

Alguns Aspectos Acerca Do Issqn- Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza

*Vinícius Bellini Russo*¹
*Rogério Morina Vaz*²

Resumo

Tem este trabalho de conclusão de curso a finalidade de demonstrar aspectos gerais a cerca o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, o qual tem sua doutrina calcada no Direito Tributário, bem assim, os tipos de serviços desenvolvidos para que haja a incidência deste tributo. O ISSQN é de competência Municipal e complementa os recursos próprios da municipalidade, através dos serviços realizados dentro ou fora de suas limitações territoriais. Esta monografia possibilitará ao leitor conhecimentos básicos, sobre Tal tributo no que tange o seu fato gerador, a base de cálculo e alíquota, do referido imposto, pois mesmo sendo de competência municipal, todos os municípios seguem regras próprias, contudo com observância das diretrizes impostas pela Constituição Federal.

Palavras chaves: Imposto sobre serviço, direito tributário, tributo.

Introdução

Para uma melhor compreensão do tema relataremos fatos históricos, dos quais originaram a cobrança dos tributos e assim, logo após, traçaremos em linhas gerais, conceitos relacionado ao imposto objeto deste trabalho. Nesse ponto, abordaremos as diferenças existentes entres as espécies tributárias, bem como, explicaremos a finalidade do imposto, visto ser que este é destinado a atender às necessidades gerais da Administração Pública, sem assegurar ao contribuinte qualquer proveito direto em contraprestação à parcela que pagou, sendo por isso determinado como não vinculado.

¹ Bacharel em Ciências Jurídicas pela Faculdade de Administração e Ciência Contábeis de São Roque – FAC, 2010.

² Mestre em Direito das Relações Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC/SP; professor de Direito Tributário na Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque – Fac e procurador do Município de Osasco, São Paulo.

Destacaremos, também, alguns princípios tributários norteadores do tema tratado, para melhor compreender sua importância, visto que a tributação tem como balizador o princípio da estrita legalidade. Mesmo sendo a tributação garantia constitucional esta não poderá ser feita em caráter confiscatório, tão pouco poderá ser realizada de forma anti-isonômica. Atualmente nossa Constituição Federal tenta garantir os direitos dos contribuintes, em relação ao fisco, impondo limites ao poder do Estado de tributar. Contudo, é válido que sempre se verifique os princípios constitucionais no intuito de não atentar contra os direitos do contribuinte.

O sujeito passivo do imposto sobre serviço é o contribuinte, aquele que realiza o tipo tributário, ou seja, o prestador do serviço, podendo ser empresa ou profissional autônomo; ou ainda o responsável tributário, o qual tem a obrigação imposta pelo texto legal de acordo com artigo 121, II do Código Tributário Nacional.

ART. 121.....

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

Após o entendimento destes primeiros conceitos apresentaremos a regra matriz de incidência tributária, sobre esta regra traremos alguns preceitos para que distinga os critérios que a compõe, a saber: critério material, critério temporal, critério espacial, além dos critérios pessoais e quantitativos. Todos estes critérios devem ser observados sob pena de nulidade no lançamento tributário, a não observância desta regra-matriz invalida qualquer procedimento administrativo de lançamento tributário.

Nesse compasso, apresentaremos algumas especificidades a cerca dos diferentes tipos de sujeitos passivos, indicando cada qual sua regra de incidência tributária. Abordando aspectos sobre a incidência do imposto sobre serviço, tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas, tentando, assim, elucidar algumas questões sobre a municipalidade e sua tributação, no que pertine ao ISSQN, vez que todos os municípios têm poder para editar leis tributárias próprias, com observância da lei federal.

Analisaremos a base de cálculo e suas alíquotas, vez que o imposto sobre serviço tem por base de cálculo o preço do serviço, o qual deve ser o

serviço efetivamente prestado e não o serviço contratado. A tributação, por sua vez, pode ocorrer de forma fixa ou por alíquotas, a tributação de forma fixa é atribuída, normalmente, aos profissionais autônomos, ao passo que as pessoas jurídicas, comumente, são tributadas por alíquotas que variam de dois a cinco por cento, conforme legislação municipal.

O imposto sobre serviço diferencia-se dos demais tipos de impostos principalmente por sua forma de lançamento, as quais podem ocorrer: de ofício, neste tipo de lançamento os créditos tributários são constituídos através de verificações fiscais, ocorrendo neste caso participação direta do fisco; por declaração, nesta modalidade o contribuinte presta as informações necessárias ao fisco para que este concretize o lançamento, estas informações tem presunção de veracidade; e, por homologação, este lançamento consiste na antecipação pelo sujeito passivo da realização do pagamento do crédito tributário, independentemente a manifestação do fisco. Caso o fisco entenda que houve algum recolhimento feito de forma errada, este por sua vez, pode dar início ao procedimento administrativo fiscal para apurar as diferenças a serem recolhidas.

Outra característica do imposto sobre serviço é a forma de lançamento por estimativa, que pode ocorrer sempre que o fisco não possua outra possibilidade de realizar o lançamento tributário.

Para finalizar este trabalho explanaremos sobre alguns aspectos atinentes a lista de serviço, a qual indica as alíquotas e espécies de serviços, para a realização da incidência do ISSQN, traçando ainda, considerações no que pertine a Taxatividade da lista de serviços.

1 - Aspectos Gerais Acerca dos Tributos

1.1. Conceito e definições

Direito tributário é ramo do Direito Público que rege as relações entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributo.

O direito tributário é aquele que cuida da tarefa de criar tributo, desde de sua estruturação pela constituição federal.

A expressão “tributo” foi originariamente empregada para nomear as contribuições dadas pelos povos vencidos em conflitos, em sinal de dependência, ao povo vencedor. Davam-se, naqueles tempos, ouro, escravos, ou qualquer outro item que caracterizasse subordinação, com tal denominação. Tributos nada mais eram do que indenizações de guerra.

Tributos, modernamente, indicam as contribuições dadas pelos que estão sujeitos à jurisdição ou às ordens de um superior para custear as atividades estatais. Encontramos a definição de Tributo em nosso Código Tributário Nacional (Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966), *in verbis*:

“Artigo 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Diante da leitura do texto legal, compreendemos que tributos é toda prestação em dinheiro, arrecadada compulsoriamente, ou seja, de forma obrigatória pelo Estado destinado à manutenção dos serviços públicos. É uma obrigação “*ex lege*”, uma vez que o sujeito passivo da obrigação, em razão de fato gerador, é compelido a pagar o tributo para o sujeito ativo da obrigação – a Fazenda Pública, com base em uma lei. Cumpre destacar neste momento que sujeito ativo é a pessoa que tem a titularidade do crédito tributário, podendo instituir e cobrar o tributo, é normalmente uma pessoa política. O adimplemento desta obrigação tributária deve ser realizado em moeda corrente, é uma obrigação de dar. Nada obsta que o contribuinte queira adimplir a obrigação com algo que possa exprimir-se em moeda, contudo, neste caso, deve haver lei que autorize o Poder Público a aceitar tal forma de pagamento. Exemplificamos tal ato com a “Dação em pagamento”.

Ainda com relação ao conceito de tributos deve-se ressaltar que este não tem caráter punitivo, tributo não é multa. Basta que o fato gerador ocorra. Solicita, ainda, o Código Tributário Nacional, que a cobrança decorra de atividade administrativa prevista estritamente em lei.

Nosso Sistema Tributário, norteado pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, indica tributos como gênero, sendo suas espécies:

os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias. A outro ponto a se ressaltar a respeito dos princípios.

1.2. Princípios gerais do direito tributário

Primeiramente é necessário conceituarmos alguns princípios inerentes a compreensão do Direito Tributário. Interessante ressaltar que vocábulo “Princípio” difere do de “Princípios”, na língua portuguesa, no primeiro caso, sua semântica ligada à idéia de “momento ou local ou trecho em que tem origem; causa primária; origem; preceito, regra. (minidicionário Aurélio, 2001, p557).

Ao passo que a palavra utilizada no plural remete ao entendimento de “normas elementares ou requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa. Revela o conjunto de regras ou preceitos, que se fixam para servir de norma a toda espécie de ação jurídica, traçando assim, conduta a ser tida em qualquer operação jurídica. Desse modo, exprimem sentido mais relevante que o da própria norma ou regra jurídica.” (PLÁCIDO e SILVA Vocabulário jurídico, 2004, p1095).

Com base na diferenciação realizada acima trataremos de alguns Princípios Tributários, norteadores do Direito Tributário Brasileiro, Conforme entendimento de Alexandre de Barros Castro “os princípios formam a base de todo o corpo jurídico tributário, dando-lhe as características basilares a partir das quais todo o sistema normativo se sustenta”. (CASTRO, 2008, p 27).

Os Princípios Tributários podem ser considerados como uma forma de limitação ao poder de tributar, tais princípios não possuem um rol taxativo, contudo destacaremos alguns pontos para o entendimento.

1.2.1. Princípio da estrita legalidade

O Princípio da Legalidade, encontrado no artigo 150, I da Constituição Federal e artigo 9º do Código Tributário Nacional, é um dos mais importantes dentro do estudo do Direito Tributário. Prevê que somente a lei pode definir aspectos relevantes sobre os tipos tributários, deixando claro que a obrigação tributária fica adstrita a expressa edição de lei, a qual deve conter todos os

detalhes do lançamento, assim como, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculos e suas alíquotas.

1.2.2 Princípio da anterioridade

Este princípio encontra-se esculpido na Constituição Federal em seu artigo 150, III, b, e diz respeito à eficácia da lei e não propriamente a sua vigência ou validade, uma vez que analisando o texto constitucional nos deparamos com a obrigatoriedade de instituir os tributos no ano anterior ao que serão exigidos. Veda-se constitucionalmente, portanto, a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou.

1.2.3. Princípio da irretroatividade

O Princípio da Irretroatividade encontra-se na Constituição Federal em seu artigo 150, III, a, e determina a expressa vedação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de cobrarem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência de leis que ou houve instituído ou aumentado. Desse Princípio decorre a idéia de que sempre que a lei criar encargos ou obrigações estas somente abrangerão situações futuras, com isso temos que a legislação a ser observada deve ser aquela vigente no ato do lançamento, mesmo que essa venha a ser revogada ou modificada posteriormente. Contudo admite-se a retroatividade quando favorece o contribuinte, conforme preceitua o artigo 106, II, c do Código Tributário Nacional.

1.2.4. Princípio da isonomia

O princípio da Isonomia na área tributária, artigo 150, III, tem grande relação com princípio geral da isonomia insculpida no texto constitucional, onde se preceitua que todos são iguais perante a lei. Com essa regra temos uma uniformidade no que diz respeito ao sistema tributário, dando tratamento, pelo ente tributante, igual a todos aqueles que encontrem-se em condições iguais. Inconstitucional, seria, a norma, que pretendesse dar tratamento diferenciado.

Decorre deste princípio uma relação jurídica igualitária o que proporciona ao contribuinte uma maior segurança jurídica em relação ao órgão tributante.

Antonio Roque Carrazza sobre este tema traz o seguinte ensinamento:

“O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições”. (CARRAZZA, 2008, p 80).

No que diz respeito às isenções concedidas aos contribuintes devem, estas não possuir caráter discriminatório, levando-se em conta aspectos pessoal, as isenções podem ser concedidas desde que não firam o princípio da isonomia.

1.2.5. Princípio da capacidade contributiva

Este princípio, presente no texto constitucional em seu artigo 145,§1º, vem para completar o Princípio Constitucional da Isonomia, uma vez que deixa claro que deve ser dado tratamento diferenciado aos contribuintes menos providos economicamente. O texto constitucional prevê que se cobre o contribuinte levando-se em conta suas riquezas econômicas.

Este princípio é essencialmente uma proteção ao contribuinte, visto ser uma limitação do poder do Estado de tributar. Diante deste preceito temos que os impostos devem ser graduados, sob pena de invalidar a sua instituição.

1.2.6. Princípio da vedação de efeitos confiscatórios

Veda a Constituição Federal em seu artigo 150, IV, que os entes federados a utilizem os tributos com efeitos confiscatórios. Contudo, cabe ao judiciário dizer quando um tributo foi lançado com efeito de confiscatório, devendo o contribuinte buscar amparo judicial sempre que tiver tributos confiscando seus bens.

Temos que a vedação ao confisco é essencialmente ligada aos tributos, não sendo utilizado para as penalidades pecuniárias, ou seja, as

multas. Entende-se por confisco os atos que permitem que fisco traga para si bens ou valores pertencentes a outrem devido a imposição de alta carga tributária.

1.2.7. Princípio da Tipicidade

Tem este a finalidade de esclarecer sobre o tipo do tributo que é exigido ao contribuinte, pormenorizando todos os elementos que integram o fato gerador. Este princípio é observado pelo legislador, o qual é responsável pelo detalhamento do tipo tributário. Roque Antonio Carrazza entende que:

“A tipicidade, no direito tributário, é por assim dizer, mais rigorosa do que no próprio direito penal. Neste, a lei confere ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. Já, naquele, a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar para que arrecadação do tributo processe com exatidão”. (CARRAZZA, 2008, p 259.)

Temos, portanto, em nosso ordenamento jurídico, a tipicidade fechada, cuja demonstra segurança jurídica para os sujeitos passivos da obrigação tributária, visto terem estes que observar rigorosamente todos os requisitos para correta tributação, sob pena de nulidade do lançamento tributário.

1.3. Alguns Dados Históricos Sobre o Imposto Sobre Serviço.

Faz-se necessário um breve comentário a respeito dos alguns pontos históricos sobre o Imposto Sobre Serviço, o qual é objeto de nosso estudo, para uma melhor compreensão deste trabalho e da atual legislação aplicada a este tipo de imposto.

Nos ensinamentos de Sérgio Pinto Martins, o primeiro local onde se aponta à tributação sobre serviços é o Egito onde havia vestígios de tributação sobre os serviços dos tintureiros. Já em Roma o Imperador Constantino cobrava o imposto sobre serviços com o nome de *chrysagyrum* ou *lustralis collatio*. Isentavam-se do referido imposto os clérigos e os que faziam

trabalhos manuais. Foi somente na metade do século XX que a França teve a iniciativa de instituir o imposto sobre a circulação econômica de bens, tanto mercadorias como serviços, sendo estes serviços considerados bens imateriais. Neste momento a França instituiu dois impostos: um incidindo sobre a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas; e, outro incidindo sobre outras operações. Concluímos, então, que tudo que não era tributado pelo primeiro tipo de imposto era abarcado pelo segundo, tornando-se um complemento do outro.

Em 05 de novembro de 1962, a então denominada Comunidade Econômica Européia, atualmente chamada de União Européia, após vários estudos, concluiu que os membros desta comunidade deveriam adotar regime de tributação parecido com o adotado pela França. Em 1965 os estudiosos da Comunidade Econômica Européia apresentaram novas linhas-mestras sobre o imposto, pormenorizaram o campo de incidência, seus respectivos fatos geradores e, também, determinaram quem seria o contribuinte deste imposto. Pouco tempo depois, a França também aderiu ao sistema adotado pela Comunidade Econômica Européia, uniformizando, assim, a tributação dos países membros da Comunidade.

Já no Brasil, o imposto sobre o serviço era lançado apenas com base nas diversões públicas, com a denominação de “imposto sobre diversão pública” (artigo 13, § 2º, III, CF/1934). Na Constituição de 1934 era permitida a competência concorrente entre os Estados e a União o que fez com que alguns estados-membros instituíssem tributação sobre certos serviços pelo denominado “imposto de transações”.

Na Constituição de 1937 permaneceu-se o mesmo sistema tributário, onde os Estados tributavam certos serviços por meio do imposto de vendas e consignações (artigo 23, I, d, CF/1937) ou por meio do imposto de indústrias e profissões (artigo 23, I, f, CF/1937), restando ao município o imposto sobre as diversões públicas (artigo 28, III, CF/1937). Com a nova Constituição em 1946, transferiu-se a competência do imposto de indústrias e profissões aos municípios (artigo 29, III, CF/1946), permanecendo a competência inalterada para o imposto sobre diversões públicas (artigo 29, IV, CF/1946). Nesta Constituição ficou expresso que os Estados-membros legislariam sobre os

impostos não previstos no texto constitucional, não excluindo dessa observação o imposto sobre vendas e consignação.

Abrimos parênteses neste momento histórico-constitucional para citar que em 25 de outubro de 1966, foi editado o Código Tributário Nacional que trouxe a seguinte definição sobre os impostos em seu artigo 16, *in verbis*:

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

Neste mesmo dispositivo legal foram lançadas considerações específicas sobre o ISS as quais foram revogadas pelo Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, posteriormente revogado pela Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003.

Retornando ao aspecto histórico com a emenda constitucional n.º 18, de 01 de dezembro de 1965, termos que se adotou o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), como fato gerador individualizado. A referida emenda foi editada com principal intuito de realizar uma reforma tributária, transformando o sistema tributário uno e nacional, contrapondo o anterior que previa três sistemas tributários autônomos: União, Estados-Membros e Municípios e Distrito Federal. Deixa neste momento de ter a tributação distinção pela denominação jurídica, pois inúmeros tributos eram idênticos diferenciando-se apenas pelos termos jurídicos formais, e com essa reforma, a tributação passa a ter caráter econômico.

Neste contexto, temos que o critério jurídico dá-se quando os efeitos jurídicos da norma geram conseqüências em mais de uma ordem jurídica autônoma simultaneamente, ou seja, os tributos eram diferenciados pelos nomes que possuíam e não por seus fatos geradores; já o critério econômico trata do fluxo da tributação a cerca dos valores cobrados, verifica-se a capacidade contributiva do pólo passivo da obrigação tributária. Com essa emenda nº18/01 Dezembro de 1965 o município passou a ter competência residual, visto poder legislar sobre o serviço que não era de competência de nenhum outro ente tributante, diante deste fato o ISS – Imposto Sobre Serviço passou a ser considerado tributo residual.

Logo após editou-se nova Constituição Brasileira em 1967 onde se confirmou a competência municipal em relação ao ISS. Mantiveram a mesma denominação deste Imposto. Houve nesta Constituição a exigência de que os serviços de qualquer natureza fossem definidos em Lei Complementar (artigo 25, II, CF/1967). Mesmo com a Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, que elaborou novo sistema tributário, não houve alterações significativas no âmbito do ISSQN, houve apenas o estabelecimento de alíquotas máximas para incidência sobre o imposto, devendo estas serem estabelecidas por Lei complementar.

Com a promulgação, em 05 de outubro de 1988, da Constituição da República Federativa do Brasil, reformulou-se o Sistema Tributário Nacional, em algumas partes. Pouco tempo depois, foi editada a emenda constitucional n.º 03 de 17 de março de 1993 a qual instituiu algumas alterações no que tange ao ISS. Neste ordenamento jurídico desapareceu a característica de “tributo residual”, uma vez que o artigo 156 da Constituição Federal estabeleceu a competência do município, ressalvando apenas o serviço contido no artigo 155, II, CF/1988, que trata das operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Com isso, para que seja instituído imposto municipal, obrigatoriamente, deverá ter a existência de lei complementar enumerando os serviços tributáveis. A última alteração legislativa, até a presente data, sobre a matéria foi realizada pela Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, onde se editou nova tabela de serviços e se estabeleceu alíquota mínima e máxima, para incidência do tributo.

Contudo a Carta Magna ressalvou da competência Municipal a instituição de ISS sobre os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, bem como os serviços de comunicação, os quais são de competência Estadual.

1.4. Conceito de Imposto sobre serviço

Conforme doutrinador Francisco Ramos Mangieri “o ISS encontra seu principal fundamento de validade na Carta Magna brasileira, que traça a regra-matriz do imposto.” (Mangieri, 2003, p.19).

Vejamos o que artigo 156 da Constituição Federal:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

A recente lei Complementar nº116/2003, revogou em parte os diplomas anteriores que regravam o ISS. Assim não mais vige no ordenamento tributário integralmente o decreto-lei nº406/1968 (em parte) e as Leis Complementares números 56/1987 e 100/1999.

Estabelece o caput do art. 1º da LC 116/2003 que:

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

De conformidade com o disposto no art. 1º, §3º, da LC 116/2003, o ISSQN incide também sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente sob autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

2 - Definição da natureza dos tributos

2.1. Competência Tributária do ISS

Segundo prescreve a Constituição Federal /1988, em seu art. 156, inciso III, cabe aos Municípios e o Distrito Federal a Competência para instituir e exigir o ISS, cada qual dentro de seu território.

Assim, no pólo ativo das relações jurídicas que se formam entre o Ente Tributante (Poder Público) e o particular, de acordo com a Carta Magna estão os Municípios.

Podemos assim, com fundamento constitucional, identificar na obrigação tributária relativa ao ISS, tanto o sujeito ativo como o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

2.2. Fato Gerador

Com dispõe o código tributário nacional que o fato gerador da obrigação tributária é definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência Artigo 114.

Somente a lei é que poderá estabelecer o fato gerador da obrigação tributária principal artigo 97, III do CTN.

Inicialmente o artigo 71 do CTN definia o fato gerador do ISS, complementando a disposição da EC18/65, assim disposto:

“Artigo71. O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou Estados.”

A natureza do dos tributos ocorre através do fato gerador que veremos a seguir.

O Decreto-Lei 406/68 traz a definição do fato gerador do ISS, em seu art. 8º, *in verbis*:

"Art. 8º O Imposto de competência dos Municípios, Sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista anexa.

Os serviços incluídos na lista ficam sujeito apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.

O dispositivo legal acima foi revogado pela Lei Complementar nº 116/03, mas a norma nele contida foi mantida pelo novo ato legal, conforme se depreende da leitura de seu art. 1º, *caput*, que assim dispõe:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato

gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que estes não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Assim, a partir da Lei Complementar nº 116/03, o fato gerador do ISS é a prestação de serviços definidos na lista a ela anexa. Da mesma forma que na vigência do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com base na nova legislação, para que ocorra o nascimento da obrigação tributária, não basta que o fato esteja previsto em lei e tenha sido celebrado um contrato prevendo sua ocorrência mediante prestação de serviço, necessário será que ocorra a efetiva prestação de serviços. E, como resta cristalino, se o serviço prestado não estiver previsto em lei, jamais poderá sofrer a incidência do ISS.

Traz a doutrina a dita Regra-Matriz de incidência tributária, que uma vez materializada faz nascer à obrigação tributária. Esta hipótese de incidência tributária antecede à atividade do fisco em tributar, porém é imprescindível a tributação, uma vez que possui requisitos que disciplinam a conduta do devedor junto ao fisco.

A referida regra-matriz compõe-se de: Hipótese ou descritor e Conseqüência ou prescritor. Por sua vez temos que a Hipótese é subdividida em: critério material, critério espacial e critério temporal; já a Conseqüência é subdividida em: critério pessoal e critério quantitativo.

O descritor, ou hipótese, da norma é aquele que anuncia os critérios para verificação de um fato. O conseqüente, ou prescritor, fornecerá os dados para identificar o vínculo jurídico, possibilitando o reconhecimento dos sujeitos da obrigação tributária, bem como traduz o comportamento imposto pela norma.

Critério material: identificamos o critério material pelo verbo contido no tipo tributário, corresponde ao fato ocorrido materialmente que ao se unir a outro critério deixará de se meramente abstrato.

Critério temporal: tem por finalidade indicar o instante em que se realiza o fato previsto na norma. Considera-se para todos os efeitos fiscais o primeiro dia do ano civil para os tributos periódicos, cuja norma não tratar de lapso temporal específico.

Critério espacial: determina o espaço territorial onde ocorrerá o fato gerador do tributo, gerando as áreas onde ocorrerá o vínculo obrigacional da tributação.

Critério pessoal: determina quem são os sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária, sujeito ativo e passivo. Este critério dirá quem tem o direito do crédito tributário e quem detêm a obrigação tributária.

Critério quantitativo: traduz o *quantum debeat*, uma vez que indica a conjugação da base de cálculo e da alíquota. Por este critério é determinado o quanto é devido pelo contribuinte ao fisco, quantificando o tributo devido.

2.2.1. Sujeito ativo

No caso do ISS, é o Município, respeitado o princípio da territorialidade, onde cada Município tem capacidade para cobrar o imposto dentro de sua base territorial, desde que observadas as normas constantes da legislação hierarquicamente superior.

2.2.2. Sujeito Passivo

O Código Tributário Nacional traz as definições no que pertine ao sujeito passivo da obrigação tributária, em seu artigo 121:

“Artigo 121. Sujeito passivo da obrigação principal è a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

O contribuinte e responsável tributário são sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo o primeiro pertencente à relação jurídica tributário e o segundo designado por lei.

Doutrinariamente divide-se o contribuinte em: unitário e plúrimo. Sendo contribuinte unitário aquele que não realiza o fato jurídico tributário em conjunto com outros sujeitos, caracterizando está possibilidade pelo contribuinte plúrimo,

que exerce a relação jurídica com outros sujeitos, fazendo existir assim, a solidariedade tributária. Sempre que se identificar mais de um contribuinte, todos serão caracterizados como responsáveis solidários pela obrigação tributária, ou seja, pelo pagamento do tributo. De acordo com artigo 124 Código Tributário Nacional não se aplica o benefício de ordem para a responsabilidade solidária, visando a eliminar qualquer tipo de discussão sobre a ordem dos sujeitos passivos. Supra citado abaixo:

“Artigo 124. Código Tributário Nacional. São solidariamente obrigadas:
I- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II- as pessoas expressamente designadas por lei.”

Quando a lei, atribuir à responsabilidade do crédito tributário a terceiro, mesmo antes de ocorrido o fato gerador, aparece a figura do responsável substituto. Assim, após a ocorrência da relação tributária o responsável substituto ocupará o pólo passivo a obrigação tributária junto ao fisco, é que ocorre com o imposto sobre serviço retido na fonte, ao passo em que o tomador do serviço o é responsável pelo recolhimento do tributo ao fisco municipal.

3. Base de cálculo e alíquotas

3.1. Preço do Serviço

A base de cálculo dá-se através da dimensão indicada pelo critério material, é através do verbo contido no tipo tributário que se determina o que será utilizado para sua composição. No que tange ISS, sua base de cálculo baseia-se no “preço do serviço”. Temos que o preço do serviço abarca todos os valores que compõe os pagos pelo contratante da prestação de serviços, sendo devido o imposto baseando-se em todos os gastos e o valor do próprio imposto.

Executa-se esta regra os serviços prestados por autônomos ou pelas chamadas sociedades civis de profissão regulamentada e os serviços relacionados à construção civil. Em ambos os casos a base de cálculo a ser utilizada deverá ser os serviços efetivamente prestados e não os contratados.

Para melhor compreensão da matéria trataremos exemplificar o assunto, com o seguinte exemplo: quando ocorre com as sub-empresas dos serviços de construção civil, pois normalmente contratam-se empreiteiras para a execução de serviço e esta sub-empresa partes desta execução para terceiros. Para que não se fira o princípio da não-cumulatividade de tributos deve ser verificado o efetivo serviço prestado pelo empreiteiro e seus sub-empresários.

Portanto, temos que a base de cálculo do imposto sobre serviço consiste no valor bruto, sem que seja feito qualquer tipo de dedução, ao montante auferido pelo fornecimento do trabalho ou pela cessão de direitos, não se deduzindo eventuais despesas ou materiais fornecidos.

3.1.2. Deduções da Base de Cálculo

A possibilidade de dedução na base de cálculo no ISS é tratada no artigo 7º da lei complementar nº116/2003, abaixo transcrito:

Artigo 7º.....

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

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

Contudo, não é permitida a dedução na base de cálculo dos serviços prestados pelas sub-empresas. Tal possibilidade fazia parte do projeto lei aprovado que originou a referida lei complementar, porém ao ser levado para sanção presidencial foi vetado.

O veto foi embasado na falta de interesse público, pois haveria perda significativa da base tributável caso a norma entrasse em vigência, pois no antigo sistema tributário havia a hipótese de dedução apenas para as sub-empresas já tributadas pelo imposto, ao passo que tal inciso ampliaria as possibilidades de deduções das despesas com sub-empresas.

No entanto, cumpre ao fisco municipal a correta tributação em relação à construção civil, no que diz respeito às sub-empresas, para que não haja bitributação.

3.1.3. Rateio Proporcional

A lei complementar 116/2003 tratou de dirimir possíveis conflitos de competências municipais, quanto à execução de obras ou serviços, que normalmente, transcendem a limites de um único município.

Portanto, no caso da prestação de serviços descritos no subitem 3.04 da lista anexa a referida lei complementar, sempre que se verificar que o serviço foi prestado em mais de um município, a base de cálculo para instituição do imposto será proporcional a extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada município.

Aqui também é necessário tecer comentários sobre a base de cálculo em relação à exploração de rodovia por pedágios, uma vez que a Lei Complementar n.º 116/03 trata em seu artigo 3º, § 2º in verbis:

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

Há “rodovia explorada” é aquela que possua trecho limitado pelos seus pontos equidistantes, entre cada ponto de cobrança de pedágio ou entre o mais próximo dele e o ponto inicial e terminal da rodovia. O preço do serviço é correspondente à proporção direta da parcela da extensão da rodovia explorada no território do município.

3.1.4. Tributação Fixa

A tributação por alíquota fixa é atribuída aos profissionais autônomos e às sociedades de profissionais liberais, que tem determinação quantitativa em unidades de medidas expressa em dinheiro pelas leis municipais. Nestes casos, a base de cálculo não é o preço do serviço prestado, e sim, a referida unidade.

Neste sentido dispõe o artigo 9º do Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, não revogado expressamente pela Lei Complementar .º 116/2003, *in verbis*:

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

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

Ressaltamos que a expressão “trabalho pessoal do próprio contribuinte” é por vezes, nas legislações municipais, equiparada ao trabalho do profissional autônomo.

3.2. As Alíquotas Fiscais

O percentual incidente sobre a base de cálculo para apuração do montante do tributo devido é denominado como alíquota.

A Constituição Federal de 1988 não estabeleceu quais seriam as alíquotas incidentes na prestação do serviço, apenas trata de dizer que a lei complementar irá determinar quais alíquotas mínimas e máximas poderão ser aplicadas, no que diz respeito à tributação pelo ISS.

A Emenda Constitucional n.º 37 deu a seguinte redação para o artigo 156, que trata da matéria:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

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

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;”

A alteração no texto constitucional buscou evitar possíveis guerras fiscais entre municípios, em relação à instituição de alíquotas menores, com a

finalidade de instalação de maior número de empresas. A alteração constitucional proporcionar uma maior harmonização quanto às leis municipais para o arbitramento das alíquotas incidentes nos serviços prestados dentro do território do município.

Entende-se, a doutrina, que a referida emenda feriu o Princípio da Autonomia Municipal, quando limitou sua capacidade de instituir tributos municipais ao texto constitucional.

3.2.1 - Alíquotas Máximas

A Lei complementar n.º 116/2003, dentre tantas alterações, também tratou da alíquota máxima a ser aplicada nas prestações de serviço. Prevê em seu artigo 10, que a alíquota máxima a ser aplicada pelo município é de 5%.

Importante, destacar que por veto presidencial foi excluído da Lei Complementar n.º 116/2003 a alíquota máxima sobre jogos e diversões públicas, a qual deveria ser de 10%. Em decorrência dessa omissão legal ocasionada por veto, não existe alíquota máxima para este tipo de atividade, podendo qualquer lei municipal atribuir alíquota que achar conveniente, desde que não atente contra o princípio do não-confisco. O veto deste item foi motivado pela viabilidade econômica de determinados pólos turísticos, os quais seriam prejudicados em decorrência da alta carga tributária.

3.2.2. - Alíquotas Mínimas

Não tendo sido editada nenhuma lei complementar regulamentando a alíquota mínima o que esta vigendo em nosso ordenamento jurídico é o disposto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Prevê o artigo 88 do ADCT que a alíquota mínima para os serviços previstos no artigo 156, III, CF é de 2%. Dispõe, também, que para fins de incentivos fiscais, as alíquotas não poderão ser inferiores a 2%. A regra aqui exposta visa a preservar a unidade da federação evitando, assim, a guerra fiscal entre os municípios.

A não observância por parte do município quanto à instituição de alíquotas conforme o texto constitucional gera responsabilidade daquele que não observou. Os contribuintes que recolherem os impostos com alíquota

inferior a 2% não poderão ser penalizados, pois agiram conforme previsão legal do município para o qual fizeram o recolhimento. Mesmo que o município venha a editar norma compatível com os preceitos constitucionais, posteriormente aos recolhimentos já realizados, com base em ordenamento jurídico anterior; não poderá ser exigida a imposição de penalidades aos contribuintes, mesmo que o texto editado traga tal previsão legal.

4. Lançamento do ISS

Lançamento é o procedimento administrativo pelo qual o ente público, por seu agente fiscal, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinando qual a matéria a ser tributada, calcula o montante devido ao fisco, identifica o contribuinte (sujeito passivo), podendo aplicar as sanções previstas na lei nos casos necessários. Com o lançamento é constituído o crédito tributário.

Para que se pratiquem os atos de cobrança de tributos é necessário que se verifique o ato do lançamento corretamente, sob pena de nulidade. A legislação tributária tem como requisito essencial o ato do lançamento para a exigibilidade do tributo, sem este o sujeito passível não está obrigado a exercer a quitação do débito tributário, vem que a constituição do crédito não se concretizou, tão pouca a obrigação decorrente.

O lançamento é ato administrativo de competência exclusiva da administração pública e começa a produzir seus efeitos somente após a notificação ao devedor.

A autoridade administrativa possui o prazo decadencial de 5 anos para realizar o lançamento, após ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. O Código Tributário traz três formas de lançamento, a saber: a) de ofício, b) por declaração, e c) por homologação.

No que diz respeito ao Imposto Sobre Serviço a forma existente de lançamento, por homologação, demonstraremos abaixo.

4.1 – Por homologação

Para o sistema de lançamento por homologação ou auto-lançamento existe a manifestação do sujeito passivo independentemente da manifestação

do fisco. O contribuinte deve antecipar o pagamento do imposto e, somente após, a autoridade administrativa deverá homologar os lançamentos realizados. É atribuído ao sujeito passivo o dever de calcular e pagar o tributo sem prévio exame do fisco.

O reconhecimento da exigibilidade dos tributos que possuem lançamento por homologação não nasce do lançamento, uma vez que possuem natureza de tributos indiretos, sendo por si só exigíveis no momento em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária.

O ente tributante só toma conhecimento da existência do tributo após seu pagamento e tem por missão, homologá-lo. Nesta espécie de lançamento a constituição do crédito tributário ocorre no mesmo instante em que sua extinção, o que decorre também na extinção da obrigação tributária. Isto pois, a prática da homologação extingue o crédito tributário. Contudo, caso o sujeito passivo, não realize o recolhimento de forma correta o fisco inicia procedimento administrativo de apuração de débitos fiscais para verificação quanto ao valor correto e faz o lançamento da diferença “por ofício”.

A autoridade administrativa possui o prazo decadencial de 5 anos para realizar a homologação dos tributos recolhidos pelo sistema de homologação. Em não fazendo expressamente a homologação no prazo indicado no CTN (§ 4º do art. 150), tais recolhimentos serão reconhecidamente homologados, exceto se for manifestamente provada fraude, dolo ou simulação.

Também é forma de lançamento por homologação os tributos retidos na fonte, como é o caso do ISS retido, que ocorre quando se desconta do valor do serviço o valor a ser pago a título de imposto, transferindo assim a responsabilidade do recolhimento para o tomador do serviço. Contudo, tal recolhimento também deverá ser homologado pelo fisco, sob pena de responsabilidade solidária do prestador do serviço.

5. Lista de serviços

5.1. Considerações Sobre a Lista de Serviços

Desde 1965 quando o ordenamento jurídico brasileiro reconheceu efetivamente o Imposto Sobre Serviços vários foram os instrumentos jurídicos que determinaram e alteraram a listagem de serviços sobre os quais incidiria o

imposto. O ISS, cuja competência é municipal, só pode ser exigido se o serviço prestado estiver no rol taxativo da lista de serviços editada pelo município. Esta listagem baseia-se em lei federal que elenca quais serão os serviços passíveis de incidência do referido imposto. Na omissão, na lista, de determinado tipo de serviço não haverá incidência de ISS.

Podemos notar que decorre da natural evolução da sociedade novas modalidades de serviços que acabam por forçar a alteração de nova tabela de serviços, uma vez serem estas de rol taxativo. A última alteração na lista de serviços deu-se em 2003 com a edição da Lei Complementar n.º 116. Foram relacionados nesta nova listagem 193 tipos de serviços tributáveis.

Diante das inúmeras alterações já realizadas na listagem é certo que na medida em que novos serviços forem descobertos estes passem incorporar o rol de serviços tributáveis. As reedições das listagens de serviços têm como principal objetivo aumentar a arrecadação dos municípios.

A listagem em vigência foi editada em grupos de serviços, onde se estabeleceu gêneros e espécies. São tributadas apenas as espécies constantes na listagem, estas espécies são claramente demonstradas através dos subitens. Houve real preocupação em diferenciar os gêneros das espécies isto, pois, podemos verificar que o legislador tratou de repetir, em alguns casos, o serviço tanto como gênero quanto como espécie, é o que o ocorre, ilustrativamente, com os itens 36 e 36.01; 37 e 37.01; 38 e 38.01.

Esta nova listagem diferenciou também a figura do profissional executor do serviço e a atividade passível de tributação, não é tributado o profissional que executa o serviço, mas sim sua atividade, como no caso no serviço de advocacia (item 17,14) ao invés do profissional advogado.

5.2. Taxatividade da Lista de Serviços

A listagem de serviços, embora admita interpretação ampla em alguns de seus itens é tida como taxativa, ou seja, esgota a possibilidade de atividades tributáveis pelo ISS. Entende-se que a listagem é taxativa somente quanto a sua enumeração de serviços, contudo permite ampla interpretação. Ao passo que salvo se a listagem não trazer a expressão “congêneres”, outros serviços devem estar incorporados no gênero. A expressão

“congêneres” é utilizada tanto no item como no subitem, possibilitando, ainda maior interpretação quanto a gama de atividades sujeitas ao ISS. Mesmo com essa possibilidade o legislador não se exime a edição de normas com dispositivos complementares a listagem, visto a possibilidade de atividade extremamente diversificadas em relação as já existentes.

Neste mesmo sentido é entendimento do STF que é taxativa ou limitativa e não simplesmente exemplificativa, a listagem de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla de seus tópicos.

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.”
(STF, 2ªT, RE361.829-RJ13-12-2005, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU 24-02-2005, p51)

A previsão da taxatividade da lista de serviços encontra-se no atual texto constitucional em seu artigo 156, III, que diz ser de competência dos municípios instituírem impostos sobre os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no rol de competência dos Estados e da União, definidos em lei complementar. Porém tal princípio nasceu com a Constituição Federal de 1967 e a edição do Decreto-Lei n.º 406/1968 quando se institui a primeira listagem de serviços, foi neste texto legal que se originou a expressão “lista” para designar o rol taxativo das atividades tributadas pelo Imposto Sobre Serviço.

Mesmo com a edição da Lei do Simples Nacional a Taxatividade a lista de serviços não foi alterada, apenas têm-se como regra o rol expresso na lei complementar n.º 116. Contudo, para os serviços retidos na fonte os subitens

que servem para incidência do Imposto Sobre Serviços são os editados nas respectivas leis municipais que versam sobre a matéria.

Em sua maioria, os municípios, se limitam a copiar a lista de serviços anexa a lei federal, apenas atribuindo as alíquotas a serem aplicadas a cada atividade. São quase inexistentes os municípios que ousam instituir outros tipos de serviços além daqueles constantes na Lei complementar n.º 116/2003.

5.3. – Itens de serviço

Para melhor compreensão do tema finalizaremos as considerações a cerca do imposto sobre serviço tecendo breves comentários aos itens de serviços pertencentes à lista. São 40 os itens de serviço considerados como gênero, a saber:

1 – Serviços de informática e congêneres.

Os serviços de informática constituem uma obrigação de fazer, por isso incidindo o ISS, implicando na execução de trabalhos referentes à elaboração , instalação e manutenção de programas.

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

Neste item engloba-se as pesquisas em geral e seu desenvolvimento, aqui é abrangida pela tributação do ISS a atividade investigativa, que busca sistematizar determinado campo do conhecimento.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

A parte deste gênero que trata de locação requer, para que haja a tributação pelo ISS, de esforço humano, pois a locação pura é instituto do Direito civil. Quanto a cessão de direito, esta visa a venda de serviços advindos da produção intelectual de marcas e de sinais de propaganda, há nesse item circulação de bem imaterial.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

Este item é sui generis, pois comporta inúmeros desdobramentos tendo em vista trata-se de serviços de saúde, assistência médica e congêneres, e possuir diversos subitens.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

Trata este item dos serviços relacionados a área veterinária, e é neste ponto que se difere do item 4.

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

São serviços relacionados, como o próprio gênero diz, aos cuidados pessoais, os quais são realizados por profissionais autônomos ou por clínicas especializadas.

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

O item 7 traz o rol dos profissionais do ramo da construção civil, que executam diversos tipos de serviço, contudo com profissionais tecnicamente instruídos.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

Este item traz dos os serviços relacionados a educação, seja ela, pré-escolar, fundamental, médio ou superior, bem como os ensinos técnicos, modo pelo qual se transmite a alguém determinado conhecimento técnico ou científico.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

Cumpra esclarecer neste item que a tributação pelo ISS não incide sobre a locação do espaço em um bem imóvel, mas sim sobre a hospedagem em si, atualmente requer-se que o local contenha instalações adequadas para que se configure hospedagem. Quanto aos demais serviços, temos que agenciamento ocorre quando alguém se obriga, mediante pagamento, a efetuar para terceiro determinado tipo de serviço. Há neste caso circulação de bem imaterial, portanto, atividade tributada pelo ISS.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

A intermediação é a mediação de serviços. Caracteriza-se pela habitualidade, também ocorre quando alguém se obriga, mediante pagamento, a efetuar para terceiro determinado tipo de serviço.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

A guarda de um bem, não é a mera locação de um espaço, mas sim a condição de depositário do bem entregue ao guardador do estacionamento. A vigilância tem por finalidade aumentar a segurança das pessoas ou bens protegidos por aqueles que observam atentamente os fatos ocorridos ao redor do objeto sob proteção.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres

Os serviços abrangidos neste item traduzem os serviços de diversão pública, a qual é caracterizada pela acessibilidade ao público em geral, independentemente de pagamento de ingresso.

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

A fonografia tem por objeto a representação gráfica dos sons, gravando em aparelhos próprios as vibrações dos corpos sonoros. É objeto de tributação pelo ISS o serviço de fotografia e cinematografia. A reprografia consiste na reprodução de documentos por “Xerox”.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

Este item possui vários desdobramentos em seus subitens os quais tratam conjuntamente de consertos, montagem e instalação em diversos tipos de bens de terceiros.

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

Traz este item a cobrança de serviços prestados pelos bancos, os quais possuem atividades típicas e atípicas de instituições bancárias, tais atividades estão relacionadas nos subitens. Cumpre-nos destacar que só

podem exercer a atividade bancária os estabelecimentos devidamente autorizados.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

O objeto da tributação neste item é o deslocamento de pessoas ou coisas de natureza mercantil, pois se tributa a prestação do serviço. No caso do ISS o transporte deve ocorrer dentro dos limites do município.

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

Este item tem por finalidade a tributação dos assessores e consultores que auxiliam tecnicamente terceiros, utilizando seus conhecimentos técnico-profissionais.

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.

Neste item também observa-se a natureza mercantil, pois somente tributa-se o serviço prestado para terceiros.

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.

Este é o serviço de loteria, neste caso tributa-se a distribuição e venda dos bilhetes pelas casas lotéricas. A receita adquirida com a venda dos bilhetes é tributada pela contribuição social.

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

Neste tipo de serviço não há imunidade constitucional, visto que esta refere-se aos serviços essenciais do Estado, não contemplando aqueles que são passíveis de delegação.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

O STF entende que se tributa o ISS fixo dos oficiais que representam os registros públicos e cartórios, vistos serem estes os responsáveis pela prestação do serviço.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

Este item demonstra a existência de um fato gerador complexo, visto que é necessário a realização de várias atividades para que se caracterize a exploração da rodovia, como por exemplo, a conservação, manutenção, reparação, melhoramentos, monitoramento e outros), não se pode observa a atividade isoladamente, é necessário que se verifique o todo.

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

Programação visual consiste na elaboração de programa para que se transmita imagens como meio de transmissão de mensagens e realizada em grande escala, excluindo-se aquela feita na residência.

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

Estes artigos expostos a venda são tributados pelo ICMS, só são tributados pelo ISS quando forem personalizados, caracterizando assim, a prestação de serviço.

25 - Serviços funerários.

Somente quando o serviço funerário for realizado por meio de concessão, autorização ou permissão, estes serão tributados pelo ISS.

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

Este item traz os serviços que não estão inseridos no monopólio estatal dos correios e que podem ser realizados por particulares.

27 – Serviços de assistência social

Este serviço tem seus profissionais disciplinados pela lei 8.662/1993.

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

O avaliador é profissional capacitado para exprimir em moeda, o valor de determinado bem ou coisa.

29 – Serviços de biblioteconomia.

Este serviço é relacionado a organização e administração de bibliotecas.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

Biologia é o serviço que estuda os seres vivos em geral; biotecnologia estuda o desenvolvimento dos organismos geneticamente modificados; e, a química estuda a constituição da matéria. Trata-se de serviços novos na atual lista de serviços.

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

Nestes casos o que se tributa é o serviço executado com habilidade técnica nas áreas de específicas, não se confunde com os serviços prestados nos itens 7.02.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

O desenho técnico não pode ser confundido com o artístico, o desenhista técnico é especialista em desenhar determinados projetos, anteprojetos ou detalhes de construções.

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

O ISS alcança todos os tipos de despacho aéreo, marítimo, de estradas de ferro, bem assim, aqueles realizados nas repartições públicas, onde se de entrada e saída de documentos, originários de determinados processos e atendendo imposição legal, como por exemplo, a confecções de passaportes.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

Estes serviços são realizados por particulares com finalidade mercantil, por isso é tributado pelo ISS.

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

A reportagem é o ato de pesquisar determinado assunto e transmiti-lo ao público em geral. A profissão de relações públicas só pode ser exercida por bacharel formado em curso de nível superior, já o jornalista tinha a mesma prerrogativa, contudo o STF declarou sua lei regulamentadora inconstitucional.

36 – Serviços de meteorologia.

Esta atividade possui lei regulamentadora, esta ciência estuda os fenômenos atmosféricos. Tratam de serviços novos na atual lista de serviços.

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

São profissionais ligados a belas artes, encenam, interpretam e representam.

38 – Serviços de museologia.

Consiste em novo tipo de serviço acrescido na atual lista de serviços, tal atividade estuda os princípios de apresentação, conservação e classificação dos acervos dos museus.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

São serviços realizados com ouro, só há incidência deste imposto caso haja encomenda específica de ouro, caso contrário poderá ser caracterizado venda ou industrialização de objeto.

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

Arte sob encomenda requer que o trabalho seja feito manualmente e com perfeição.

Encontra-se anexa, a este trabalho, a lista de serviços, em seu inteiro teor, vigente até a presente data, editada pela Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003.

Considerações Finais

A partir da leitura deste trabalho podemos concluir que o imposto sobre serviço de qualquer natureza é de competência municipal e ao município e dada a autonomia de tributar o sujeito passivo de acordo com as alíquotas impostas por suas leis municipais. O referido imposto tem como fato gerador toda prestação de serviço constante na lista de serviços editada pelo município, lembrando-se que esta deve ter por base a lista de serviços constante na lei complementar n.º 116/2003, ainda que estes não sejam a atividade principal do prestador do serviço. Cabe ressaltar que o ISS não incide sobre os serviços compreendidos na competência de tributar do Estado. O que estão elencados no artigo 155, II da Constituição Federal. (ICMS)

Tendo em vista a falta de preparo, tanto dos cidadãos quanto do próprio operador do direito, no que diz respeito aos tributos devidos ao município, em especial ao Imposto Sobre Serviço, este trabalho abriu os horizontes para que tanto o estudante do direito quanto para o cidadão que por diversas vezes é sujeito passivo e desconhece qual tipo tributário ele está inserido, diante da exação do fisco. É importante a explicação de determinados lançamentos tributários para que estes não sejam acrescidos de moratória por desconhecimento das normas tributárias.

Frisa-se, que o direito tributário, como um todo, é totalmente amparado por seus princípios, o que não é diferente com o imposto sobre serviço, o qual tem por linha mestra o princípio da legalidade. Percebemos que ao entender o mecanismo principiológico da tributação fica mais simples a compreensão de determinado imposto. Mesmo sendo este trabalho voltado para os aspectos gerais do imposto sobre serviço de qualquer natureza, seus conceitos remetem aos entendimentos doutrinários a cerca da tributação em geral. Os entendimentos desses conceitos auxiliam na compreensão de outras espécies tributárias.

O ISS tem característica de onerar a circulação de bens imateriais que é a venda de serviço, a uma prestação de serviço a título oneroso realizado um sujeito em favor de outro, em que se tenha a transferência de bem imaterial, o serviço. Este imposto somente pode ser exigido de pessoas que executem a prestação de serviço habitualmente e de forma autônoma, desde que essa

prestação seja a título oneroso. A lei exige que a incidência do imposto restrinja-se a circulação de serviços, realizados por empresa ou por profissional autônomo.

Tem-se que a regra matriz de incidência tributária deve ser aplicada para a incidência do ISS com observância as definições legais e normas gerais contidas na lei complementar n.º 116/2003, pelos princípios tributários constantes na constituição federal, bem como, os princípios constantes no código tributário nacional.

Exemplificou-se a correta interpretação do termo “preço do serviço” o qual é composto por todo montante pago ao prestador, não excluindo da base de cálculo eventuais despesas do prestador do serviço ou utilização de materiais. O que nos mostra que o abatimento de materiais utilizados pelo prestador onera o fisco, pois o prestador do serviço ao ser contratado deve englobar todos os custos para a efetiva realização do serviço.

Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Aliomar de Andrade Baleeiro, 2005.

BRITO Hugo Machado. **Curso de direito tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Ed 21ª São Paulo: Saraiva 2009.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Sinopses jurídicas: Direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 20ª ed. São Paulo:Atlas 2007.

HARADA, Kiyoshi. **ISS doutrina e prática**. São Paulo: Atlas 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, **Manual de direito financeiro e tributário**. 3ª São Paulo: Saraiva 1996.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de direito previdenciário-tomo II**. 2ª ed. São Paulo: LTr 2007.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Revista-ampliada-atualizada, 2003

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de imposto sobre serviço**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PLÁCIDO, e silva. **Vocabulário jurídico**. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *On-line*. Disponível em: www.stj.gov.br. Acesso em: 14 de abril de 2010.

SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. *On-line*. Disponível em: www.stf.gov.br. Acesso em 15, Abril de 2010.