

## IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

*Zenilda Paidá,*

*Acadêmica de Direito décimo semestre*

*FAIS/UNIC – FACULDADE DE SORRISO*

**Resumo:** No Brasil, o ISS surgiu com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, após ter nascido na França, e foi adotado em nosso país com denominação de “Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza”, motivo pelo qual surgiu a discussão se se trata de um imposto novo ou se substituição de um imposto já existente. Assim o objetivo deste trabalho é identificar a característica deste imposto e suas peculiaridades.

**Palavras chaves:** imposto. Serviço. Qualquer natureza.

**Abstract:** In Brazil, the ISS began with the Constitutional Amendment No. 18 of 1965, after being born in France, and was adopted in our country called "Tax on Services of Any Nature", why did the discussion rages a new tax or replacement of an existing tax. Thus the objective of this study is to identify the characteristics of this tax and its peculiarities.

**Keywords:** tax. Service. Any kind

### 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 revolucionou a história do direito constitucional brasileiro tributário em muitos aspectos. Entre eles está o enquadramento dos Municípios como estruturas diretas do regime federativo, porquanto embora não tenham representatividade no Congresso Nacional, carregam consigo autonomia orçamentária e competências legislativas na mesma medida da União, dos Estados e do Distrito Federal, entre as quais a capacidade de instituir tributos (ISS, ITBI, IPTU, taxas, COSIP, contribuições de melhorias e contribuições previdenciárias).

Após a instituição dos tributos, os Municípios devem seguir certas regras jurídicas que descrevam hipoteticamente o fato que, se praticado, deflagrará a quem o praticou a obrigação de recolher tributos – a regra matriz de incidência tributária que, segundo Luis César Souza de Queiroz, é a fórmula lógico-condicional capaz de expor a estrutura das normas jurídicas, que por sua vez é bipartida: um implicante, também denominada antecedente, que irá discriminar a hipótese de incidência por meio do

“descritor”; outra implicada, também chamada de conseqüente, que irá estatuir pelo “prescritor” os efeitos jurídicos deflagrados pela tomada de conduta prevista no antecedente.

Portanto, como veremos a seguir, o presente trabalho tem por finalidade aprofundar o estudo sobre o Imposto sobre serviço de qualquer natureza, ou seja, o ISS, visando mostrar aos acadêmicos e sociedade em geral regras, origem, base de calculo, sua circulação, o fato gerador, os contribuintes, enfim, como é feito o procedimento através de normas e regras, uma vez que, este tema é bastante discutido entre autoridades e sociedade em geral, levando assim um conhecimento profundo, com teorias, doutrinas e exemplos lógicos e claros, haja vista que muitos desconhecem este imposto.

## **2. ORIGEM DO ISS E EVOLUÇÃO HISTÓRICA**

Eis o típico imposto sobre serviços de qualquer natureza, que nascera na França e foi adotado em nosso país com denominação de “Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza”.

O ISS surgiu por volta no século XX, como base na preocupação dos Estados membros em aplicar um preço proporcional aos preços dos bens e serviços. Vários países, em uma única lei, adotaram, assim, um tributo sobre a venda de mercadorias e de serviços, destacando-se: a França; a Republica Federal Alemã; o Uruguai; a Holanda; a Bélgica; Luxemburgo; o Equador; a Itália; o Peru; e a Argentina.

No Brasil, o ISS surgiu com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, tratado no art. 15.

Antes da reforma tributária de 1965, a atividade tributável era alcançada pelos seguintes impostos, admitidos pela Constituição de 1946:

A) Imposto Sobre Transações (estadual) recaindo sobre certos serviços, como hospedagem, construção civil, etc.;

B) Imposto de Indústrias e Profissões (municipal), incidente sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, abrangendo, dentro de sua área, a indústria, o comércio e a profissão, inclusive todo e qualquer serviços;

C) Imposto Sobre Diversões Públicas (municipal), sobre os jogos e as diversões públicas.

Assim, em decorrência da crise econômica brasileira após a Revolução de 1964, o Governo adotou um elenco de medidas corretivas de emergência, objetivando o combate à inflação, o reativamento da economia, a correção do desequilíbrio cambial e a sustação da crise de motivação, o que deu abertura para a reforma tributária de 65, que ofereceu ao Brasil um novo sistema tributária, que foi quando surgiu o ISS.

O ISS, veio para abranger o campo da incidência do imposto sobre Transações, do Imposto de Indústrias e Profissões (suprimidas as áreas do comércio, da indústria e das atividades financeiras), e do Imposto Sobre Diversões Públicas (área total dos jogos e das diversões públicas).

Assim, podemos dizer que a Constituição Federal possibilitou a criação do ISS que se deu em 01 de janeiro de 1967, pela maioria dos municípios do Brasil.

### **3. IMPOSTO NOVO OU SUBSTITUIÇÃO**

Com isso, abriu-se margem para discussão se o ISS é um imposto novo ou se é um imposto que substituiu outros existentes. Todavia, Manoel Lourenço afirma que trata-se de um imposto novo, com base no entendimento que substituir um imposto é colocar outro no lugar do anterior. A substituição pressupõe a existência de dois impostos diferentes.

Assim, podemos concluir que o ISS recai sobre os “serviços de qualquer natureza”. Trata-se de um tributo novo, com um fato gerador bastante específico, inexistente até então.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, não permitiria, ainda a implantação do novo imposto por parte dos diversos municípios. Estes aguardavam a “Lei Complementar”, que deveria estabelecer os critérios para distinção das atividades

sujeitas ao ICM e ao ISS.

Em 25 de outubro de 1966 é promulgado, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172), que veio a disciplinar a matéria, trazendo, além de normas gerais de Direito Tributário, o conceito da hipótese de incidência fiscal (art. 72) e a pessoa do qual se exige o ISS (art. 73). O conceito de “serviço”, para efeitos da incidência do imposto, ficou sendo o seguinte:

*Art. 71. (...)*

*§ 1º. Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:*

*I – O fornecimento de trabalho, como ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;*

*II – A locação de bens móveis;*

*III – A locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.*

Com fulcro na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e no Código Tributário Nacional, os Municípios começaram a implantar o novo imposto, embora enfrentavam grandes dificuldades para fazê-lo. Um dos primeiros Municípios a legislar sobre o ISS foi o de Fortaleza, no Ceará, com sua Lei Municipal nº 3.330, de 30 novembro de 1966.

No início do exercício de 1967, novas normas maiores vieram alterar o Código Tributário Nacional, no que tange o sistemática do ISS:

A) O Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967, ampliou o conceito e a enumeração do que se considerava, “serviço” para efeito de cobrança do ISS (art. 3º, alteração 7ª); apresentou novo conceito de atividade mista (art. 3º, alteração 8ª); regulou a base de cálculo do tributo para os casos de atividade mistas e de execução de obras hidráulicas e de construção civil (art. 3º, alteração 9ª) e estabeleceu a alíquota máximas para a cobrança do imposto em relação a certos serviços (art. 9º). Para os efeitos do ISS considerava-se “serviço”:

*I – locação de bens móveis;*

*II – locação de espaço e bem imóveis, a título de hospedagem ou para a guarda para bens de qualquer natureza;*

*III – jogos e diversões públicas;*

*IV – beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionados com mercadorias não destinadas a produção industrial ou a comercialização.*

*V – execução, por administração ou empreitada de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos;*

*VI – demais formas de fornecimento de trabalho com ou sem utilização de máquinas ferramentas ou veículos*

B) O Ato Complementar nº 35, de 28 de fevereiro de 1967, exclui as subempreitadas, realizadas com obras ligadas ao Poder Público, da incidência do ISS (art. 3º) e altera a regra da base de cálculo do tributo para os casos de execução de obras hidráulicas e de construção civil (art. 4º);

C) O Ato Complementar nº 36 de 13 de março de 1967, trouxe o conceito de “local da operação para efeito de ocorrências do fato gerador” do ISS nos casos de prestação de serviço em mais de um Município (art. 6º).

A Constituição do Brasil, promulgada em 24 de janeiro de 1967, para entrar em vigor no dia 15 de março (art. 189), não alterou o imposto que foi distribuído aos Municípios. Conservou a competência municipal da ISS com a seguinte expressão:

*Art. 25. Compete aos municípios decretar imposto sobre:*

*(...)*

*II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em lei complementar.*

A partir de então – março de 1967 – a Constituição exigia que os serviços que constituíssem hipótese de incidência do ISS fossem definidos em Lei Complementar (o Código Tributário Nacional não devia apenas “estabelecer critérios de distensão”, mas, sim, definir os serviços alcançados pelo ISS).

Posteriormente é editado o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos Impostos Sobre

Operações Relativas á Circulação de Mercadorias e Sobre Serviços de Qualquer Natureza, revogando, expressamente, todas as disposições relativas ao ICM e ao ISS que contavam do Código Tributário Nacional (art. 13). O legislador procurou simplificar as normas relativas ao ISS, deixando-as claras. A hipótese de incidência fiscal passa a ser a prestação de serviços constantes de uma lista:

*Art. 8º. O imposto de competência de municípios sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador à prestação por empresa profissional” ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.*

Esta lista legal tinha 29 itens. A atividade de “caráter misto” é suprimida com o estabelecimento de duas regras simples: os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto municipal dos serviços, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (art. 8º, § 1º); os serviços não especificados na lista cuja a prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitas ao Imposto de Circulação de Mercarias (art. 8º, § 2º). A base legal do imposto recebe novas regras (art. 9º) e o local considerado de prestação de serviços e estabelecidos de forma mais simples (art. 12º).

O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, entrou em vigor em 01 de janeiro de 1969, editado na véspera, não dera tempo às edilidades para nova sistematização do ISS na legislação local.

No mesmo ano de 1969, nova alteração é concretizada em relação ao ISS. O Decreto-lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, vem alterar o Decreto-lei nº 406, de 1968, modificando a redação e a regra de alguns de seus artigos (do art. 8º, § 2º; art. 9º, §§ 2º e 3º), inclusive a lista de serviços, que passou a ter 66 itens.

A Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, que decreta e promulga a Constituição da República Federativa do Brasil, ao apresentar a nova discriminação de rendas tributárias, não altera a forma de distribuição do ISS aos municípios:

*Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto*

*sobre:*

*(...)*

*II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados definidos em lei complementar.*

Todavia, o § 4º, do art. 24, veio limitar o poder fiscal distribuído aos Municípios, permitindo que Lei Complementar fixasse as alíquotas máximas do ISS.

O ISS já estava com seus contornos fixados, a propósito do previsto na Legislação Maior.

Então, adveio a promulgação da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, que ao proceder a discriminação da competência para instituir impostos, manteve a competência dos Municípios em relação ao ISS, através de seu art. 156, inciso I, conservando a fixação de alíquotas máximas no parágrafo 4º, inciso I, mas veio limitar ainda mais o poder fiscal distribuído aos Municípios quando no inciso II, do mesmo parágrafo 4º, permitiu que Lei Complementar exclua de sua incidência a exportações de serviços para o exterior.

Portanto, hoje, a competência dos Municípios para instituir ISS, constitucionalmente distribuídas tem a seguinte redação:

*Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:*

*(...)*

*IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I b, definidos em Lei Complementar.*

*§ 4º. Cabe á Lei Complementar:*

*I – fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;*

*II – excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior.*

Esta é a descrição histórica dos caminhos traçados pelo ISS, que se presta para compreender a sua teleologia e vislumbrar as perspectivas que este imposto poderá assumir daqui para frente.

#### **4. OBJETO**

O Imposto Sobre Serviços se apresenta, acima de tudo, como um imposto sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviços, onde se presume um prestador do serviço, um preço para operação e um tomador do serviço. O referido imposto alcança a circulação econômica de determinado bem (serviço), a circulação de uma riqueza especial, que vai da produção de serviços para respectivo consumo.

Este tributo é, assim, um imposto:

A) Sobre a Circulação;

B) Sobre Serviços.

#### **4.1. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO**

O ISSQN recai sobre bens que se encontram na etapa econômica “produção – circulação – consumo”, mais precisamente, serviços que são transmitidos economicamente de pessoa para pessoa.

A legislação brasileira, desde o nascimento do ISS, colocou esse tributo na categoria econômica dos impostos sobre produção e circulação. Inicialmente, tanto para o ICM como para o ISS, havia o conceito legal de atividade de caráter misto, admitindo a incidência dos dois impostos sobre uma única atividade, no pressuposto correto que ambos os tributos oneravam a circulação de bens, seja de serviços, seja de mercadorias, e a nova Constituição Federal, de 1988, reafirmou essa regra de classificação dos econômicos dos impostos tal como definida na Constituição ora revogada e mantém-se a mesma consagração de nomenclatura para o ISS (posteriormente mudada para ISSQN), sendo que, para o ICM a nomenclatura mudou para ICMS.

Tratando-se de um imposto direto, não se pode negar ser o ISSQN um tributo que afeta manifestações mediatas de riqueza, como acontece no consumo.

#### **4.2. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

O ISS onera a circulação de bens que não são mercadorias, isto é, que não são bens matérias ou corpóreos. Onera a prestação, a título oneroso realizado por uma pessoa em favor da outra, em que haja a transferência de um bem imaterial.



O conceito de SERVIÇO, como de mercadoria de produto, é inerentemente econômico. A economia classifica os bens econômicos em 02 (Duas) classes: BENS MATERIAIS, ou corpóreos, aqueles que tem uma extensão corpórea no espaço, inclusive permanência nesse, como a mercadoria, o produto ou o material; e BENS IMATERIAIS, ou incorpóreos, os quais carecem das referidas características, como o trabalho ou o serviço. Serviços, no sentido econômico, são bens imateriais que estão na circulação econômica, opondo-se, pois, a tudo que constitua bem material ou corpóreo. Podem abranger não apenas o “fornecimento de trabalho” (serviços de advocacia, e odontologia etc.), mas também a “locação de bens móveis” (serviços de locação de máquinas, de locação de veículos, etc.), a “locação de espaço em bens imóveis á título de hospedagem ou guarda de bens” (serviços de hospedagem em hotéis e depósitos, etc.), e as “cessões de direito” (serviços de vendas de bilhetes de loteria, serviços de divertimentos públicos etc.).

Para a economia, o conceito de serviço se opõe ao de bem material ou corpóreo, abrangendo quaisquer outras atividade que não constituam circulação de bens corpóreos ou materiais. Trata-se de um conceito por oposição ao de bem corpóreo. Tudo que não constitua bem material constitui outra modalidade de bem: serviço. Este é um bem econômico como qualquer outro, embora com característica peculiares.

O legislador brasileiro desde do início do ISS, considerou SERVIÇO diversas operações, não apenas a de “fornecimento de trabalho”, mas, também a de “locação de bens móveis” e a de “cessão de direito”. De fato o Código Tributário Nacional, a primeira lei a tratar da matéria assim dispõe:

*Art. 71. (...)*

*§ 1º. Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:*

*I – O fornecimento de trabalho, com ou sem autorização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;*

*II – locação de bens móveis;*

*III – a locação de espaço de bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.*

## **5. A LEGISLAÇÃO DO ISS**

Em relação ao disciplinamento do imposto, no Brasil, a legislação maior a ser invocada é, hoje, a seguinte:

A) Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, art. 156, IV e parágrafo 4º, I e II; combinado com o art. 155, I, "b" e parágrafo 2º, IX, "b";

B) Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 71 a 73 (com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 28, de 14 de novembro de 1966, art. 4º, inciso I; Ato Complementar nº 27, de 08 de dezembro de 1966, art. 1º, alteração 3ª; Ato Complementar nº 34, de 30 de Janeiro de 1967, art. 3º, alteração 4ª, 7ª, 8ª e 9ª, art. 5º e art. 9º; Ato Complementar nº 35, de 28 de fevereiro de 1967, art. 3º, alteração 2ª e art. 4º; Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, art. 5º, alteração 1ª e art. 6º);

C) Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, arts. 8º a 12 (com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, arts. 3º, alterações I, III, IV, V e VI, Lei Complementar nº 22, de 09 de dezembro de 1974, Lei nº 7.192, de 05 de julho de 1984, e Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987), no que não conflitar com a Carta Política vigente desde 05 de outubro de 1988.

## **6. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

O imposto, em relação à discriminação constituição de rendas tributária, esta no campo de competência dos Municípios. De acordo com a Constituição Federal, de 1988, compete aos Municípios instituir Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza (art. 156, IV). Assim, qualquer serviço seja de que natureza for, estão compreendidos na competência dos Municípios, exceto aqueles discriminados no art. 155, inciso I, "b", do Texto Ápice.

Os Municípios, privativamente, legislam sobre o ISS, cada qual dentro do respectivo território, observadas as normas constantes da legislação hierarquicamente superior. Salienta-se, apenas, que como no Distrito Federal está vedada a sua divisão em Municípios (art. 32) este tem competência para legislar e instituir o ISS em seu espaço territorial (§ 1º), cabendo a este a sua arrecadação; e, que nos Territórios da União, mesmo tendo a faculdade para serem divididos em Municípios (art. 34, § 1º), neste a competência para legislar e instituir ISS em seu espaço territorial é da União (art. 24, I),

cabendo a esta a arrecadação.

Para conhecimento mais profundo do ISS, vejamos os seus elementos essenciais caracterizadores: o fato gerador da respectiva obrigação tributária; a base de cálculo do tributo e o contribuinte.

### 6.1. FATO GERADOR

Em relação ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, dispõe a legislação maior:

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:*

*(...)*

*IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, “b”, definidos em Lei Complementar.” (Constituição Federal, de 1988)*

*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 constante da lista anexa.” (Decreto Lei nº 406, de 1968).*

Assim, a causa jurídica que dá lugar á incidência do ISS é a seguinte situação de fato: prestação de serviços definidos em Lei Complementar.

Prestação de serviços, já vimos, é a transferência onerosa, por parte de uma pessoa (empresa ou profissional autônomo) à outra, de um bem imaterial. Traduz-se pela venda de bens imateriais, de bens incorpóreos que se acham no circuito econômico produção–circulação.

Tal prestação de serviços abrange tanto o fornecimento de trabalho como a locação de bens móveis, a locação de espaço em bens imóveis com determinado objetivo e a cessão de direitos. O fato de haver fornecimento de materiais não desnatura a espécie de circulação e, em consequência, o respectivo fato gerador.

A expressão definida em Lei Complementar, contida na Constituição (art. 156, inciso IV) esclarece que o instrumento legislativo compete para definir os serviços

alcançados pelo ISS é exclusivamente a Lei Complementar. A Lei Complementar, instrumento jurídico de hierarquia intermediária entre a Constituição e a Lei Ordinária, terá a função de integrar a eficácia da norma constitucional.

A lista de serviços, baixada por Lei Complementar, portanto, é taxativa ou exaustiva, sendo vedado aos Municípios ampliar as atividades indicadas pela lei hierarquicamente superior à lei ordinária Municipal. Serviços tributados pelo ISS são somente os constantes da lista de serviços. Esta, de fato, contém o rol integral dos serviços alcançados pelo ISS. Dispõe o Decreto-lei nº 406, de 1968, que o ISS tem como fato gerador à prestação “de serviços constante na lista “anexa” (art. 8º). No regime constitucional tributário atual, se o serviço não vier previsto em Lei Complementar, jamais ele poderá servir de hipótese de incidência do ISS, por impedimento constitucional.

Todavia, esclarece-se, mesmo que um determinado serviço não conste da lista a que se refere a Constituição (art. 156, inciso IV), ainda assim permanece dentro da competência tributária do Município, salientando-se que, tal serviço não definido na lista apenas não é alcançado pelo ISS, por estar fora do alcance do poder fiscal tributário Municipal.

## **6.2. CONTRIBUINTE**

Definindo o ISS, a legislação considera contribuinte do imposto a pessoa do prestador do serviço (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 10).

O contribuinte é a pessoa que fornece trabalho, que loca bens móveis, que loca espaço em bens imóveis, para certos fins ou quem cede direitos.

Como o ISS é um tributo sobre a circulação de bens imateriais, este onera a venda econômica de serviço, a produção de serviços realizada com caráter de habitualidade e de modo autônomo independente, sem subordinação.

Assim, diante da sujeição passiva tributária relativa ao ISS, podemos dizer:

- São contribuintes do ISS todas as pessoas que prestam serviços, isto é,

que forneçam trabalho, aluguem bens imóveis ou cedam direitos. Os pressupostos para a existência do contribuinte estão consignados naqueles seguintes elementos: efetiva prestação de serviços; habitualmente da atividade; e autonomia no exercício da atividade. Outros elementos são irrelevantes.

- Não são contribuintes do S as pessoas que realizam trabalho para si próprias. No caso, inexistente venda, inexistente a circulação de serviços, elementos essenciais para a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária.
- Não são contribuintes do ISS as pessoas que prestam serviços com relação de emprego, isto é que prestam serviços de natureza não eventual e sob dependência, sejam empregados, servidores públicos entre outros.
- Não são contribuintes do ISS as pessoas que não praticam atividades em nome próprio, como os diretores e membros de conselho consultivo e fiscal de sociedades. Não prestam serviços na qualidade de empresa ou profissional autônomo.
- Não são contribuintes do ISS as pessoas jurídicas que exerçam atividades sem fins lucrativos, como as sociedades civis e as associações civis ambas sem fins lucrativos, pois estas estão fora da definição legal de empresa

O ISS somente pode ser exigido das pessoas que executam, habitualmente e de forma autônoma, a prestação de serviço a título oneroso. Exige a lei que a incidência do imposto se restrinja a circulação de serviços, realizados por empresa ou por profissional autônomo.

### **6.3. BASE DE CÁLCULO**

Quanto a base de cálculo do ISS, o legislador, em princípio, escolheu o “preço do serviço” (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 9º), assim entendido todos os valores que compõem o contra valor da prestação de serviços, incluído todos os gastos e o valor do próprio imposto.

A base de cálculo do imposto é, pois, a valor bruto, sem dedução alguma, o total auferido pelo fornecimento do trabalho (preço) pela locação do bem móvel (aluguel) a determinado título (preço) ou pela cessão de direitos (preço), sem dedução alguma dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço e nem de despesas.

O Legislador brasileiro, em relação a base de cálculo do imposto, abriu apenas 02 (Duas) exceções, a saber:

A) admite a dedução, do preço bruto, dos valores dos “materiais fornecidos pelo prestador” e das “subempreitadas já tributadas pelo imposto

B) abandona o preço do serviço, passando o ISS a ser calculado através de alíquotas fixas ou variáveis em função da natureza do serviços ou de outros fatores pertinentes, quando se trata de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte

Em relação às alíquotas fiscais, em geral superiores a 10,0% (Dez por Cento) nos diversos países estrangeiros, no Brasil é costume aplicar-se a alíquota de 2,0% (construção civil), de 5,0% (geral), e de 10,0% (diversões públicas) tendo em vista as limitações do art. 9º, do Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, mesmo tendo sido declarada inconstitucional pelo STF. Tais limitações máximas, diante da Constituição Federal de 1988, agora, só poderão ser estabelecidas através da Lei Complementar (art. 156, § 4º, I).

## **7. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO**

A partir de 01 de janeiro de 1969, o Decreto-lei nº 406, de 1968, passou a considerar local da prestação de serviço:

A) o local do estabelecimento prestador (art. 12, “a”) ou, na sua falta, o local do domicílio (art. 12, “a”);

B) o local onde se efetuar a prestação de serviço, para os casos de construção civil (art. 12, “b”).

Como está definido na lei, tal é a regra de incidência tributária para o ISS, em

relação ao local da prestação do serviço, seja para atividades exercidas em um único município ou em vários municípios. “É irrelevante, para o caso, o local onde o serviço foi iniciado ou concluído, onde a nota fiscal foi emitida; onde a contabilidade da empresa faz a inscrita; onde o serviço é pago; onde o contrato foi firmado, etc.”,

Assim, conforme se verifica, para a determinação do fato gerador da respectiva obrigação tributária, no espaço, o ordenamento jurídico tributário não prestigiou, totalmente, o princípio do local da prestação do serviço.

Somente no caso de construção civil é que o ISS é devido no local da respectiva execução da obra, “onde se efetuar a prestação”, dispõe o Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 12, letra “b”;

C) admite, conforme conceito de estabelecimento prestador e de domicílio do prestador, a existência de diversos estabelecimento prestadores ou de numerosos domicílios, permitindo, assim, a incidência tributária em diversos locais.

## **8. MOMENTO DA INCIDÊNCIA FISCAL**

O outro problema salientado é pertinente ao MOMENTO DA INCIDÊNCIA FISCAL, isto é, ao momento da exteriorização do fato gerador da obrigação tributária relativa ao ISS.

O legislador complementar silenciou quanto ao elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária, deixando de oferecer regra para o caso prático.

Diante do silêncio da Lei Complementar, a regra a ser adotada na aplicação do ISS é a de que este imposto é devido no momento da prestação do serviço, ou melhor, quando se fornece o trabalho, se loca o bem móvel ou se sede o direito. Certos elementos, como a data da celebração do contrato, a data do pagamento do preço do serviço, etc., são irrelevantes para caracterizar o momento do nascimento da respectiva obrigação tributária.

O outro problema salientado é pertinente ao MOMENTO DA INCIDÊNCIA FISCAL, isto é, ao momento da exteriorização do fato gerador da obrigação tributária relativa ao ISS.

O legislador complementar silenciou quanto ao elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária, deixando de oferecer regra para o caso prático.

A norma geral é a de, conforme Diretriz da CEE, a obrigação tributária relativa ao imposto sobre circulação de serviços nasce no momento em que SE PRESTA O SERVIÇO (2, art. 4º, 4) ou, conforme dispõe a legislação da BÉLGICA e da ITÁLIA, no momento em que a prestação é ultimada. Tal regra, à evidência, não impede que certos serviços, de duração indeterminada ou cuja execução temporária ultrapasse certo período de tempo, tenham fixados em lei certos momentos como de “incidência”, parceladas, v.g., determinando ser devido o tributo por ocasião de recebimentos parcelados do preço do serviço.

Diante do silêncio da Lei Complementar, a regra a ser adotada na aplicação do ISS é a de que este imposto é devido no momento da prestação do serviço, ou melhor, quando se fornece o trabalho, se loca o bem móvel ou se sede o direito. Certos elementos, como a data da celebração do contrato, a data do pagamento do preço do serviço, etc., são irrelevantes para caracterizar o momento do nascimento da respectiva obrigação tributária.

## **9. ESTRUTURA E MECANISMO DO ISS**

O Imposto Sobre Serviços, tal como disciplinado no ordenamento jurídico brasileiro, merece, ainda, alguns retoques, a fim de melhor poder atuar como receita tributária municipal e eliminar algumas disparidades, estas provocadas de bitributação nacional e internacional. Não resta a menor dúvida de que os sistemas fiscais são resultantes de larga evolução, determinada por acontecimentos políticos, sociais e econômicos, que se desenvolvem em cada país ou em cada território. Todavia, o fato não impede a existência de sistemas fiscais que caminhem para relativa unificação. Nos serviços, v.g., de assistência técnica ou de cessões de direito, mormente em território de poderes tributantes diferentes, é importante haver uma norma unitária (para os dois territórios), quanto ao local em que se considera ocorrida a prestação do serviço, a fim de minorar os problemas da aplicação da legislação tributária.

O ISS acha-se estruturado dentro dos três elementos essenciais da obrigação tributária: o fato gerador (prestação de serviços), a base de cálculo (preço do serviços) e



o contribuinte (prestador de serviço).

Principalmente diante da nova Constituição Federal de 1988, para um bom mecanismo do ISS, o Legislador complementar deverá alterar a sua legislação, aparado algumas arestas, ditando normas relativas ao contribuinte e aos elementos temporal e espacial do fato gerador da obrigação tributária, aproveitando a oportunidade que se lhe apresenta com o novo Texto Ápice.

Em relação ao contribuinte, mister se faz que o Legislador complementar faça referência expressa às três espécies genéricas de vendedor de bens imateriais (serviços) utilizando os vocábulos PRESTADOR DE SERVIÇOS, LOCADOR DE BENS MÓVEIS E CESSIONÁRIO DE DIREITOS.

O Legislador complementar não pode regular o mecanismo do ISS sem ter em mente esses três tipos de contribuintes, que são distintos.

Por outro lado, o Legislador complementar deve baixar normas relativas ao aspecto espacial (alterando) e temporal (criando) relativas ao fato gerador do tributo, a fim de evitar bitributações.

Em relação ao espaço, o ISS deve ser devido, sem exceção, no território onde o serviço é produzido ou prestado. Tratando-se de bem imaterial, os momentos de sua produção e de sua circulação se dão no mesmo instante, num único lugar. Assim, o ISS |deve ser pago no território do Município onde “o serviço é prestado”. O desdobramento desta última expressão traz por conseqüência a indicação de três Locais para prestação de serviços, a saber: a) onde o serviço é prestado, indicativo do lugar onde o trabalho econômico é executado; b) onde o bem móvel é lobado, indicativo do lugar onde o bem móvel é utilizado ou explorado; e c) onde o direito é cedido, indicativo do lugar onde o direito cedido é exercido ou utilizado.

Vale, ainda, salientar a necessidade da exata definição do aspecto espacial de incidência do ISS, quando incidir sobre atividade tributada de característica complexa, ou seja, a atividade-fim tributada (v.g., administração de consórcios), exige a consecução de uma ou mais atividades-meio, ou acessórias, não tributadas (no caso exemplificado, agenciamento, intermediação, assessoria), principalmente quando estas

são exercidas em território Municipal diverso de onde é exercida aquela, evitando-se, assim, a ocorrência de conflito de competência impositiva fiscal entre os municípios eventualmente envolvidos.

Conseqüentemente, diante do novo ângulo de abordagem

O ISS seria melhor aplicado como Imposto Sobre Circulação, exigindo-se o tributo, em todos os casos, no local da prestação do serviço, no local onde se exerce a atividade. Neste local, também se concretizaria o consumo do serviço, facilitando a transferência econômica da carga fiscal ao consumidor.

Tais regras se afinam com a estrutura do ISS, trazendo solução que entendemos eficaz para os casos práticos, diante daqueles que apresentaram e continuam a apresentar controvérsias.

## **10. O ISS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Segundo a Lei Maior não é todo e qualquer serviço que pode ser tributado pelo ISS. Não sofrem a incidência desse tributo: a) os serviços compreendidos na competência tributária do ICMS (comunicação, transporte intermunicipal e transporte interestadual) e b) aqueles que não estiverem definidos em lei complementar (RE n. 361.829).

A Constituição estabelece que a lei complementar, aprovada pelo Congresso Nacional: a) fixará as alíquotas máximas e mínimas do ISS; b) excluirá da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior e c) regulará a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais do ISS serão concedidos e revogados.

O pressuposto constitucional do ISS, assim estava no art. 24, inciso II e parágrafos 4º, do Texto Ápice de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01/ 69, “ ex vi”:

*Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:*

*(...)*

*II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos*

*Estados, definidos em lei complementar.*

*(...)*

*§ 4º. Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.*

Agora, com a edição da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, o pressuposto constitucional do ISS está redigido no art. 156, inciso IV e parágrafo 4º, incisos I e II, da seguinte forma:

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

*(...)*

*IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, “b”, definidos em lei complementar*

*§ 4º. Cabe á lei complementar:*

*I – fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;*

*II – excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportação de serviços para o exterior.*

Indispensável é, também, a transcrição do referido art. 155, I, “b”, que assim dispõe:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:*

*I – impostos sobre:*

*(...)*

*b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

Ou seja, os Municípios não podiam tributar com o ISS os serviços de comunicação e transporte, salvo aqueles realizados estritamente dentro de seu território, pois aqueles eram submetidos ao poder fiscal da União (incisos VII e X, do art. 21, da CF/67-69); e, quanto aos Estados, “o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito a imposto sobre circulação de mercadorias” (inciso II, do art. 23, da Constituição Federal de 1967-69, combinado com o § 2º, do art. 8º, do Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69).

Agora, com a edição da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, a situação transmutou-se.

Em primeiro lugar, com a nova Carta Magna, foi retirada da competência tributária impositiva da União, o poder fiscal de instituir Impostos Sobre Serviços de Comunicação e de Transporte (ver a redação do art. 153), e distribuída aos Estados e ao Distrito Federal (“transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, na redação alínea “b”, do inciso I, do art. 155).

Aqui já cabe uma primeira ressalva, pois o serviço de comunicação distribuída aos Estados, na redação alínea “b”, do inciso I, do art. 155, da Constituição Federal, de 1988, não mais traz a exclusão “salvo os de natureza estritamente municipal”, contida no final do inciso VII, do art. 21, do Carta Política, de 1967-69, assim, poderá importar em conflito de competência para imposição fiscal entre os Estados e Municípios sobre tal serviço, que só terá solução com a edição da Lei Complementar, que disporá sobre conflitos de competências, em matéria tributária, entre aqueles entes tributantes, prevista no art. 146 e inciso I, da Constituição Federal, de 1988; ou ainda, poderá levar ao entendimento de que o poder fiscal para tributar os serviços de comunicação de natureza estritamente Municipal, foi retirada dos Municípios e, agora, distribuída exclusivamente aos Estados e ao Distrito Federal, revogado-se a legislação anterior, que tratam diversamente a matéria, diante da Carta Política vigente.

Em segundo lugar, no caso, aos Estados foi conferido o poder fiscal para instituir unicamente Imposto Sobre os Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (art. 155, I, “b”) e mais nenhum, portanto, no nosso entender, não mais prevalece a regra que vigia sob a égide da Constituição Federal, de 1967/69, pois todos os demais serviços estão incertos na competência tributária dos Municípios (art. 156, IV); conseqüentemente, entendemos restar revogado o disposto no § 2º, do art. 8º, do Decreto-lei nº 406/68, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 834/69, qual seja: “o fornecimento de mercadorias com a prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias”.

Em terceiro lugar, em contra partida a redução da competência dos Estados, para não mais poderem cobrar o ICMS sobre os serviços com o fornecimento de mercadorias

não submetidos ao ISS, por não estarem definidos na lista, a área de abrangência do poder fiscal os Municípios foi substancialmente aumentada, pois, agora, estes podem instituir esta exação sobre qualquer serviço ou de qualquer natureza, desde que não alcancem os previstos no art. 155, I, "b", da Constituição Federal, de 1988, e desde que definidos em Lei Complementar, motivo pelo qual entendemos inoportuno, por que não dizer, e contraditória a disposição contida na alínea "b", do inciso IX, do parágrafo 2º, deste mesmo dispositivo constitucional .

## **11. CONCLUSÃO**

Para complementar e finalizar o estudo sobre o ISS, vale ressaltar que, a competência espacial para instituir o ISS é deferida aos Municípios e ao Distrito Federal, sobre a prestação de serviços ocorrida em seu espaço territorial; e, a União, sobre a prestação de serviços ocorrida dentro do espaço territorial dos Territórios Federais. Ainda, que o ISS, apesar de não mais existir o grupo dos "Impostos Únicos", para o caso, distribuição de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e distribuição de minerais, não pode incidir sobre tais atividades, diante do estabelecimento no art. 155, § 2º, X, "b" e no § 3º, da Carta Magna vigente, tal como também excluía a Constituição anterior. Portanto, diante das disposições trazidas pela redação da nova Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, o ISS foi um dos impostos que mais sofreu modificações em seus aspectos impositivos, em face do anterior Sistema Tributário Nacional, vigente sob égide da Constituição Federal, de 1967/69, ora revogada.

## **12. REFERÊNCIAS**

MACHADO, Hugo de Brito, "Curso de Direito Tributário", RJ, Ed. Forense, 2ª ed., 1981.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, "Comentários á Constituição Brasileira", SP, Ed. Saraiva, 6ª ed., 1986.