsto o recolhimento por parte dos profissionais liberais. Contudo, cada prefeitura é que irá definir se os profissionais liberais pertencerão ao regime de “apuração mensal” ou ao de “estimativa”, uma vez que esta permanece sendo possível, já que é decorrente de previsão constitucional (art. 150, § 7º da CF) não tendo sido alterada pela lei nova.

2.5.2 As Inovações Contidas no Artigo 6º da LC nº 116/03

O artigo 6º da LC nº 116/03 criou a figura da substituição tributária transferindo a responsabilidade do crédito tributário para uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação, eliminando, desta forma, a responsabilidade do contribuinte ou mesmo atribuindo a este em caráter complementar o cumprimento total ou parcial da mencionada obrigação, inclusive em relação à multa e aos acréscimos legais (MONTEIRO, 2008).

A Lei Complementar trata da Responsabilidade Tributária em seu artigo 6º:

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:

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.

Então, a norma transferiu a obrigação pelo recolhimento do ISSQN para o tomador ou intermediário dos serviços. Valendo salientar que, na realidade, o mencionado artigo 6º reproduz determinação já contida no artigo 128 do Código Tributário Nacional – CTN de 1966. A novidade não está no fato da norma autorizar aos Municípios a aplicação da sistemática, mas sim na questão da Lei Complementar instituir a responsabilidade tributária em seu texto, conforme o § 2º do artigo acima transcrito.

A Lei Complementar nº 116/03 traz em seu artigo 6º a possibilidade dos Municípios transferirem para outrem a obrigação pelo pagamento do tributo devido, hipótese já contida no artigo 128 do CTN. Contudo, tal possibilidade não altera em nada a responsabilidade que deve haver em relação aos elementos que norteiam a tributação do contribuinte, em especial quanto ao aspecto espacial que é fato indissociável para legitimar a exigência do Imposto Sobre Serviços.

2.5.3 A Figura do Tomador do Serviço

Conforme as observações de Carvalho (2004, p. 102) “O terceiro vinculado ao fato gerador, no caso do imposto sobre serviços – ISS é por excelência o tomador, uma vez que o outro polo dessa relação obrigacional de direito privado é ocupado pelo próprio contribuinte”.

Em relação à guerra fiscal e à bitributação tem-se na decisão judicial a posição em relação ao tomador do serviço:

As impetrantes prestam serviços para clientes de diversos municípios e recolhem o ISS no município onde têm sua sede e domicílio fiscal. Sustentam que é inconstitucional, ilegal e arbitrária a exigência prevista na lei municipal nº 14.042, de 30/08/2005, no decreto nº 46.598, de 04/11/2005, e na Portaria SF nº 101/2005, no sentido de que, quando o tomador do serviço for estabelecido nesta Capital, a prestadora, ainda que

sediada em outro município, deve inscrever-se no cadastro desta cidade, fornecendo diversos documentos, sob pena de retenção do tributo pelo tomador. É que o ISS, em regra, é devido no local onde tem sede o estabelecimento prestador (Lei Complementar nº 116, de 31/7/2003, artigo 3º) e um município não pode fiscalizar fatos ocorridos em outro, nem criar o sistema de substituição tributária não previsto em lei complementar. Há risco de prejuízo pelo pagamento em duplicidade do tributo. Quer a suspensão da exigência do cadastramento e da retenção pelo tomador (Processo nº 1.683/05 (053.05.034490-3) - Mandado de Segurança) (PINHEIRO, s/d).

2.5.4 A Figura do Prestador do Serviço

A incidência do ISSQN tem como pressuposto o surgimento de uma relação jurídica, de natureza onerosa, que é firmada entre duas pessoas: o prestador do serviço e o tomador desse serviço. Inexiste a figura de prestação de serviço a si próprio, bem como do ponto de vista tributário não é possível prestação de qualquer serviço descrito na lista, sem o caráter mercantil.

Com relação ao recolhimento do ISSQN o contribuinte é o prestador de serviço. Ressalte-se que nas atividades de cursos e treinamentos os serviços prestados através de cessão de mão de obra de treinamento e ensino, ao contrário do IRRF, PIS/COFINS/CSLL, em que a responsabilidade da retenção é do tomador do serviço, a legislação do ISSQN determina que o recolhimento do imposto deve ser obrigação do prestador do serviço.

3 A IMPORTÂNCIA DO ISSQN PARA O MUNICÍPIO

O ISSQN, segundo as determinações contidas na Lei Complementar 116/2003, é o tributo que revela ter um enorme potencial de crescimento na receita própria dos municípios, considerando-se que este imposto tem melhor performance evolutiva de cunho econômico em relação a outros impostos, visto o número de serviços elencados no anexo da referida norma.

3.1 A CONSTITUIÇÃO E A COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS PARA LEGISLAR

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), criado a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, dispõe em seu artigo 15 que

“competem aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”. E ainda, em seu parágrafo único determina que “lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12”. Então, este é um tributo de competência municipal que incide sobre os serviços e definido em lei complementar, exceto os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, pois estes têm tributação pelo ICMS.

Assim, a Constituição Federal determina em seu artigo 156, III respectivamente que: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

O Brasil decidiu por onerar as vendas com dois impostos distintos, o ICM e o ISS, destinando competência tributária a dois entes políticos diferentes, os Estados-Membros e os Municípios, atribuindo-lhes legislação e denominação específicas.

3.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

A Constituição Federal de 1988 deu rigoroso tratamento ao denominado sistema tributário nacional, uma vez que os campos materiais de incidência dos impostos foram claramente definidos. Portanto, em relação ao ISSQN este deve ser analisado à luz dos mandamentos constitucionais.

O artigo 156, III da Constituição Federal dispõe a respeito da possibilidade dos municípios instituírem impostos sobre *serviços de qualquer natureza*. “No antecedente da norma jurídica encontram-se os critérios da hipótese de incidência são eles: a) o critério material, b) o critério espacial e c) o critério temporal” (PADILHA, 2010).

O critério material diz respeito a um comportamento que se resume em um fazer, um dar, ou um ser. Na norma jurídica tributária geralmente encontra-se o critério material da hipótese de incidência com a individualização do verbo da situação indutora do pagamento do tributo, desta forma tem-se as expressões vender mercadorias, importar mercadorias e prestar serviço. Esses

verbos são acompanhados de complementos que ajudam a identificar o critério material. Contudo, o comportamento do contribuinte que reúne verbo e complemento também será definido de acordo com espaço e tempo, dando origem aos dois outros critérios da hipótese (PADILHA, 2010).

Já o critério espacial está totalmente vinculado à localidade em que o fato deve ocorrer, ou seja, reúne as indicações do antecedente que define o local em que deverá ocorrer o fato jurídico tributário, para que se caracterize a incidência e a subsunção.

O critério temporal, por sua vez, possibilita a identificação da coordenada que limita no tempo a ocorrência do fato jurídico, correspondendo ao comando normativo que se dá no momento em que é considerada a ocorrência do fato jurídico, através da subsunção.

O lapso temporal indica com precisão o instante em que ocorre o fato descrito e, desta maneira, se forma o liame jurídico que cria o elo entre o devedor e o credor. Queiroz (2004, p. 162) observa que no critério temporal, “os princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade ganham relevo, com o fim de assegurar que o lançamento reporte-se sempre ao tempo da hipótese de incidência”.

O critério material só pode ser definido como um comportamento humano se devidamente representado através de um verbo pessoal transitivo. Porém, a prestação de serviço não é suficiente para atender ao requisito da hipótese de incidência. O serviço deve gerar riqueza pelo prestador, ou seja, deve haver remuneração pela realização do trabalho para uma terceira pessoa.

Vale observar que não existe incidência de ISSQN nos serviços prestados sem geração de receita, ou seja, do tipo gratuito, ou aqueles realizados em benefício próprio, a exemplo de realização de reforma em sede própria. Como bem observa Baptista (2005, p. 111) parte da doutrina defende a incidência do ISS no momento em que o serviço é contratado, e não na execução do serviço. Entretanto, esse entendimento não parece ter respaldo constitucional, uma vez que o serviço futuro não coincidiria com o momento da contratação. Existe problema também nessa conceituação com relação aos serviços de obrigações omissivas: “não fazer” e “não dar”.

O fato é que o ISSQN incide no momento em que o serviço é finalizado. O serviço pode ser realizado mesmo que não haja algo a ser entregue. E

ainda, tal imposto irá incidir mesmo se o serviço for exclusivamente e intelectual.

3.3 A POLÊMICA RELATIVA AO LOCAL DO RECOLHIMENTO

A Lei Complementar 116/03 dispôs que o sujeito passivo exclusivo do ISS fosse o tomador do serviço, a lei municipal não teria mais condições de eleger o prestador do serviço como sujeito passivo, sob pena de caracterizar ilegalidade e/ou inconstitucionalidade. E ainda, em situação inversa a responsabilidade seria exclusivamente do tomador, ou seja, não haveria responsabilidade subsidiária do prestador de serviço.

O legislador da norma complementar com base no disposto do artigo 146, I, da Constituição Federal ao definir que “Cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, teve por objetivo resolver parte dos conflitos de competência tentando simplificar a fiscalização e a arrecadação do tributo. Considerando-se que o prestador não precisaria se inscrever no cadastro fiscal de contribuintes de todos os municípios nos quais prestasse serviços e, desta forma, estaria livre de cumprir várias obrigações acessórias diante dos municípios onde não estivesse estabelecido.

Entretanto, a polêmica criada quanto à definição do local do recolhimento do ISSQN fez com que surgissem os escandalosos casos de dupla tributação: onde o prestador sofre exigência por parte do município em que se encontra (local do estabelecimento prestador), apesar de o tomador fazer a retenção (local da prestação do serviço).

Vale ressaltar que a empresa prestadora de serviço precisa ter cópia da Lei municipal de cada um dos municípios em que realiza a prestação, com a finalidade de interação quanto à legislação específica para ter base no momento da emissão da Nota Fiscal em relação à obrigatoriedade da retenção ou não do imposto. Outra observação a ser feita é de que é preciso verificar se a retenção exigida pelo município consta dos serviços relacionados nos incisos I ao XXII, artigo 3º, LC 116/03, já que a empresa pode pagar erroneamente o ISS na sede e, na realidade, o imposto ser devido no local de execução do serviço.

É preciso que a empresa contratante do serviço também fique atenta às situações em que é obrigatória a retenção do ISS, por isso deve ter cópia da Lei Municipal para acompanhar a legislação de seu município.

Aos Municípios é delegada a competência para legislar sobre o ISS, cada qual dentro do seu respectivo território, desde que as normas contidas na Constituição Federal sejam observadas. Observando que como no Distrito Federal é vedada a divisão em Municípios, conforme os termos do artigo 32 da Constituição Federal o mesmo possui competência para legislar e instituir o ISS em seu espaço territorial, de acordo com o § 1º do artigo citado “Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios”, cabendo, portanto, ao Distrito Federal a sua arrecadação.

Nessa questão da territorialidade vale transcrever a posição de Barreto (2003, p. 258):

A Constituição, nessa questão, traçou limites definidos e definitivos: a descrição, em lei, das hipóteses de incidência dos tributos que foram conferidos à competência desses entes federados só encontra fundamento de validade nos precisos e estritos limites dos territórios dessas mesmas entidades. Fatos ocorridos além desses perímetros não podem ser, a nenhum pretexto, por ela alcançados.

Então, a competência tributária é disposta de acordo com a Constituição Federal, com base nos critérios material e territorial, então, para Estados, Distrito Federal e Municípios, sua competência se exaure dentro dos respectivos territórios.

O critério espacial do ISSQN tem basicamente duas interpretações, uma a respeito da importância para se concretizar o fato imponible que é o local onde o serviço é prestado e a outra, que é defendida pela maior parte dos fiscos municipais, é a respeito da importância da sede da prestadora de serviço em algumas atividades.

É importante observar que tais discussões estão voltadas para o ponto principal de repartição de competência dos Municípios, porém, cabendo indagar quanto à origem dessa dúvida hermenêutica. Sendo interessante analisar as disposições do Decreto-Lei nº 406/1968, o qual é antecessor da atual Lei Complementar nº 116/2003.

Conforme previsto no artigo 12 do Decreto acima citado “Considera-se local da prestação do serviço: o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador”, então, o ISSQN é recolhido no estabelecimento do prestador do serviço, ou seja, na sede da empresa, portanto, o imposto é pago ao Município no qual o prestador se encontra localizado. A única exceção, de acordo com a alínea “b” do artigo 12 do mencionado Decreto “no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação”, ou seja, nesse caso o recolhimento do imposto deve no local em que é executado o serviço, portanto, local da obra.

Durante mais ou menos duas décadas o critério espacial com previsão no Decreto-Lei nº 406/1968 não provocou grande polêmica, somente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, quando uma nova interpretação foi dada ao tema, a polêmica se instalou. Entre os defensores que se posicionam alegando que o Município competente para cobrança do ISSQN era aquele do local da realização do serviço, independentemente de ser este de engenharia civil ou não, está Roque Antonio Carrazza que se manifesta alegando que:

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é sempre devido (e não é só no caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse Município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a ele relacionados, os deveres instrumentais tributários (CARRAZZA apud MELO, 2003, p. 147).

Contudo, para a materialidade do ISSQN o importante é o local no qual o serviço é prestado, afastando-se, portanto, a regra contida no artigo 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/1968. Então, a sugestão é a de que no recolhimento do citado imposto deva ser observado o local do serviço, desconsiderando a regra que determina o estabelecimento do prestador do serviço como sendo competente para tanto.

Esse entendimento em relação ao critério espacial ganhou força até mesmo nos Tribunais, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ assim se posicionou:

Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’ do Decreto-Lei n.º 406/68 (Superior Tribunal de Justiça – Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 130.792/CE, Rel. Min. Nancy Andrighi. Julgamento em 07/04/2000).

Tal posicionamento se deu devido ao evidente ambiente de insegurança jurídica, isto porque os fiscos municipais mantinham a tributação do ISSQN no local em que se encontrava a sede da empresa. Com a edição da Lei Complementar nº 116 em 2003 foi pacificado o conflito de interesses. Entretanto, tal esforço não alcançou conformidade constitucional, uma vez que a Lei Complementar nº 116/2003 aderiu a um sistema misto para incidência do ISSQN, nos termos do seu artigo 3º: “O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:”. Sendo assim, a problemática do critério espacial continua devido aos comentários já tecidos a respeito do artigo 12 alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/1968, considerando-se que a regra matriz de incidência constante na Constituição Federal não foi devidamente observada pelo legislador. Sendo esse o entendimento de Carrazza:

Temos que a lei complementar nacional não pode definir local, para fins de ISS, alterando critérios constitucionais. Como vimos, a Constituição traçou a regra de todos os tributos. Esta regra matriz – que vincula o Poder Legislativo das várias pessoas políticas – indica, dentre outras coisas, o aspecto espacial possível da hipótese de incidência de cada exação (ou seja, os limites do aspecto espacial da hipótese dos tributos). O postulado vale também para o ISS. De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do Município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas, que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu. (...) Nem mesmo a lei complementar nacional pode alterar a seguinte diretriz da Lei das Leis: “o ISS é sempre devido no Município onde o serviço for efetivamente prestado ainda que seu prestador esteja domiciliado ou sediado em outro Município” (CARRAZZA apud MELO, 2003, p. 438/439).

Desta forma, foi necessário que o Superior Tribunal de Justiça reafirmasse o entendimento jurisprudencial fixando como regra de incidência do ISSQN o local da prestação de serviço:

A jurisprudência do STJ pacificou que, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/1968, revogado pela Lei Complementar 116/2003, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local em que efetivamente foi prestado o serviço, ou seja, onde se concretiza o fato gerador (Superior Tribunal de Justiça – Recurso Especial n 2007/0103022-0. Julgamento em 15.10.2009 – Rel. Ministro Antônio Herman Bejamin).

Então, vale abordar a seguir alguns posicionamentos jurisprudenciais que dizem respeito a tal polêmica.

3.3.1 A Visão Jurisprudencial do ISSQN

A jurisprudência pátria em matéria infraconstitucional a respeito do tema se consolidou conforme o texto do artigo 12 do DL 406/68. Desta forma, o entendimento é o de que o ISSQN era devido no local onde ocorria a prestação do serviço. Parte da doutrina à época (Carrazza e Machado, 2003) entendia que tal posicionamento se ajustava apenas aos casos em que se exigia a presença física do prestador, através de equipamentos, pela presença de seus funcionários ou prepostos. Sendo assim, esse posicionamento não se aplicava a todos os tipos de serviço, especialmente àqueles em que não era exigida a presença física do prestador no Município.

Barreto (2009, p. 347) rebate tal entendimento alegando que:

Uma coisa era dizer que o tributo é devido no Município até porque ali o serviço foi prestado, e que para sê-lo teria o prestador de dispor de estrutura, ainda que mínima, caracterizadora de estabelecimento prestador; outra, é admitir que onde estava escrito “local do estabelecimento prestador” deveria ler-se “local em que o serviço foi prestado, independentemente de onde estiver o estabelecimento prestador”.

Segue o autor explicando que:

No primeiro caso, reafirmava-se a validade da norma do art. 12, a, do Decreto-lei n. 406/68. No segundo, essa validade era negada, mesmo que se recorresse a eufemismo para não declarar a sua inconstitucionalidade. A prevalecer a primeira alternativa, a interpretação do STJ teria caráter restrito e, certamente, não alcançaria serviços outros, nos quais a prestação não exigia nenhuma estrutura, nenhuma instalação, nenhuma atuação do prestador no Município em que estão os tomadores, é dizer, onde os serviços tivessem sido prestados. Se a alternativa adotada fosse a segunda, isto é, se o STJ tivesse entendido que o ISS era devido, sempre onde (Município) o serviço era prestado, irrelevante seria a circunstância de haver, ou não a presença física do prestador (BARRETO, 2009, p. 347).

Valendo observar então o posicionamento do STJ a respeito do assunto: “Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, ou seja, onde foi prestado o serviço, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário” (STJ – AGRESP – 299838 – MG – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 15.10.2001 – p. 00236). Em outro julgado tem-se que:

Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS) (...) (RE nº 41.867-4/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, unânime, julg. 04.04.94, RSTJ nº 62/409).

Ficando evidente o posicionamento do STJ relativo à extraterritorialidade, ou seja, tal decisão rejeita o fato de Lei municipal dispor a respeito de tributo, no qual o serviço foi prestado em Município diferente deste. Valendo observar que a fundamentação está pautada no fato do princípio da territorialidade estar implícito no texto do artigo 12 do DL nº 406/68.

Ainda que com a vigência da LC 116/2003, tal posicionamento não tenha mudado o STJ continuou levando em consideração a territorialidade para proferir suas decisões, conforme demonstra o acórdão abaixo:

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – ISS – MUNICÍPIO COMPETENTE – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO– OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – CADASTRAMENTO DE PRESTADORES – PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE – NÃO-VIOLAÇÃO. 1. Inexistência de violação do artigo 535 do CPC. Não se discute nos autos a ocorrência ou não da prestação do serviço e se sobre este incide o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, mas sim qual município competente para a sua cobrança, matéria esta exaustivamente debatida pelo Tribunal de origem. 2. É pacífica a jurisprudência do STJ quanto ao município competente para realizar a cobrança do ISS, sendo este o do local da prestação dos serviços, onde se deu efetivamente a ocorrência do fato gerador do imposto. 3. Não há violação do princípio da territorialidade quando o município competente para cobrança de ISS exige obrigação acessória de cadastramento das empresas contribuintes quando estas possuem sede em outro município, mas prestam serviços no município arrecadador. Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 1140354 / SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJE 11.06.2010 – p. 00124).

Então, como é possível perceber não houve disposição contrária do STJ em relação à mudança do entendimento anteriormente por essa Corte consolidado, já que mesmo com a edição da LC 116/2003, o referido Tribunal não modificou o seu entendimento.

3.4 A CHAMADA “GUERRA FISCAL”

Depois da promulgação da Constituição Federal de 1988, os municípios passaram a serem partes integrantes da Federação, foi-lhes também concedida autonomia em nível administrativo, político e financeiro. A partir daí foi iniciada uma verdadeira disputa fiscal, a respeito do Imposto sobre Serviço (ISS), pelo fato do mesmo fazer parte de boa arrecadação do município.

Conforme as explicações de Oliveira et al. (2005, p. 76), é de responsabilidade de cada município a fixação da alíquota do ISS nos termos de sua legislação e, devido o Brasil ter muitos municípios, a Lei Complementar estabelece a alíquota máxima para efeito de pagamento, com a finalidade de uniformizar e regulamentar o valor, além, é claro, de impedir exageros na sua cobrança. Considerando-se que a alíquota é o percentual fixado em lei, que deve ser aplicado na base de cálculo para a obtenção do valor do imposto devido.

Martins (2003, p. 208-209). observa que:

(...) no Ato Complementar nº 34, de 31.01.1967, as alíquotas para a cobrança do ISS eram de 2% para serviços de obras de construção civil, obras hidráulicas e outras; 10% para jogos e diversões públicas; e até 5% para os demais serviços; mas esses valores foram abolidos pela Constituição de 1967, porque entendia-se que não era necessário a prescrição de alíquotas máximas do ISS.

Complementa o autor afirmando que, a Constituição de 1988 impôs que a Lei Complementar definisse esses valores máximos do ISS através do artigo 156, §3º II da Constituição Federal e que, até a edição da mencionada Lei os próprios municípios estipulariam tal alíquota. Assim, enquanto não vigorava a Lei Complementar a cobrança foi excessiva por parte de alguns municípios chegando a alíquotas que ficavam entre 8% e 15%.

Com a edição da LC 116/03 a intenção do legislador ordinário foi definir alíquota máxima de tributação para o ISSQN, coibindo abusos entre os municípios, ou a chamada “guerra fiscal” que provoca graves prejuízos à sociedade. Tal e qual o que ocorreu com o ICMS nos Estados, pois ao serem concedidos vários benefícios e incentivos fiscais, houve renúncia de receitas tributárias, violando os ditames da Lei de responsabilidade Fiscal.

A competição fiscal existente entre os Municípios diz respeito à atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ISSQN, àqueles tomadores dos serviços prestados no território de certo Município, por parte do prestador de serviço estabelecido em outro Município.

Atraídos por alíquotas reduzidas do ISSQN, muitos prestadores de serviços, que se encontravam estabelecidos em municípios com alíquotas consideradas altas desviavam seus estabelecimentos para municípios que tinham concessão de benefícios com seus incentivos fiscais. Sendo estes baseados no artigo 12 do revogado Decreto-Lei nº 406/68, o qual impunha que o ISSQN deveria ser pago ao local do estabelecimento prestador de serviços, exceto nos casos de construção civil quando o imposto deveria ser pago para ao local da prestação do serviço, ou seja, na obra.

Numa tentativa de diminuir os efeitos dessa guerra fiscal que se travou entre os municípios, o Poder Judiciário, com fundamento na posição

doutrinária, no princípio da territorialidade e no princípio da autonomia dos municípios agravou ainda mais o problema através da formação de jurisprudência em sentido contrário ao disposto no antigo Decreto-Lei nº 406/68. Desta forma, o ISSQN, ainda que em serviços diversos ao da construção civil, devendo ser recolhido para o município no qual ocorre a prestação do serviço, e não para o município onde está estabelecido o prestador.

A Lei Complementar nº 116/03, em seu artigo 3º, determina como local do pagamento do ISS o município em que se encontra estabelecido o prestador de serviços para quase a totalidade dos tipos de serviços constantes da lista anexa. Tendo sido esta aumentada em quase 100% em relação à lista anexa ao antigo Decreto. O legislador ao editar nova lista teve por intuito melhorar e apresentar uma lista mais clara quanto aos serviços que ensejam o recolhimento do ISSQN pelos municípios, ou seja, procurou o legislador por fim à guerra fiscal.

Considerando-se que a Guerra Fiscal se apresenta como instrumento muito prejudicial aos entes economicamente mais fracos, pois não há incentivo fiscal que por eles possa ser concedido e que não tenha possibilidade de ser equilibrado por um ente mais forte. Contudo, ao conceder incentivos fiscais de forma indiscriminada o ente está renunciando a receitas que poderiam ser percebidas se não existisse tal disputa. Além, é claro, de estar infringindo também a lei.

Ainda que pesem muitas críticas à Guerra Fiscal, Machado observa que:

Os jornais de maior circulação no território nacional, editados em São Paulo, constantemente veiculam artigos nos quais são empregadas expressões como "guerra fiscal", "guerra fiscal suicida", ou outras de sentido ainda mais pejorativo, para combater a iniciativa de estados que se atrevem a conceder isenção ou outra forma de incentivo fiscal no âmbito do ICMS. Os defensores da tese paulista sustentam que conceder isenção do ICMS sacrifica a arrecadação, já precária, dos Estados Membros. Configura verdadeiro suicídio para o tesouro nacional. (...) A tese, porém, só é válida para os Estados industrializados, ou mais exatamente, para São Paulo. Neste aliás, é impossível conceder isenção para indústria nova, porque em seu território já existe indústria de tudo. Para os Estados onde não existe indústria, é inteiramente infundada. Nestes a instalação de uma indústria atraída pela isenção, além de não implicar renúncia à arrecadação, promove o

aumento desta por via indireta, na medida em que aumenta a renda e o conseqüente poder de compra, com a oferta de novos empregos (MACHADO, s/d).

O autor acima citado observou que a simples redução de desigualdades regionais não significa Guerra Fiscal. Então, a proteção às Regiões pouco desenvolvidas é um princípio constitucional a ser respeitado, legitimado pela vontade popular (art. 1º, § único da CF/1988).

Entretanto, entende-se que afirmar que a Guerra Fiscal está se insere no rol de diminuição das desigualdades regionais é interpretar de forma errônea o texto constitucional, que não autoriza tais conclusões. Mas também existem aqueles que se posicionam contrariamente à Guerra Fiscal, a exemplo, do Deputado Federal Aldo Rebelo, o qual afirma que:

A Guerra Fiscal travada pelos estados para atrair empresas é uma prova contundente dessa "guerra de todos contra todos" em que mergulha a sociedade quando o Estado abdica de suas funções de coordenação e arbitragem dos interesses em conflito. Não podemos condenar o dirigente estadual pelos seus esforços em atrair investimentos produtivos. Queremos apenas chamar a atenção para dois fatos: 1º - Chegamos até essa situação pela absoluta incapacidade do governo federal de equacionar em bases corretas a questão regional. A ausência de uma política de desenvolvimento regional e de instrumentos efetivos para sua implementação leva os estados a disputarem entre si novos investimentos, através de instrumentos impróprios, ineficazes e inconstitucionais, como é o caso da presente "guerra fiscal". 2º Nesta guerra não haverá vencedores. Todos sairão perdendo, pois não há incentivo de um estado mais pobre que não possa ser contrabalançado por um estado mais rico (...) Com a Guerra Fiscal, os estados abrem mão exatamente dos recursos que poderiam torná-los mais competitivos no médio e longo prazo (REBELO apud PEREIRA NETO, 2009).

Quando analisada ao pé da letra, a Guerra Fiscal implica em um grave desrespeito à política de incentivos fiscais defendida pela Constituição Federal e pelo Congresso Nacional.

Os Estados Membros e os Municípios com poder econômico menos forte, são duas vezes prejudicados pela Guerra Fiscal, já que primeiro não têm condições de competir com os mais abastados, dotados de recursos financeiros para contrapor qualquer espécie de incentivo concedido à sua revelia; e segundo que não possuem estrutura (boas estradas, aeroportos,

portos, etc.) para que promover a competição por investimentos privados levando ao entendimento de que qualquer tipo de incentivo deverá ser de grande porte, para que possa reduzir tais dificuldades (PEREIRA NETO, 2009).

A Guerra Fiscal é um modelo em nível federativo de competição autodestrutivo, pois provoca o enfraquecimento dos entes federados mais fracos, em favor daqueles que possuem melhores condições econômicas e que, portanto, possui maior condição de conceder incentivos fiscais.

CONCLUSÃO

Por tudo que foi estudado durante o desenvolvimento do trabalho conclui-se que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN atualmente com base na regra matriz definida na Lei Complementar nº 116/2003 é de suma importância para os municípios. Porém, alguns destes municípios ainda insistem na violação do princípio da territorialidade, no momento que se refere à cobrança do imposto, pois consideram o estabelecimento do prestador para fixar o imposto, mesmo que o serviço tenha sido realizado em outro Município.

A insegurança existente quanto ao entendimento a respeito do assunto faz com que o contribuinte, por vezes, recolha o ISS de forma errada e tal ocorrência também se dá pelo fato das orientações tributárias serem buscadas justamente nos Municípios (Secretarias de Fazenda Municipal) violadores da aplicação da regra matriz de incidência, prevista na Constituição Federal. Sendo assim, o contribuinte necessita das orientações jurídicas, contábeis e fiscais, para que não haja recolhimento do ISS ao Município de forma indevida ou em duplicidade.

Pela quantidade e diversificações de legislações municipais inerentes ao ISSQN este imposto se tornou um tributo de alta complexidade, considerando-se que a Federação brasileira possui mais de 5.500 (cinco mil e quinhentos) Municípios, sendo que cada um possui uma legislação própria a respeito do assunto. Fato que provoca bastante conflito entre dois ou mais entes federados no momento da arrecadação do mesmo tributo.

O fato gerador do tributo ocorre a partir da prestação de serviço oneroso, seja de natureza material ou imaterial, podendo o mesmo ser ou não recolhido no local em que é prestado. Aí é que se dá a questão polêmica da territorialidade contra a extraterritorialidade da norma municipal.

A questão da extraterritorialidade é polêmica na doutrina e na jurisprudência mesmo depois de editada a LC 116/2003. Parte da doutrina entende ser inaceitável a extraterritorialidade da Lei Municipal, apesar da mesma se encontrar de maneira explícita no artigo 12 do DL 406/68 e na LC 116/2003, ou seja, são consideradas inconstitucionais pela ofensa ao princípio da autonomia dos Municípios.

Tanto o DL 406/68 quanto a LC 116/2003, definiram que a regra é a extraterritorialidade e a exceção a territorialidade, nos casos definidos no texto legal. (DL 406/68, art. 12, “b” e “c” e LC 116/2003, art. 3º, II a XXII). Já o STJ sempre se posicionou no sentido de que, ainda que a extraterritorialidade esteja disposta em Lei a mesma deveria ser interpretada de forma diferente, já que o imposto, conforme o princípio da territorialidade, é devido no local da prestação do serviço, não sendo relevante se existe ali estabelecimento ou a natureza do serviço prestado. O STJ vem mantendo o seu posicionamento no sentido de ser contra a extraterritorialidade. Mas o STF procura demonstrar que, por força do artigo 146, I da CF/88, o referido dispositivo legal é, não só constitucional, mas aquele que regula eventuais conflitos de competência. Sendo inegável a contribuição da LC 116/2003 para resolver a questão de onde realmente é devido o imposto.

O país está longe de um consenso, mas a incidência extraterritorial da norma Municipal é uma realidade que se tornou regra, e a exceção agora é a territorialidade.

Contudo, a guerra fiscal é uma realidade brasileira e sob o manto do desenvolvimento da economia local, são diversos os municípios que lançam mão da renúncia fiscal para atrair novas empresas para seus territórios em especial no ramo de serviços. Portanto, dentro de uma mesma região, os municípios com menos condições econômicas reduzem as alíquotas ou a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, como chamariz de empresas para os seus territórios, as quais venham gerar empregos e renda.

Talvez a questão da concessão indiscriminada de incentivos fiscais fosse freada se existisse uma punição no âmbito civil devido ao ato de improbidade administrativa praticado pelos agentes políticos que desrespeitassem a lei, com o deferimento de incentivos fiscais de forma indiscriminada. Mas enquanto as sanções forem limitadas a penalidades pecuniárias aos entes concedentes, o problema, não será solucionado.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2007
- ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. *Novas hipóteses de retenção do ISS pelo tomador de serviços, de acordo com a LC nº 116/03*. Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/4408/novas-hipoteses-de-retencao-do-iss-pelo-tomador-de-servicos-de-acordo-com-a-lc-no-116-03>. Acesso em 06 abr 2012.
- BALEEIRO, Aliomar, *Decreto Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 10. ed., 1986
- BALTHAZAR, Ubaldo César. *Manual de Direito Tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999
- BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009
- BATISTA, Marcelo. *ISS do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Pedágio. Natureza Jurídica*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006
- BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: *Curso de Introdução à Ciência Política*. Brasília: Universidade de Brasília, 1982
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010
- CARVALHO, Cristiano. Responsabilidade Tributária do Tomador do Serviço. In: *ISS – LC 116/2003*. (Org.) Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá. 2004
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006
- _____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999
- GABRIEL, Antônio Henrique. *A nova Lei do ISS. Lei Complementar nº 116/2003*
Antônio Henrique Gabriel. (08/2003). Disponível em http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=115086&printpage=1. Acesso em 18 maio 2012.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004

MACHADO, Hugo de Brito. A “Guerra Fiscal”. Disponível em <http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=4>. Acesso em 20 maio 2012.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004

_____. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003

MARTINS, Sergio Pinto. Manual do imposto sobre serviços. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3. ed.. São Paulo: Dialética, 2003

MONTEIRO, Sheilane Tatiane Mendes. *Auditoria Fiscal nos Tributos Municipais - A Substituição Tributária no Icss após o Advento da Lei Complementar nº 116/2003 e as Alterações na Legislação Tributária de Fortaleza*. (2008). Disponível em <<http://www3.sefin.fortaleza.ce.gov.br/premiosefin2008/arquivos/File/anais/Pesquisa/Artigo%20Cient%3%ADfco/Artigo%20Profissional/Artigo%20-%20Profissional%20-%203%2%BA%20Lugar.pdf>>. Acesso em 18 maio 2012.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e Competência Tributária*. São Paulo: Dialética, 2001

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. *Manual de Contabilidade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005

PADILHA, Robson Ochiai. *Onde recolher o ISS, na sede da empresa ou no local da prestação de serviços? O problema no critério espacial do ISS*. Disponível em <<http://tedeschiepadilha.adv.br/?p=1597>>. Acesso em 19 maio 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 4. ed. (Rev. e Ampl.). Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006

PEREIRA NETO, Luiz Gonzaga. *A guerra fiscal e seus prejudiciais efeitos aos entes federados brasileiros*. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/12629/a-guerra-fiscal-e-seus-prejudiciais-efeitos-aos-entes-federados-brasileiros/2>>. Acesso em 22 maio 2012.

PINHEIRO, Aline. O ISS E A Bitributação em São Paulo. *Polêmica do imposto*. Disponível em <http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/AulasAnteriores/DireitoTributario/COMPETENCIA_TRIBUTARIA_E_TRIBUTOS/DT_Aula13_Complementar01.pdf>. Acesso em 19 maio 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins [et al]. *Tributos Municipais – ISS, IPTU e Contribuição de Melhoria*. Rio de Janeiro: Forense, 1988

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010

VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. *ISS - Comentários e Jurisprudência*. 3. ed. São Paulo: Isto, 2002

ANEXO

LISTA DE SERVIÇO ANEXA A LEI COMPLEMENTAR 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 – (VETADO)
 - 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
 - 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
 - 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

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

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

4.04 – Instrumentação cirúrgica.

4.05 – Acupuntura.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 – Serviços farmacêuticos.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

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

4.10 – Nutrição.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.15 – Psicanálise.

4.16 – Psicologia.

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

4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

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

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

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

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

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

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

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

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

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

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

5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, 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 e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

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

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.

12.07 – **Shows**, **ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

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

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

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

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

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

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

13.01 – (VETADO)

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

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

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

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

14.02 – Assistência técnica.

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

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

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

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

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

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

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

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.
- 15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.
- 15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.
- 15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.
- 15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.
- 16 – Serviços de transporte de natureza municipal.
- 16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.
- 17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.
- 17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.
- 17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.
- 17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.
- 17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.
- 17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.
- 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (**franchising**).

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

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

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

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

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

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

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

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

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

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

25 - Serviços funerários.

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

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

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

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

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

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

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

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

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

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

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

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

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

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

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

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

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.