

COORDENAÇÃO: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

Curso de DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS

DO FATO À NORMA, DA REALIDADE AO CONCEITO JURÍDICO

1ª edição — 2008 — 2ª tiragem — 2009

Autores dos Casos EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI | DANIEL MONTEIRO PEIXOTO | VANESSA RAHAL CANADO **Autores dos Artigos** AIRES F. BARRETO | ALCIDES JORGE COSTA | ANDRÉ MENDES MOREIRA | ANTONIO PAIM | BIANCA BRITTO | CARLOS AYRES BRITTO | CARLOS ARI SUNDFELD | CARLOS EDUARDO TORO | CELSO FERNANDES CAMPILONGO | DANIEL MONTEIRO PEIXOTO | EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO | ELIDIE PALMA BIFANO | EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI | FERNANDO AURELIO ZILVETI | FERNANDO LUIZ ABRUCIO | FRANCISCO HUMBERTO VIGNOLI | GABRIELA PELLEGRINO SOARES | HUGO DE BRITO MACHADO | JOSÉ EDUARDO FARIA | JOSÉ ROBERTO PISANI | JOSÉ ROBERTO ROSA | JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES | LUCIANO AMARO | LUIS EDUARDO AFONSO | LUIZ FUX | MARCELO CARON BAPTISTA | MARCO AURÉLIO GRECO | MARCOS CINTRA | MARCOS FERNANDES G. DA SILVA | MARIA LÚCIA L. M. PÁDUA LIMA | MARIO GOMES SCHAPIRO | MISABEL ABREU MACHADO DERZI | MOISÉS RABINOVICI | PAULO AYRES BARRETO | PAULO DE BARROS CARVALHO | PAULO ROBERTO ARVATE | RICARDO LOBO TORRES | ROQUE ANTONIO CARRAZZA | SACHA CALMON NAVARRO COELHO | VANESSA RAHAL CANADO | WILMA PERES COSTA |

série
METODOLOGIA&ENSINO
Direito Desenvolvimento Justiça

FUNDAÇÃO
GETULIO VARGAS
DIREITOGV
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

Editora
Saraiva

Lista de Serviços anexa (locação de bens móveis). Não foram objeto de veto, todavia, os itens 3.04 e 3.05 (3.04. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza; 3.05. Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário). Os contribuintes que praticam esse tipo de operação podem ser obrigados a pagar ISS?

- 3) A inexistência do item 3.01 na nova Lei Complementar, bem como a supressão da lista anexa ao DL n. 406/68 em face das revogações trazidas pelo art. 10 da LC n. 116/2003, inibe a prerrogativa dos Municípios de criar lei ordinária tributando a “locação de bens móveis”? Qual seria, nesse sentido, a função da Lei Complementar Nacional prevista no artigo 156, III, da Constituição Federal?

CASO 3: CONFLITO MATERIAL: ISS X ICMS

1. Situações-problema

Na condição de consultor contratado por empresas do setor de prestação de serviços, forneça orientação *objetiva e fundamentada* quanto à incidência do ISS nas seguintes circunstâncias.

- 1) “A” celebra contrato de *leasing* (item 15.09 da lista) de automóvel com “B”, coloca o bem a sua disposição e recebe, mensalmente, as parcelas relativas ao contrato. Há incidência do ISS? Há incidência de algum outro imposto? E quando “B”, eventualmente, vier a exercer sua opção de compra ao fim do contrato?
- 2) “A” presta serviços de telefonia fixa aos usuários de São Paulo. “B” presta serviços de provimento de acesso à Internet. Que tipo de imposto incide sobre as atividades de “A” e “B”?
- 3) “A” comercializa, mediante oferta ao público, fitas de “vídeo-cassete” gravadas em série e também fitas contendo filmagem de batizados, casamentos e festas, elaboradas sob encomenda dos clientes. Há ISS incidente nessas operações?

3 TEXTOS DE APOIO

Imposto sobre Serviços

Aires F. Barreto

Advogado; Professor de Direito Tributário nos Cursos de Especialização da PUC/Cogea; Professor do Centro de Extensão Universitária — CEU; Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários — IBET; Professor do GVlaw; Presidente do Instituto Geraldo Ataliba — Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial.

1. A competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal para instituir o Imposto sobre Serviços

A Constituição atribuiu aos Municípios competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (art. 156, III, na redação dada pelo art. 1.º da Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.93). *Ex vi* do disposto no art. 147 da Constituição Federal, também o Distrito Federal é competente para instituir o Imposto sobre Serviços.

Dos “serviços” incluídos na competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal, excluem-se os serviços de comunicação e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, cuja competência foi outorgada aos Estados, em face do art. 155, II, da Constituição Federal. É dizer, os Municípios⁸⁷² são competentes para tributar “serviços”, excetuados os serviços que acabamos de referir.

O sistema constitucional de outorga de competências tributárias é rígido e exaustivo, o que implica dizer que qualquer fato que não configure “serviço” não é passível de tributação pelo Município. Por outro lado, todo e qualquer fato que, exorbitando o conceito de “serviço”, venha a ser colocado sob a incidência do imposto municipal importa a exigência inconstitucional do tributo, por invasão de competência impositiva alheia.

⁸⁷² O Distrito Federal tem competência para instituir tanto os impostos estaduais como os impostos municipais.

Dessa forma, tendo a Constituição atribuído aos Municípios e ao Distrito Federal competência para tributar "serviços", tem-se que:

- (a) os Municípios e o Distrito Federal — e somente eles — podem tributar fatos abrangidos pelo conceito de "serviço" (excetuados aqueles expressa e explicitamente atribuídos à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, quais sejam, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, *ex vi* do art. 155, II); e, inversamente;
- (b) não podem os Municípios tributar fatos que não possam ser qualificados como "serviço".

2. Conceito de serviço tributável

Para reconhecer a precisa configuração da competência atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, faz-se necessário verificar o que se compreende por "serviço". É no interior dos lindes desse conceito que se enclausura a competência municipal e distrital para a tributação dos "serviços de qualquer natureza", dado que foi por ele que a Constituição Federal, de modo expresso, a discriminou, identificou e demarcou.

Serviço, ensina Pontes de Miranda, é "qualquer prestação de fazer", pois que "servir é prestar atividade a outrem"; é prestar qualquer atividade que se possa considerar "locação de serviços", envolvendo seu conceito apenas a *locatio operarum* e a *locatio operis*⁸⁷³.

O ISS, portanto, só pode alcançar a obrigação de fazer, isto é, aquela cuja prestação é a própria atividade do locador. É, enfim, o esforço humano, físico ou intelectual, que o prestador desenvolve (faz) para terceiros.

Orlando Gomes, na sua excelente obra, distingue a obrigação de dar da obrigação de fazer. Eis suas lições: "Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado"⁸⁷⁴.

Também o insigne doutrinador Clóvis Beviláqua é preciso ao conceituar as obrigações de dar: "Obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste

na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso, ou ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la a seu dono"⁸⁷⁵.

Marçal Justen Filho enfatiza que as obrigações de dar não podem ensejar a incidência do ISS: "Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E, dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer"⁸⁷⁶.

De fato, uma obrigação de dar jamais poderia conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um "facere". Em outras palavras, serviço se faz, não se dá. Dito de outra forma: o conceito constitucional de serviço tributável somente abrange as obrigações de fazer, excluindo, por conseguinte, as obrigações de dar.

Assim, considerando os princípios e normas consagrados pela Constituição Federal quanto à tributação, tem-se que o conceito constitucional de serviço é: prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.

Não integram a competência municipal os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, cometidos que foram aos Estados e ao Distrito Federal (inciso II do art. 155 da Constituição). Tirante estes serviços, o ISS abrange todos os demais submetidos ao regime de Direito privado, não incluindo o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, a, da Constituição).

Ademais disso, mister que o serviço, para ser tributável pelo ISS, revele conteúdo ou significação econômica, o que afasta, desde logo, aquele "prestado a si mesmo", ou o desenvolvido em regime familiar ou desinteressadamente, além do de caráter afetivo, caritativo. Assim, atividades sem nenhum conteúdo econômico, sem nenhuma expressão

⁸⁷³ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1961 a 1964. Tomo XLVII, p. 3.

⁸⁷⁴ GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961. p. 67.

⁸⁷⁵ BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das Obrigações*. 9. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1957. p. 54.

⁸⁷⁶ JUSTEN, Marçal Filho. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985. p. 90.

mensurável, embora correspondam ao conceito genérico de serviço, não configurarão serviço tributável.

Adotados esses pressupostos, pode-se concluir que serviço tributável pelo ISS é o decorrente do desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração⁸⁷⁷.

O tomador do serviço é sujeito essencial à figura da prestação de serviços. Não se pode cogitar de prestação de serviços onde não houver destinatário. Sempre que houver “prestação”, alguém “prestará” a outro. Para que se cogite de prestação de serviço, forçoso que alguém seja o produtor e outrem, o consumidor. Quando houver subordinação do prestador, configura-se relação de emprego, contrato de trabalho (ou relação institucional de serviço público). Essa situação está excluída do conceito de serviço tributável, embora se integre no conceito amplo e genérico de serviço.

Para cumprir o *desideratum* constitucional, é necessário ter presente que a expressão “definidos em lei complementar”, inserta no final do inciso III do art. 156 da Constituição, não autoriza o legislador complementar a conceituar como serviço o que serviço não é. Admitir se pudesse fazê-lo equivaleria a supor que, a qualquer momento, a lei complementar também pudesse dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a cessão de direitos, a venda civil.

A lei complementar tem de se cingir a definir (conceituar) ou a sugerir, mediante lista, atividades que, indubitavelmente, configurem serviço. Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos. Não pode a lei complementar definir como serviço o que serviço não é, nem mesmo a pretexto de atender à cláusula final do art. 156, III. É que, se a Constituição é rígida, não pode ser modificada por lei complementar. Esta não pode definir como serviço o que dele for diverso. A lei complementar completa a Constituição, mas não a modifica.

3. A taxatividade da lista de serviços contida em lei complementar

Rigorosamente, a lista de serviços constante da legislação complementar é descabida. Não tem função. Se o que lista é serviço, chove no molhado.

Se o que lista não é serviço, é inconstitucional. Logo, a lista de serviços não é taxativa, nem exemplificativa, nem mesmo, como diria Geraldo Ataliba, sugestiva.

Tributáveis são os serviços — exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação — como definidos na própria Constituição. A lei complementar ou contém normas-limites ou é inválida.

Em que se pese nossa posição doutrinária sobre os limites da lei complementar e sua compatibilidade com os princípios da rigidez constitucional, o Poder Judiciário consagrou interpretação de ser a lista de serviços anexa à lei complementar (a) harmônica com a Constituição Federal, art. 156, III, e (b) taxativa.

Portanto, segundo sólida jurisprudência sobre a matéria, somente podem ser tributados por via de ISS os serviços que constarem de lista editada por lei complementar (atualmente vige a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003). É o que se extrai, por exemplo, dos RE n. 71.177-SP, ac. de 18.04.74, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Rodrigues Alckmin, RTJ 70/121 e RE n. 77.183-SP, ac. de 19.04.74, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Aliomar Baleeiro, RTJ 73/490, entre tantos outros.

Como esse posicionamento implica circunscrever o espectro dos serviços tributáveis por esse imposto municipal e distrital, os estudiosos do tema, como nós, têm escrito muitas laudas para demonstrar a incompatibilidade dessa interpretação com o Texto Constitucional, sobretudo em face das características do sistema tributário por ele delineado.

Ressalvada a nossa posição pessoal — segundo a qual podem os Municípios e o Distrito Federal tributar todos os serviços, exceto os dois sujeitos ao ICMS —, o certo é que, de acordo com a jurisprudência, a lista dos serviços sujeitos ao ISS constante da Lei Complementar n. 116/2003, atualmente em vigor, é taxativa, encerrando *numerus clausus*.

4. Conflitos de competência

Pensamos ter demonstrado, até o momento, que a hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços é, e só pode ser, a prestação de serviço, considerando-se o conceito de serviço tributável. Qualquer atividade que não se enquadre nesse conceito não pode, em hipótese alguma, sujeitar-se ao imposto.

Nada obstante, não raras são as vezes em que o legislador ordinário, ao instituir o tributo de sua competência, acaba invadindo a competência

⁸⁷⁷ BARRETO, Aires. *Conceito de serviço*. Suplemento Tributário. LTr n. 19, p. 81.

tributária alheia para tributar fatos diversos daqueles que lhe caberia tributar. Instala-se, assim, um verdadeiro "caos tributário", na medida em que nem mesmo o legislador ordinário é capaz de respeitar, em sua inteireza, o Texto Constitucional.

É preciso verificar, de antemão, o que diz a Constituição Federal; qual a materialidade que nela está prevista. Ultrapassado esse mister, não haverá dúvidas sobre o fato a ser tributado.

No campo do Imposto sobre Serviços, é muito comum o Município pretender tributar fatos outros que não configurem serviços ou, ainda que de serviços se trate, que representem meras atividades-meio, inalcançáveis pelo imposto. Tem-se, nesses casos, exigência absolutamente inconstitucional.

Deve-se ter em mente, como já dissemos anteriormente, que somente o "fazer" pode ser tributado pelo ISS; o "fazer" que, inegavelmente, enquadra-se no conceito de serviço tributável. Além disso, esse "fazer" deve, necessariamente, consistir na atividade-fim que almeja o tomador.

Não se pode decompor a atividade-fim para sujeitar ao ISS as várias ações-meio que a possibilitam. Não é possível, porque ilegal e inconstitucional, pretender tributar atividades-meio, separando-as do fim perseguido, para considerá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto.

Essas conclusões não são puramente doutrinárias, mas estão conforme a orientação jurisprudencial, firme e unânime, sobre a matéria⁸⁷⁸.

Portanto, se o "fazer" encerrar uma atividade-meio e uma atividade-fim, sujeitar-se-á ao imposto somente a atividade-fim. Se o "fazer" consistir apenas na atividade-meio, sendo o fim uma operação mercantil ou industrial, ou ainda uma operação financeira, tributar-se-á apenas o fim. Tributar, nessas situações, a atividade-meio e o fim implica atitude manifestamente inconstitucional.

A par dessas considerações, todo e qualquer conflito de competência resta solucionado. Basta analisar o fato que se pretende tributar, a fim de

identificar o que seja meio e o que seja fim. O fim, e somente ele, é que poderá ser objeto de tributação pelo ente titular da competência tributária.

5. Hipótese de incidência

Em face da outorga constitucional de competências, os Municípios podem erigir como hipótese de incidência do ISS a prestação de qualquer serviço com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, excluídos os compreendidos na competência tributária dos Estados (art. 155, II, da CF).

A seguir, discorreremos sobre os aspectos material, temporal e espacial da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços, deixando de lado os aspectos pessoal e quantitativo, por não fazerem parte do presente trabalho.

5.1. Aspecto material

O aspecto material da hipótese de incidência do ISS consiste em prestar serviço, não compreendido no art. 155, II, da CF. A essência da hipótese de incidência do ISS não exaure sua compreensão no termo "serviço" isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer, na "prestação de serviço".

Prestar serviço indica, na técnica jurídica, atividade em proveito alheio. É que, conforme já assinalado, a prestação de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva. É preciso não olvidar que a Constituição só arrolou como hipótese de incidência tributária arquétipos evidenciadores de riqueza. Juridicamente, pois, não há prestação de serviço em proveito próprio. Só é reconhecida como tal a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só se pode dar quando o esforço seja produzido para outrem. Como vimos de ver, não há serviço para si mesmo: isto seria inaceitável *contradictio in terminis*. Ninguém se relaciona consigo mesmo. É, na verdade, impossível pretender atribuir significação econômica a um trabalho para si mesmo. Daí o impor-se discernir "trabalho" de "serviços", para reconhecer que este é espécie daquele; que só este está compreendido na dicção constitucional demarcadora do campo material do ISS dentro do qual irá operar o legislador ordinário.

As atividades caracterizadoras de serviço, juridicamente relevantes, comportam uma grande divisão entre prestação de serviço público e a

⁸⁷⁸ Uniformização de Jurisprudência 27.430-0-01, da Comarca de Santos; Apelação 445.189-6, da Comarca de Lins, 8ª Câmara do 1º TAC, v.u.; RE 97.804-SP, RTJ n. 111/696.

prestação de serviço sob regime de Direito privado. O Texto Constitucional afasta do campo suscetível de criação de hipótese de incidência do ISS a prestação de serviço público (art. 150, VI, *a*). Daí o dizer, sinteticamente, ser a consistência do ISS a prestação de serviço sob regime de Direito privado.

Da perspectiva jurídica — que é o que aqui importa —, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é o comportamento humano (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.

Como as modalidades de prestação de serviços constam de uma lista que, em regra, os Municípios copiaram daquela veiculada pela lei complementar⁸⁷⁹, a precisa identificação do serviço é exigência incontornável para a sua validade, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.

Algumas advertências adicionais, para a válida exigência do ISS, são necessárias:

- (a) o ISS não pode incidir sobre serviço “potencial”: a obrigação tributária só surge diante de fato concretamente ocorrido;
- (b) é irrelevante que o prestador do serviço possua habilitação para os serviços que presta;
- (c) para fins de incidência do imposto, é necessário que a prestação se dê com reiteração, habitualidade;
- (d) é irrelevante, para os fins do ISS, que o prestador tenha finalidade lucrativa, ou que não tenha obtido lucro; basta que se trate de fato com conteúdo econômico.

5.2. Aspecto temporal

O art. 116 do Código Tributário Nacional, guardando consonância com o Texto Constitucional, estabelece que se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, desde o momento em que: (a) se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, tratando-se de situação de fato e (b) na hipótese

⁸⁷⁹ Os Municípios copiaram a lista veiculada pelo Decreto-lei n. 406/68, alterada pelo Decreto-lei n. 834/69 e pela Lei Complementar n. 56/87. Mas, hoje, há nova lista, anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

de se tratar de situação jurídica, esta esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O ISS é imposto que se classifica entre os exigíveis em virtude da ocorrência de uma situação de fato: prestar serviço. Sua ocorrência, portanto, só pode se dar, pois, no momento em que se perfaz a prestação do serviço.

Para não incorrer em equívocos, a precisa determinação do momento de ocorrência do fato impositivo exige se observe se o serviço é de prestação fracionável, ou não. O fracionamento pode consistir em etapas, fases ou trechos ou, ainda, em períodos de tempo. Nesses casos, o fato considerar-se-á ocorrido tão logo esteja completada uma das frações em que a prestação se dividir.

A grande maioria dos serviços não comporta fracionamento. Em relação a estes, só se poderá falar em ocorrência da prestação do serviço quando de sua efetiva conclusão. Nunca antes.

O legislador municipal não tem liberdade na eleição do momento em que se considera ocorrido o fato tributário, porquanto não há como se considerar ocorrido o fato antes de exaurida a prestação do serviço. Normas que pretendam devido o ISS antes de verificada a prestação de serviços (como a exigência de chancela de ingressos em serviços de diversões públicas) são manifestamente ilegais.

Marçal Justen Filho lembra que a definição do aspecto temporal está umbilicalmente ligada à consistência do aspecto material: “*Em essência, se o aspecto material é a prestação de serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há prestação de serviço. Se é eleito, como critério temporal, um momento temporal diverso, o único resultado seria o de que a tributação não mais teria por hipótese, no aspecto material, a prestação de serviço, mas aquela situação que se verifica no momento localizado a partir do critério temporal*”⁸⁸⁰.

Neste lanço, uma advertência se faz necessária: não se pode confundir o momento da conclusão do serviço com o momento do pagamento do preço. O ISS é devido pela prestação do serviço: prestado o serviço, ocorre a incidência do imposto, que é devido mesmo que o valor contratado não venha a ser pago pelo tomador do serviço⁸⁸¹.

⁸⁸⁰ Marçal Justen Filho, cit., p. 138.

⁸⁸¹ Nesse sentido, REsp. n. 189.227/SP, rel. Min. Milton Luiz Pereira, julgado em 02/05/02, DJU 24/06/02, p. 189.

5.3. Aspecto espacial

Toda outorga de competência envolve uma autorização e uma limitação. Em consequência, deve-se ter presente que, de um lado, a Constituição confere aos Municípios e ao Distrito Federal competência para exigir ISS relativamente a fatos ocorridos em seus respectivos territórios; de outro, veda-lhes exigir o imposto fora desses limites.

É de suma importância, pois, no caso desse imposto, a definição legal das circunstâncias de lugar, consideradas juridicamente relevantes para o fim de regular o surgimento das obrigações tributárias respectivas.

Vários problemas se colocam relativamente ao aspecto espacial do ISS. Os conflitos materiais, em geral, se dão com o Estado ou com a União⁸⁸². Frequentes são, também, os conflitos de lei no espaço com outros Municípios, pois conforme afirmava, pioneiramente, Cléber Giardino, no sistema tributário brasileiro não há apenas um ISS, mas tantos “*quantas forem as distintas leis ordinárias municipais que concretamente tenham exercido idêntica (em conteúdo) competência recebida do Texto Constitucional*”⁸⁸³.

A legislação de natureza complementar (Decreto-lei n. 406/68) continha norma (art. 12) definindo o local em que devia ser considerado prestado o serviço. Essa regra entendia ser devido o ISS — exceto nos serviços de construção civil — no local do “estabelecimento prestador”. Temos para nós, com a devida vênia, que esse posicionamento era — como é — equivocado. Se o fato tributável só ocorre no momento da consumação do serviço, ou seja, no átimo da produção dos efeitos que lhe são próprios, é imperioso entender que o Município competente para exigir o tributo é o do lugar onde foram eles concluídos, executados, consumados. Ou, em outras palavras, que o ISS é devido no local da prestação do serviço, a despeito de nele não estar situado o chamado “estabelecimento prestador”.

A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 — legislação complementar em matéria de ISS atualmente em vigor —, lista uma série de serviços em relação aos quais o ISS é devido no local da prestação do serviço. Consoante essa lei, outros serviços são considerados devidos

⁸⁸² A matéria é tratada em maior profundidade em nosso *ISS na Constituição e na Lei*, Cap. VIII e IX. 2. ed. São Paulo: Ed. Dialética, 2005.

⁸⁸³ GIARDINO, Cléber. *ISS — competência municipal — o art. 12 do Decreto-lei 406*. Separata da Resenha Tributária, Excerto da Seção *Imposto sobre a Renda* n. 32, 4.º trim., São Paulo, 1984, p. 723.

em local (Município) diverso daquele em que os serviços foram prestados. Nesses casos, o critério é equivocadamente, não encontrando prestígio na Constituição.

A Lei Complementar n. 116/2003, longe de sanar a inconstitucionalidade da regra geral contida no Decreto-lei n. 406/68 — segundo a qual o ISS era devido no local do estabelecimento prestador —, a reproduziu. Apenas ampliou a rol das chamadas “exceções”, em que o imposto é devido no local da efetiva prestação.

Deve-se advertir, porém, para o fato de que não se pode confundir o local da prestação do serviço com aquele em que são celebrados os contratos, ou em que está a contabilidade, ou, ainda, onde são emitidos os documentos fiscais. O imposto é devido no local (Município) em que se dá a prestação do serviço; se ali há estabelecimento, mais fácil e visível fica a caracterização desse local como o de incidência do ISS.

Neste ponto, é indispensável fazer uma ressalva: embora sejam corriqueiras as situações em que dois ou mais Municípios se considerem competentes para exigir o ISS, na maioria dos casos não há um verdadeiro conflito, mas simples erro decorrente de ver (de supor) prestação de serviços em locais onde se produziram meras atividades-meio. Com efeito, é preciso distinguir a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico (a prestação do serviço), das ações intermediárias, que tornam possível esse “fazer para terceiros”.

Conforme já dissemos, em toda e qualquer atividade há “ações-meio” (pseudo-serviços), cujo custo é direta ou indiretamente agregado ao preço dos serviços. Mas isto não permite se pretenda tomá-las isoladamente, como se cada uma delas fosse uma atividade autônoma, independente, dissociada daquela que constitui a atividade-fim (como seria, por exemplo, se se pretendesse que o advogado que emite um parecer prestasse serviço de datilografia).

A não-distinção entre as atividades (meio e fim) decorre, em regra, da menção, nos contratos ou registros contábeis, dessas etapas ou tarefas como constitutivas de “obrigações” do prestador. Mas nem mesmo quando se destacam esses requisitos, condições, fases ou etapas, integrantes do serviço, para fins de cálculo do preço, essas “atividades-meio” se transformam em “atividade-fim”.

É preciso discernir, concretamente, que: (a) as atividades desenvolvidas como requisito ou condição para a produção de uma outra

utilidade qualquer serão sempre ações-meio; (b) essas mesmas ações ou atividades, todavia, consistirão o fim ou o objeto, quando, em si mesmas, isoladamente consideradas, refletirem, elas próprias, a utilidade colocada à disposição de outrem⁸⁸⁴.

Do aqui exposto, podemos concluir que o ISS só pode ser considerado devido no local em que os serviços forem prestados. Em decorrência, o imposto só pode ser exigido pelo Município em que o serviço se concretizar. A exigência do imposto por qualquer outro Município é inválida e inconstitucional.

Felizmente, essa conclusão coincide com a exegese dos nossos Tribunais: o Superior Tribunal de Justiça houve por bem consolidar o entendimento de que o ISS só é devido ao Município onde se der a efetiva prestação do serviço. Após decisões conflitantes de suas Turmas, o Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, por sua Primeira Seção, decidiu que o ISS é devido no local em que os serviços forem prestados, independentemente do local (Município) em que estiver o estabelecimento prestador⁸⁸⁵.

Questão relevante e sobremodo atual, intimamente ligada ao aspecto espacial do ISS, diz respeito à responsabilidade tributária no ISS⁸⁸⁶. Ora, se a descrição, em lei, do fato prestar serviços só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro do território do Município respectivo (ou do Distrito Federal), segue-se, inexoravelmente e com maior razão, que a responsabilidade do ISS, seguida, ou não, de retenção na fonte, só pode ser criada em relação a tomadores de serviços cujos fatos jurídicos tributários tenham ocorrido no próprio Município em que se localizam.

É dizer, a lei do Município "A" não vale no Município "B". O Município "A" não pode criar retenção do ISS na fonte, excluindo responsabilidade de pessoa que prestou serviço fora de seu território, ou seja, que não praticou o fato jurídico tributário ali, que está fora do âmbito de eficácia da lei do Município "A".

Assim como o Município em que está o prestador é irrelevante para fins de incidência do ISS, importando apenas o local da prestação do ser-

⁸⁸⁴ Sobre esse tema, leia-se nosso *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. Dialética: São Paulo, 2005.

⁸⁸⁵ Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 130.792-CE, DJ 12.06.2000.

⁸⁸⁶ Ver artigo de nossa autoria ISS e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, v. 122.

viço, o lugar em que estabelecido o prestador também não interessa para fins de responsabilidade do imposto por retenção. Se o serviço tiver sido prestado no Município "A", o contribuinte (prestador) estará sob os auspícios da correspondente lei municipal (Município "A"), podendo, então, ter sua responsabilidade pelo crédito tributário eventualmente excluída por esse mesmo Município "A", único competente para regular a matéria.

Em suma, cabe reter o ISS quando a obrigação tenha se verificado no mesmo Município onde se pretende proceder à retenção na fonte, desde que seja o mesmo em que estiver situado o tomador do serviço. A obrigação de reter só pode surgir para responsável localizado no mesmo Município em que o contribuinte prestou o serviço (ainda que o prestador esteja estabelecido em outro local).

Esquemáticamente, podemos assim concluir:

Local em que se situa o prestador	Local em que se dá a prestação	Local em que se localiza o tomador	Possibilidade de retenção
Município "A"	Município "A"	Município "A"	Sim
Município "B"	Município "A"	Município "A"	Sim
Município "B"	Município "C"	Município "A"	Não
Município "A"	Município "B"	Município "C"	Não
Município "A"	Município "C"	Município "A"	Não

Como se depreende, para ser devida a responsabilidade por retenção do ISS na fonte e, legitimamente instituída, o Município em que está situado o tomador, o local em que foi prestado o serviço e aquele em que se pretende criar a retenção do imposto têm de ser os mesmos.

Caso a lei do Município "A" crie retenção do ISS na fonte, elegendo como responsável pelo imposto o tomador, cabe-lhe cumprir esse dever, apenas nos casos em que o serviço tenha sido nele prestado (Município "A"), ainda que os estabelecimentos prestadores estejam situados em Municípios diversos.

Em síntese, não há amparo no sistema para a instituição, pelo Município, de responsabilidade por retenção do ISS na fonte, em relação a tomadores de serviços nele localizados, cuja prestação tenha ocorrido em Município diverso (muito embora os seus prestadores estejam estabelecidos naquele), ou em relação a serviços ali prestados, estando seus tomadores localizados fora desse Município.

Com acerto, o Superior Tribunal de Justiça, recentemente, houve por bem reconhecer que empresa que não recolhe ISS aos cofres do Município de São Paulo não está obrigada a apresentar seus livros fiscais a este Município⁸⁸⁷. O contribuinte só estaria sujeito a esta obrigação acessória se houvesse, por parte da Administração, interesse na arrecadação do tributo, o que não ocorre no caso. Da mesma forma, se o serviço foi prestado no território de outro Município, para o qual o ISS será devido, não pode o Município de São Paulo impor aos tomadores de contribuintes de outros Municípios obrigação consistente na retenção do tributo. Esta imposição será, sem dúvida, inconstitucional.

Tributação no setor de serviços: panorama da carga tributária na prestação de serviços⁸⁸⁸

José Roberto Pisani

Sócio da Pinheiro Neto Advogados Associados; Membro da International Fiscal Association (IFA); Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Paulista de Direito da PUCSP (1972).

1. Regras básicas do ISS

- (i) O artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993, outorgou aos Municípios competência para instituir imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar⁸⁸⁹. O inciso II do art. 155 outorgou aos Estados competência para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

⁸⁸⁷ REsp n. 539.084/SP, DJ 19.12.2005.

⁸⁸⁸ Agradeço ao advogado Eduardo Martinelli Carvalho pela inestimável colaboração na redação deste trabalho.

⁸⁸⁹ O ISS foi introduzido no Brasil pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965. Antes disso, serviços eram tributados pelo Imposto de Indústrias e Profissões, municipal, e pelo Imposto sobre Transações, estadual, ambos suprimidos pela referida emenda.

- (ii) O § 3º desse mesmo artigo 156 prevê que cabe, ainda, à lei complementar (i) fixar as alíquotas máxima e mínima do ISS, (ii) isentar do imposto as exportações de serviços e (iii) regular a forma e as condições pelas quais isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- (iii) Deflui desses dispositivos constitucionais a primeira regra de solução de conflitos de competência entre Estados e Municípios, e que se aplica integralmente ao ISS: receitas tributáveis pelo ICMS — porque decorrentes de situações definidas como fato gerador do tributo estadual — não podem ser incluídas como base de cálculo do ISS.
- (iv) De toda forma, e tendo como base de incidência a prestação de serviços, só há que se falar em fato gerador do ISS quando presente uma relação jurídica em que o prestador (um dos obrigados) assuma obrigação de fazer. Restrito o tema da incidência e do fato gerador do ISS ao “facere”, tem-se, também como regra básica, que escapam ao tributo municipal as relações jurídicas entre particulares, caracterizadas pela assunção, por uma delas, de obrigação de dar. Assumindo que as obrigações de fazer tenham um objeto eminentemente imaterial, e que às obrigações de dar corresponda preponderantemente um objeto material, seria possível exemplificar com a circunstância de que o prover a alguém a utilização de um bem, mesmo sem transferir-lhe a propriedade (locação), não caracteriza prestação de serviço.
- (v) Tanto é assim que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal afastou a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (veículos, por exemplo), por entender que essa atividade não corresponde a uma obrigação de fazer, mas sim a uma obrigação de dar. Essa decisão do mais alto Tribunal do País em matéria constitucional serviu de fundamento ao veto que o Presidente da República após ao dispositivo específico da Lei Complementar n. 116, de 31.7.2003, que incidiu, em sua tramitação congressual, no erro de ainda prever a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.
- (vi) Muito se tem discutido sobre a natureza não cumulativa do ISS. Embora a discussão seja salutar, parece-nos que, num estudo sobre a base de cálculo do imposto, o foco deva ser outro. Imagine-se que o prestador de serviços A, para desincumbir-se de sua obrigação,