

## **ARTIGO: BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA**

Autores: Fabiana Amendola Barbieri, Bacharel em Direito pelas Faculdades Metropolitanas Unidas. Procuradora do Município de Diadema/SP.

**RESUMO:** a Constituição Federal expressamente define a competência Municipal para criação do Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II.

Passando pelas regras gerais de Direito Tributário, no presente artigo iremos tratar da competência do Município para a cobrança do ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) bem como, em linhas gerais, trazer algumas breves considerações acerca do referido tributo.

**PALAVRAS CHAVES:** Imposto – Competência – Cobrança - ISS

## I - INTRODUÇÃO

No presente artigo trataremos acerca da competência municipal para realização de cobrança do ISS.

Primeiramente, cumpre salientar de início, algumas considerações sobre os Impostos Municipais.

A Constituição Federal de 1988, alterada pela Emenda Constitucional n. 3, que revogou o inciso IV, retirando do Município a capacidade tributária para a instituição do IVV - Imposto sobre a venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos - exceto o óleo diesel -, de 17.3.1993, definiu, no artigo 156, a competência municipal para criação dos seguintes impostos:

**I** - propriedade predial e territorial urbana;

**II** - transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

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

No tocante ao inciso III, **ISS - imposto sobre serviços de qualquer natureza** -, compete ao Município instituí-lo sobre os serviços não abrangidos pela esfera estadual, ou seja, os não compreendidos no artigo 155, II, Carta Magna, que são sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações se iniciem no exterior, definidos em lei complementar.

O ISS é considerado hoje como um imposto incidente sobre a *circulação*, em virtude de que na produção não temos a mudança de titularidade do bem, isto é, não há circulação do bem, seja ele material ou imaterial, de uma para outra pessoa, de sorte que não há que se falar em Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e **Serviços** (ICMS) de competência Estadual.

Para sustentar esta posição, Sérgio Pinto Martins, citado por Walter Gaspar, enumera várias razões, entre as quais destacamos que desde a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, (certidão de nascimento do ISS), o ISSQN foi classificado no capítulo dos impostos sobre a produção e a circulação, e a sua base de cálculo é o preço do serviço, conforme define o art. 9º do Decreto-lei n. 406, de 1968, cujo elemento inexistente na fase de produção, porque para a Economia nesta fase o que se obtém são valores, só se reportando a preço na fase de circulação.

Diz, ainda, o autor mencionado, que o prestador de serviço do ISSQN é o contribuinte do imposto, prestação tal que indica o fornecimento de trabalho ou de direitos a terceiros, mediante paga, que somente se verifica na fase de troca ou permuta, na transferência ou uso do bem, portanto, no instante da circulação, particularmente após o surgimento do conceito de atividade de caráter misto, com a EC nº. 18/65, onde algumas atividades passaram a ser tributadas tanto pelo **ICM** quanto pelo **ISSQN**.

Por último afirma que o ICM gravava somente bens materiais, e o ICMS da Carta Constitucional de 1988, passou a gravar tanto os bens materiais (mercadorias), **quanto os imateriais (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações)**, deixando para o Município a tributação da circulação de serviços de qualquer natureza previstos em Lei Complementar (O ISSQN grava a circulação de bens imateriais).

Neste pensar, podemos concluir que o ISS é um tributo que incide sobre um bem econômico imaterial (serviços) e que se encontra na etapa da circulação, onde se verificam as transferências econômicas de bens.

Não obstante, a Constituição Federal não define o conceito de serviço, e como bem asseverou Sérgio Martins, **o ISS incide sobre a circulação de bens**, e essa circulação, como já firmado na jurisprudência **deve ser econômica** e não simplesmente material, de modo tal que no caso de transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro, pertencente ao mesmo contribuinte não gera o fato incidente do ICMS.

Assim, houve a circulação de um bem, cuja utilização econômica será temporária, que propiciará um uso ao locador, que desse uso tirará um proveito. **É a esse aproveitamento econômico de um bem que a lei tributária define como uma prestação de serviços**, porque faz parte do setor terciário da economia, o de serviços.

A Lei 5.172, de 25-10-1966 (CTN), recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de Lei Complementar, porque outra de igual nível ainda não foi editada, estabelece em seu artigo 109 que os princípios de direito privado são utilizados pelo Direito Tributário, porém os seus efeitos não serão necessariamente os mesmos, assim transcrito:

"Art. 109 Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".

Aí está, portanto, um dispositivo legal anterior à Carta Constitucional de 1988, que por esta foi recepcionada, vez que não contrasta com os seus dispositivos em matéria de Direito Tributário, que dá aos institutos de direito privado a interpretação que melhor lhe aprouver, modificando até o seu significado, diante da autonomia do Direito Tributário em nosso ordenamento jurídico.

## **II – DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PARA EFEITOS DE INCIDÊNCIA DO ISSQN**

Outro tema que merece um estudo mais aprofundado, diante da nova posição de autonomia política que ganhou o Município na Carta Constitucional de 1988, é qual o local da prestação de serviço a ser considerado para efeito do recolhimento do ISS, em face do disposto que diz:

**Artigo 12 do Decreto-lei 406/68**, que considera local da prestação do serviço:

- a)** o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b)** no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

Segundo Hugo de Brito Machado, "o STJ, a pretexto de evitar práticas fraudulentas, tem decidido que é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador", entendimento este contrário à norma do decreto-lei 406/68.

Sendo assim, tal norma que define essa competência foi ou não recepcionada pela

CF/88, uma vez que pode gerar conflitos de competência entre Municípios, ferindo de tal maneira o princípio da autonomia municipal?

José Nilo de Castro defende a tese de que o imposto sobre prestação de serviços é de competência do Município onde foi prestado o referido serviço, ou seja, *no local da prestação*, independentemente do fato do contribuinte ser domiciliado, ou manter estabelecimento de qualquer natureza (filial, escritório), no Município do local onde os serviços foram realizados, com fundamento na autonomia municipal, uma vez que a legislação tributária de um Município não pode ter vigência em outro Município, diante do princípio da territorialidade da legislação tributária.

O princípio da *autonomia municipal* levanta uma questão, qual seja, a constitucionalidade da letra "a", do artigo 12, do Decreto-lei 406/68, ao considerar local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, *o do domicílio do prestador*; enquanto que a alínea "b" define o local onde se efetuar a prestação, no caso de construção civil.

O conceito legal de *estabelecimento* é bastante amplo. Não se sujeita à existência de um imóvel, uma sala, um escritório, de alvará para funcionamento, de construção ou equivalente. Pode ele ocorrer em qualquer lugar, dentro das instalações do prestador de serviço, no escritório da contratante do serviço, num hotel, até na rua, motivo pelo qual a lei tributária do Município o define, como se vê nos **parágrafos 1º a 4º do artigo 115, do Código Tributário do Município de Aracaju**, nestes termos:

"Art. 115 - Considera-se local da prestação de serviços:

- I. do estabelecimento prestador, ou na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- II. no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

§1º - Considera-se estabelecimento, para fins deste artigo, a matriz, filial, agência ou sucursal de empresa, bem como qualquer escritório de representação ou contato de uma empresa, por meio do qual seja realizada a prestação do serviço.

§2º - Caracteriza-se estabelecimento, para os efeitos deste artigo, a existência de um dos seguintes elementos:

- I. manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumento

e equipamentos necessários à execução dos serviços;

II. estrutura organizacional ou administrativa;

III. inscrição nos órgãos previdenciários;

IV. permanência ou ânimo de permanecer no local, para exploração de atividade de prestação de serviços, exteriorizados pela indicação do endereço em impressos, formulários ou correspondências, em contrato de locação de imóvel, propaganda ou publicidade, ou conta de telefone, de fornecimento de energia elétrica ou água, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

§3º - Considera-se prestado no estabelecimento, para os efeitos deste artigo, o serviço que por sua natureza, deva ser executado, habitual ou eventualmente, fora dele.

§4º - Considera-se estabelecimento os locais onde foram prestados serviços de natureza itinerante.

Verificamos que a lei tributária do Município de Aracaju procurou ser, e o fez, bastante ampla na conceituação de *estabelecimento*, com o objetivo precípuo de alcançar os fatos geradores ocorridos no Município, isto tudo em virtude da existência de um grande número de empresas prestadoras de serviços oriundas de outros Estados da Federação, que para aqui se dirigiam a fim de prestarem serviços, sem se estabelecerem oficialmente, mantendo, entretanto, escritórios ou algum outro tipo de ponto de contato, e do disposto na letra "a" do artigo 12 do citado Decreto-lei supra citado.

A redação da letra "a" do artigo 12 do referido decreto, permite a incidência da lei tributária de um Município, onde o prestador de serviços é sediado, em serviços realizados por este em um outro Município, em virtude do prestador não estar também estabelecido, no Município da efetiva prestação dos serviços, havendo uma verdadeira invasão de competência tributária, em flagrante desrespeito ao princípio da territorialidade da lei municipal e da própria autonomia do Município.

Por outro lado, a alínea "b", do mesmo artigo 12, do Decreto-lei 406, desde então (1968), previa que o imposto sobre serviços será pago, no caso de construção civil, *no local onde se efetuar o serviço*.

Diante da autonomia política que o Município brasileiro foi agraciado pela Constituição Federal de 1988, não se pode mais admitir que o serviço prestado dentro do

território de um Município seja tributado por outro, somente pelo fato de que o prestador não possua estabelecimento, de qualquer espécie, dentro da base territorial do Município onde o serviço foi efetivamente prestado.

Entretanto, como já dito anteriormente, esta hipótese incide em invasão de competência tributária territorial de um Município dentro de outro, porque a legislação que institui e arrecada imposto sobre serviço em um Município, estará vigendo dentro do território de outro.

A regra contida na alínea "b" do artigo 12 suso referido, de que o *Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza* é devido no local da prestação é a que deve prevalecer para todos os demais casos, porque essa é a lógica constitucional em vigor, em homenagem, e muito mais em respeito, ao princípio constitucional da *autonomia política que o Município brasileiro* auferiu em 1988, atendendo antiga reivindicação de ilustres doutrinadores nacionais.

Na existência de vários estabelecimentos prestadores de serviços; a doutrina e a jurisprudência são assentes de que o imposto deverá ser recolhido na sede do estabelecimento prestador, como a mencionada por Hugo de Brito Machado, já transcrita, confirmada pela decisão do 1o TACiv.- SP - Ac. unân. da 8a Câmara, de 9-9-94 - Ap. 470.811/2 - Rel. Juiz Toledo Silva - Prefeitura Municipal de Osasco x Instituto Iguatemi de Clínicas e Pronto-Socorro S A, neste teor:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - CLÍNICA MÉDICA -  
CONTRATOS ASSINADOS NA SEDE.

- Se os serviços são prestados pelo estabelecimento localizado no Município, o ISS é devido à Prefeitura desse Município, pois para a lei tributária inexistente, para efeito de incidência do ISS, o princípio da unidade econômica da empresa, fato admitido pela doutrina e jurisprudência. Cada estabelecimento da empresa pode ser considerado à parte, para efeito de tributação, inclusive de ter livros e documentos fiscais. Qualquer estabelecimento do contribuinte pode determinar o local da incidência do ISS, pouco valendo a importância do estabelecimento - sede, matriz, sucursal ou agência, ou o local onde seja centralizada a escrita. O essencial é que o referido

estabelecimento seja o prestador do serviço e não outro. É o estabelecimento prestador do serviço que indica o local a ser levado em conta para a incidência do ISS. Pode a empresa ter diversos estabelecimentos e nenhum deles ser o estabelecimento prestador.

Todavia, importante jurisprudência prolatada pelo STJ, porque se coaduna com o posicionamento esposado por Nilo de Castro, que o ISS deve ser recolhido no território em que os serviços foram prestados, independentemente da existência de *estabelecimento prestador*, adiante transcrita, que, como a anterior, foram extraídas da obra de Walter Gaspar:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - LOCAL DO FATO GERADOR - INTRERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DL 406/88

*“Embora a lei considere local da prestação de serviços, o do estabelecimento prestador, 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, para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga”*. Recurso provido. (STJ - Ac. Unân. da 1ª T., publ. Em 25.4.94 - RESP 41.867-4 RS - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - SELTEC - Empresa Nacional de Serviços x Município de Pelotas - Adv. Renato Donadio Munhoz e Pedro Orestes Sorondo). **Grifo Nosso**

*“- 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 de crédito tributário”* (STJ A.R.R.E nº 299.838-MG, ac. 1.T, j. 05.06.01., Presidente



*Min. José Delgado, Rel. Min. Francisco Galvão).*

Estas decisões da 1ª Turma do STJ, revelam a tendência jurisprudencial pátria, que nortearão as decisões dos mais diversos Tribunais Estaduais de nosso país, reconhecendo a *autonomia política do Município brasileiro*.

### **3 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 22ª edição. Ed. Saraiva, 2001.

\_\_, \_\_. Hermenêutica e Interpretação Constitucional. 3ª edição. Ed. Saraiva. 2002.

Constituição Federal de 1988.

Código Tributário Nacional

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 32ª Edição. Ed. Malheiros, 2009.