



7

REGRA-MATRIZ DO ISSQN - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

ARLINDO FELIPE DA CUNHA

Professor de Direito Tributário da Universidade IMES e doutor em Direito, pela PUC-SP

Resumo

O presente trabalho visa a analisar a regra-matriz do ISSQN – imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos os de competência dos Estados e do Distrito Federal (prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, e de comunicação), disposta na Constituição Federal e disciplinada pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Não se tem como objetivo analisar individualmente os serviços arrolados na lista de serviços anexa à lei complementar, nem descrever detalhadamente os seus significados e as suas incidências, mas sim, estudar a estrutura da regra-matriz do imposto.

Abstract

This work is aimed to analyze the main rule of the ISSQN (abbreviation in Portuguese for: Tax on services of any Kind) not including those rendered by the State and the Federal District (services rendered on city or interstate transportation besides communication), displayed on the Federal Constitution and ruled by complementing law number 116 from July 31, 2003. It does not intend to analyze individually the services listed on the service list attached to the complementing law, neither describe in detail their meanings and implications, but to study the structure of the tax main rule.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa a analisar a regra-matriz do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos os de competência dos Estados e do Distrito Federal (prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, e de comunicação), disposta na Constituição Federal e disciplinada pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

Não se tem como objetivo analisar individualmente os serviços arrolados na lista de serviços anexa à lei complementar, nem descrever detalhadamente os seus significados e as suas incidências, mas, sim, estudar a estrutura da regra-matriz do imposto.

2. ASPECTO MATERIAL

No atual Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal de 1988 definiu, em seu art. 156, III, que compete aos Municípios instituir o imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISSQN (salvo sobre a prestação de serviços de transporte municipal e interestadual e de comunicação, cuja competência tributária é dos Estados e do Distrito Federal).

As definições de tributo e de suas espécies são dadas pela Constituição Federal, que busca, em outros ramos do Direito, fatos já devidamente conceituados e que expressam grandeza econômica, com o objetivo de extrair-lhes conseqüências tributárias.

Assim, quando a regra de competência fixa para o Município a possibilidade de instituir imposto sobre serviço, está referindo que o fato objeto de tributação é o serviço, segundo o seu conceito jurídico. Neste sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal¹:

O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços.

Desta forma, deve-se extrair do ordenamento civil qual o significado jurídico do vocábulo “serviço”, utilizado pela Constituição, para efeito de determinar o fato objeto de tributação.

¹ RE n. 116.121-3.

No Código Civil, não se encontra uma definição precisa do que vem a ser “serviço”, mas apenas a regulamentação de sua contratação na seguinte forma: “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art. 594). Silvio Rodrigues², ao comentar o objeto da locação de serviço, acabou por definir o vocábulo quando afirmou que, “na locação de serviços, o objeto do contrato é apenas a atividade do locador. Este tem de prestar um esforço físico ou intelectual determinado, sob orientação do locatário, sendo irrelevante que, ao final, alcance ou não a execução de uma obra”. O Código do Consumidor, Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990, define serviço como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”.

Destas definições, pode-se destacar que serviço envolve uma atividade a terceiro, a prestação de um esforço humano físico ou intelectual na execução de uma atividade qualquer, que leva em consideração a qualidade e a técnica do ser humano, e não o resultado final da sua execução.

Entretanto, será que todo e qualquer serviço pode ser objeto de tributação por parte do ISS, ou a Constituição Federal delimita um campo mais específico para a tributação?

2.1. Prestação de esforço humano a terceiro

Serviço é a prestação de um esforço humano a terceiro, o que envolve inexoravelmente uma ação proativa, um esforço humano na execução de uma atividade qualquer. Em outras palavras, determinada prestação de serviço se destaca não pelo produto final, mas pela qualidade e destreza das pessoas envolvidas na sua execução.

Se servir é prestar atividade a outrem, conseqüentemente não há tributação do auto-serviço, ou seja, o serviço que a pessoa presta para si mesma, em benefício próprio³.

² *Curso de Direito Civil*, p. 252.

³ “Tributário. Imposto sobre serviços de transportes. Carga própria, em veículo próprio, para simples entrega, não está sujeita ao imposto sobre serviços de transportes, por inoccorrência do fato gerador. O transporte de carga própria em veículo próprio, para simples entrega, não está sujeito ao imposto sobre serviços de transportes, por inoccorrência do fato gerador. Recurso provido. Decisão unânime”. (Ac. um da 1ª T do STJ – Resp. n. 29.135-SC – Min. Demócrito Reinaldo – j. 18/08/1998 – DJU 21/09/1998, p. 54 – ementa oficial).

Não há serviço para si mesmo: isto seria inaceitável *contradictio in terminis*. Juridicamente, 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 outrem⁴.

Com muita clareza e propriedade, ensinou o Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal⁵:

(...) Em Direito, o sentido normal da expressão serviço é a atividade que se realiza **para terceiro**, e não para si próprio, como também porque o imposto em causa não é devido sobre o transporte, que é sempre uma atividade de conteúdo econômico, mas sobre o serviço de transporte, a significar que não é qualquer transporte que dá margem a ele, mas, sim, aquele que caracteriza um **serviço**, o que implica, sem dúvida alguma, restrição à atividade de transportar, que tem sempre conteúdo econômico, seja realizada para o próprio transportador ou para terceiros; e essa restrição é exatamente, a de que o transporte se realize em favor de terceiros.

Quanto às pessoas físicas, a compreensão se mostra mais fácil, haja vista que é incompreensível imaginar a cobrança do imposto da pessoa que consertou o seu próprio veículo, fez a sua própria defesa em um processo judicial ou que se automedicou. Com relação às pessoas jurídicas, a situação é um pouco mais complicada, mas, mesmo assim, não pode ser objeto de tributação o auto-serviço executado⁶; como exemplo, o transporte e o fornecimento de alimentação aos seus próprios funcionários⁷.

⁴ BARRETO, Aires. ICMS e ISS – Estremação da incidência.

⁵ STF, RE n. 101.339-7-SP, Ac. de 14 de março de 1984, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, *in* STF, Lex, Vol. 68, p. 280.

⁶ Tributário. ISS, Construção civil. I – A empresa que, em terreno seu, constrói imóveis, por conta própria, para revenda, não está sujeita ao pagamento do ISS (Resp. n. 39.735-RJ).

⁷ “O serviço de estacionamento do Jockey Club de São Paulo, destinado aos próprios sócios, e os de fisioterapia também a estes destinados e utilizados por empregados da associação, com vistas à finalidade desta, sem objetivo de lucro, não estão sujeitos ao ISS”. RE n. 107.009-9-SP. Rel. Min. Aldir Passarinho; DJU de 12/02/1988.

2.2. Serviço com conteúdo econômico

Os serviços desprovidos de conteúdo econômico não podem ser objeto de tributação, visto que não expressam riqueza econômica, não são fatos-signo presuntivos de riqueza.

A Constituição Federal, na elaboração dos arquétipos tributários, arrolou fatos presuntivos de riquezas. Conseqüentemente, não podem ser tributados serviços prestados sem conotação econômica, tais como os gratuitos⁸ ou de cortesia, em regime familiar, os altruísticos, desinteressados, filantrópicos e religiosos. O princípio da capacidade contributiva consagrado na Constituição Federal – sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte – exige que os impostos incidam sobre fatos com conotação econômica.⁹

Na lição de Roque Antonio Carrazza¹⁰ :

(...) o ISS não pode alcançar os serviços sem conotação econômica, os serviços irreduzíveis ao denominador comum da moeda, os serviços que podem ser aferidos em pecúnia. É o caso do serviço militar, do serviço de mera cortesia, do serviço filantrópico, o do serviço religioso, numa família comum, o pai e o filho se ajudarem mutuamente, como o pai prestar serviços para o filho e vice-versa. Esses serviços não têm conotação econômica, não podem ser alvo de tributação por meio do ISS.

O Código do Consumidor, Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990, reforça tal entendimento quando define serviço como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração”. Em comentários ao Código de Defesa do Consumidor, Eduardo Gabriel Saad¹¹ escreveu que:

(...) para o dicionarista “serviço” é ato ou efeito de servir, desempenho de qualquer trabalho, emprego ou comissão. É, enfim, uma atividade humana que, na ótica deste Código, exerce-se sem vínculo empregatício e, de conseguinte, com autonomia, mas sempre remunerada, pois o serviço gratuito escapa à regulamentação legal.

⁸ O ISS só não incide nos serviços prestados gratuitamente pelas empresas sem qualquer vinculação com a formação de um contrato bilateral (REsp. n. 234.498/RJ).

⁹ Contribuinte do ISS é quem se insere no mercado para exercer determinado serviço, dele retirando proveito econômico (REsp. n. 190.771-BA).

¹⁰ *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 207.

¹¹ *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*, p. 84.

A falta de conteúdo econômico representa a inexistência de um elemento essencial do critério quantitativo da hipótese de incidência, que é base de cálculo, sem a qual a norma de incidência não se completa¹². A não-existência de tal critério reforça também a não-tributação do serviço realizado em benefício próprio, vez que não pode ser dimensionado ou quantificado. A sua tributação significa verdadeira invasão ao direito de propriedade com violação direta ao princípio do não-confisco, visto que o contribuinte não manifesta capacidade contributiva.

2.3. Serviço de caráter negocial

Para a incidência do imposto, o serviço precisa revelar conteúdo econômico, o que envolve o caráter negocial da relação jurídica, estando, portanto, “colocado *in commercium*, vale dizer, no mundo dos negócios, sendo submetido em sua prestação ao regime de direito privado, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes”¹³.

Na conceituação do objeto do ISSQN, portanto, não se deve olvidar o fato de que o imposto incide sobre a circulação, sobre a cessão onerosa de um bem material ou imaterial a terceiro, envolvendo, conseqüentemente, a formação de um contrato bilateral. Desta forma, o objeto do ISSQN não é, propriamente, o serviço de qualquer natureza, mas aquele que se acha na fase do circuito econômico, prestado de forma habitual a determinada pessoa mediante paga.

O caráter negocial do serviço exige que a prestação se dê de forma habitual, profissional, não podendo ser objeto de tributação a prestação de serviço de forma esporádica, acidental, sem nenhuma conotação econômica. Deve ser prestado pelo empresário que, de acordo com o Código Civil, é aquele que “exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” (art. 966).

2.4. Serviço prestado sob regime de direito privado

Da interpretação sistemática da Constituição Federal, extrai-se que o serviço tributado pelo ISS é aquele regido pelo de direito privado, não incluindo, portanto, o serviço público e prestado sem qualquer vínculo de subordinação.

¹² “Imposto sobre serviço, exigido em relação a ingressos gratuitos (‘permanentes’), fornecidos por exibidores de espetáculos cinematográficos. Cobrança indevida, por falta de base de cálculo, capaz de configurar a hipótese legal de incidência (art. 9º do Código Tributário Nacional)” (RE n. 112.923-9-SP. Rel. Min. Octavio Gallotti; DJU de 15/05/1987).

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 205.

O serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controle estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou por simples conveniência do Estado. Esta definição é da lavra do saudoso Hely Lopes Meirelles¹⁴. Por disposição constitucional, os serviços públicos específicos e divisíveis são objetos de tributação por meio de taxa. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxa, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II).

Além de ser objetos de tributação por meio de taxa, também estão abrangidos pela imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Carta Magna: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros”. As pessoas políticas não podem, portanto, ser tributadas pelos serviços que prestam. Os serviços prestados por pessoas políticas, diretamente ou indiretamente, através de concessão e permissão são inexoravelmente serviços públicos¹⁵. A imunidade não alcança os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente por meio de autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (art. 1º, § 3º, da LC n. 116/03).

O serviço prestado sob o regime de subordinação não é alcançado pelo ISS, haja vista o seu regime de desenvolvimento e o seu caráter alimentar. Trata-se de relação de emprego (art. 2º, II, da LC n. 116/03), em que há a subordinação de um empregado a um empregador, quanto da execução do serviço. A atividade é exercida sob a direção de outrem para quem ela é dirigida. Não existe autonomia de vontade no exercício da atividade, que está limitada contratualmente ao poder de direção do empregador.

O conceito envolve tanto os trabalhadores da iniciativa privada, regidos pela Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, como os servidores públicos, subordinados ao Poder Público, que são “os agentes públicos, pessoas físicas incumbidas, definitivas

¹⁴ *Direito Administrativo brasileiro*, p. 294.

¹⁵ ISSQN. Serviços notariais e de registro. Natureza jurídica. Não-incidência sobre emolumentos. Os serviços notariais e de registro não constituem atividade tributável. Trata-se de serviço público remunerado por meio de emolumentos, cujo valor é fixado em lei, não-incidindo o ISSQN sobre eles. Ademais, as atividades exercidas nos tabelionatos e registros públicos não visam ao objetivo econômico, mas, sim, ao da prestação de serviço público (Ac. um da 1ª C. Civ. do T-MG – Ac n. 1.209/6).

ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal. Os agentes normalmente desempenham funções do órgão, distribuídas entre cargos de que são titulares, as excepcionalmente podem exercer funções sem cargo”¹⁶.

2.5. Tendente à obtenção de bens materiais ou imateriais

Os bens, de acordo com Agostinho Alvim, são as coisas materiais ou imateriais que têm valor econômico e podem servir de objeto a uma relação jurídica¹⁷. Os bens são espécies do gênero coisa, que abrangem tudo o que existe na natureza, exceto a pessoa; assim, bens são coisas, porém nem todas as coisas são bens. Compreendem não só os bens corpóreos como os incorpóreos, como as criações intelectuais (propriedade literária, científica e artística), sendo que os fatos humanos ou “prestações” de dar, fazer e não fazer também são consideradas pelo Direito como suscetíveis de constituir objeto da relação jurídica. Convém esclarecer, contudo, que não é, neste caso, o homem o objeto do Direito, mas a prestação como resultado da atividade humana¹⁸.

Os bens considerados em si mesmo são classificados como materiais e imateriais¹⁹. Bens materiais são aqueles visíveis e susceptíveis de ser tocados; como exemplo, uma obra de engenharia, uma ponte que seja visível e captável pelos sentidos. Bens imateriais não podem ser tocados nem são visíveis, mas, no entanto, possuem um significado econômico avaliável perante o Direito.

Na realização do esforço pelo prestador do serviço, sua atividade pode ser meramente intelectual, com a produção de um bem imaterial – tal como o serviço efetuado por um advogado que presta um consulta verbal ou por um psicólogo que atende a um paciente numa sessão de análise –, como pode produzir um bem material.

¹⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*, p. 71.

¹⁷ *Apud* DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*, p. 187.

¹⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito de Civil brasileiro*, p. 188.

¹⁹ Denominado pelo Código Civil como bens corpóreos e incorpóreos. Bens corpóreos são coisas que têm existência material, como uma casa, um terreno, um jóia, um livro. Bens incorpóreos não têm existência tangível e são reativos aos direito que as pessoas físicas ou jurídicas têm sobre as coisas, sobre os produtos de seu intelecto ou contra outra pessoa, apresentando valor econômico, tais como direito reais, obrigacionais, autorais (DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito de Civil brasileiro*, p. 191).

2.6. Obrigação de dar e obrigação de fazer

De acordo com o Código Civil, “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art. 594). Por ser objeto de contratação, verifica-se que a prestação de serviço se dá no contexto de uma relação jurídica. Esta relação jurídica caracteriza-se pelo vínculo jurídico que surge entre o tomador e prestador, e tem como objeto a atividade em que o serviço se consubstancia. Trata-se, na realidade, de uma obrigação, que, para o Direito, constitui-se no vínculo pelo qual alguém (sujeito passivo) se propõe a dar, fazer ou não fazer qualquer coisa (objeto), em favor de alguém (sujeito ativo).

Da definição, são extraídos três elementos fundamentais: (a) vínculo jurídico; (b) as partes da relação; (c) objeto. O vínculo se diz jurídico porque é disciplinado por lei (sentido amplo). As partes na relação obrigacional são o credor e o devedor. O objeto é a prestação que consiste em dar, fazer ou não fazer alguma coisa.

No Direito Tributário, o vínculo jurídico decorre da lei (sentido estrito), em face do princípio da legalidade que rege as relações tributárias. As partes são o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte). Objeto é a prestação consistente em um dar ou em fazer, vez que sempre se refere a uma prestação positiva, não alcançando, portanto, o não-fazer, que envolve uma prestação negativa²⁰.

Para Geraldo Ataliba²¹, a verificação de subsunção de um fato à norma-matriz (arquetipo) deste ou daquele imposto depende da natureza da relação obrigacional que lhe deu causa. O referido autor citou Amílcar Falcão, que disse que a natureza específica do imposto (se de espécie “x” ou “y”) determina-se pelo tipo de obrigação que causa, reveste ou envolve o fato tributável.

Verifica-se que as obrigações têm por objeto uma prestação de dar, fazer ou não fazer, sendo que o não fazer não se aplica ao Direito Tributário, por se tratar de uma prestação negativa. Assim, para uma perfeita compreensão do conceito constitucional de serviço, é de extrema importância o conhecimento da distinção entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer, para que se possa verificar em qual das duas a prestação de serviço se encaixa.

A obrigação de dar consiste na entrega de uma coisa, ou seja, na tradição de uma coisa pelo devedor ao credor. Ela se desdobra em obrigação de dar coisa certa

²⁰ “As obrigações de dar e fazer são denominadas obrigações positivas. As obrigações de não-fazer, que implicam abstenção por parte do devedor, são as obrigações negativas” (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. Vol. II, p. 75).

²¹ ISS – Locação e *Leasing*.

ou incerta. Na obrigação de dar coisa certa, o devedor se compromete a entregar ou a restituir ao credor um objeto determinado, devidamente individualizado (por exemplo, um quadro de determinado pintor). Na obrigação de dar coisa incerta, ao contrário, tem-se por objeto a entrega de coisa não considerada em sua individualidade, mas no gênero a que pertence (por exemplo, duzentas sacas de café de marca X). Individualizada a coisa pela escolha de quem de direito,²² a obrigação de dar coisa incerta se transforma em obrigação de dar coisa certa²³.

Na obrigação de fazer, o devedor se vincula a um determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode a mesma constar de um trabalho físico ou intelectual como também da prática de um ato jurídico. De um certo modo se poderia dizer que, dentro da idéia de fazer, encontra-se a de dar, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, em rigor, vinculando-se a fazer referida entrega²³.

No entanto, as duas espécies de obrigações não se confundem, uma vez que a obrigação de dar envolve a prestação de coisa, enquanto a obrigação de fazer envolve uma prestação de fato. Washington de Barros Monteiro²⁴ demonstra bem a diferença entre uma e outra:

O substractum da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa, para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

Demonstrada a distinção entre a obrigação de fazer e a de dar, constata-se que o ISS só alcança – e só pode alcançar – obrigação de fazer, aquela cuja prestação é o próprio serviço do locador, sua atividade de servir. É, enfim, o esforço humano, físico ou intelectual que o prestador desenvolve (faz), para terceiros²⁵. Em recente decisão, o Supremo Tribunal Federal ratificou a doutrina de Aires Fernandino Barreto e Cleber Giardino, decidindo pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, sob o fundamento de que não se trata de prestação de serviço, obrigação de fazer, mas, sim, de uma obrigação de dar.

²² RODRIGUES, Silvío. *Direito Civil*. Vol. 2, p. 19.

²³ RODRIGUES, Silvío. *Direito Civil*, Vol. 2. p. 33

²⁴ *Curso de Direito Civil*. Vol. 2, p.

²⁵ BARRETO, Aires. Obra citada.

Pede-se vênia para transcrever parte do brilhante voto do Ministro Celso de Mello²⁶:

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por Aires Fernandino Barreto (*Revista de Direito Tributário*, vol. 38/192) e Cléber Giardino (*Revista de Direito Tributário*, vol. 38/196), que a qualificação da “locação de bens móveis”, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência de ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois nesse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não se envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*. Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não-fungível, mediante certa retribuição”.

2.7. Prestação de serviço

O elemento material da regra-matriz de incidência é composto por um verbo e um complemento. No caso específico do ISS, corresponde à prestação de serviços. “Prestação” decorre do verbo (prestar) e “serviço” refere-se ao complemento.

Para facilitar a compreensão, analisa-se primeiro o complemento, através da definição do conceito de serviço e, a partir desse momento, passa-se à análise do verbo “prestar”, para se chegar ao termo “prestação”, como elemento da hipótese de incidência.

Prestar é uma palavra derivada do latim que significa “realizar (algo) para (alguém)”, segundo o *Dicionário da Língua Portuguesa Houaiss*. Juridicamente, prestar serviço envolve uma obrigação de fazer, que, para Silvio Rodrigues,²⁷ “consiste em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor”.

²⁶ RE n. 116.121-3.

²⁷ *Curso de Direito Civil*, p. 35.

O conteúdo da obrigação de fazer é uma “atividade” do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser a prestação de uma atividade física ou material (por exemplo, fazer um reparo em máquina, pintar casa, levantar muro), como uma atividade intelectual, artística ou científica (por exemplo, escrever obra literária, partitura musical, ou realizar experiência científica)²⁸.

Verifica-se que toda espécie de serviço lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição (art. 594 do Código Civil), no entanto, ressalta-se que o objeto da tributação não é o contrato de prestação de serviço, mas, sim, o fato “prestar serviço”. Nesse sentido é que dispõe o art. 1º da Lei Complementar n. 116/03: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços (...)”.

O ISS não incide sobre o ato jurídico de pactuação contratual, mas sobre o objeto dessa obrigação quando realizada, quando devidamente adimplida pelo contratado. “O ISS não é um tributo sobre atos jurídicos, mas sobre fatos, sobre o *facere* que alguém (o prestador) tenha desenvolvido em favor de terceiro (o tomador)”²⁹. Entabulado o contrato, mas, no entanto, não sendo executado, não há que se falar em hipótese de incidência, visto que o critério material da regra-matriz não foi devidamente executado. A doutrina é pacífica em afirmar que o fato gerador do ISS caracteriza-se pela efetiva prestação remunerada de serviços a terceiro, e não pelo contrato ajustado.

Além do mais, deve ser analisado o objeto do contrato, de modo a verificar o verdadeiro fato tributado. Não basta se limitar aos termos, às nomenclaturas adotadas no contrato; tem de ser analisado o fato concreto realizado no mundo fenomênico, uma vez que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado (art. 1º, § 4º da LC n. 116/03).

2.8. A expressão: “definidos em lei complementar”

Estatui o art. 156, III, da Constituição Federal que compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, “definidos em lei complementar”.

²⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. Vol. II, p. 99.

²⁹ BARRETO, Aires F. ICMS e ISS – Estreção da incidência.

Interpretando literalmente tal dispositivo, entende determinada corrente doutrinária que a Constituição Federal outorgou competência aos Municípios para legislar sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, e não para onerar todo e qualquer serviço. Inexistindo, pois, a lista de serviço baixada por lei complementar, não pode o Município sanar tal falha tributando os serviços escolhidos pela lei ordinária municipal³⁰.

Entende-se que a expressão “definidos em lei complementar” não quer dizer que a lei conceituará o que se deve entender por serviço, visto que tal conceituação já existe no direito privado. Geraldo Ataliba³¹ ensinou que “a circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente”.

Na realidade, tal liberdade é até vedada pelo art. 110 do CTN, que impede a lei tributária de alterar a definição, o conceito e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Com base na redação da parte final do dispositivo constitucional do art. 156, III, que dispõe sobre a competência da lei complementar para definir os serviços tributados, diversas listas foram editadas: a primeira, pela Lei n. 5.172/66, art. 71, § 1º, alterada pelos Atos Complementares n. 27/66, n. 34/67 e n. 35/67 (seis itens); a segunda, pelo Decreto-Lei n. 406/68 (29 itens); a terceira, pelo Decreto-Lei n. 834/69 (67 itens); a quarta, pela Lei Complementar n. 57, de 15 de dezembro de 1987, com cem itens, alterada pela Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999, que acrescentou o item 101; e a quinta, pela atual Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, com 208 itens.

Ao listar os serviços objetos de tributação por parte do ISS, o legislador complementar não observou a melhor doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que consideram a atividade de prestação de serviço como uma obrigação de fazer, pois arrolaram-se na lista vários fatos que envolvem meramente uma obrigação de dar. O Presidente da República, ao exercer o poder de veto, em parte

³⁰ MARTINS, Sergio Pinto. Ob. cit., p. 58.

³¹ “Imposto sobre serviços – Diversões públicas – convites e ingressos gratuitos” in RDA, n. 104, Ed. FGV, Rio de Janeiro, p. 103, abril/junho, 1971.

observou o conceito jurídico de serviço, no entanto, limitou-se ao serviço de locação de bens móveis³².

Quando da definição, pelo legislador municipal, com referência à hipótese de incidência do ISSQN, houve uma acirrada discussão doutrinária sobre o caráter taxativo, ou não, da predita lista. Uma corrente defendia o caráter meramente exemplificativo, enquanto outra assegurava sua índole taxativa e exaustiva.

O Supremo Tribunal Federal pronunciou-se favoravelmente ao caráter taxativo da lista, porém reconheceu, inicialmente, que alguns itens contemplavam uma interpretação analógica³³, ao utilizarem expressões como congêneres, similares, serviços correlatos etc. Posteriormente, reconheceu que a lista de serviços é *numerus clausus*, passando a prevalecer que os serviços onerados pelo imposto municipal são tão somente os elencados na lista de serviços.

3. CRITÉRIO TEMPORAL

Paulo de Barros Carvalho³⁴ compreendeu o critério temporal da hipótese tributária como:

(...) o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

³² Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles: o STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF n. 207). O Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável. Em assim sendo, o item 3.01 da lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis”.

³³ STF 2ª T. RE n. 75.952-SP, j. 25/10/1973. Rel. Min. Thompson Flores. RTJ n. 68/198.

³⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 185.

Não deve ser confundido tal critério com a questão da aplicabilidade da lei tributária no tempo, que, em matéria tributária, aplica-se imediatamente aos fatos futuros e aos pendentes³⁵. Trata-se, na realidade, da definição do momento preciso de surgimento do liame subjetivo entre o fisco e o contribuinte, do nascimento de um dever jurídico para o contribuinte e de um direito para o fisco.

Por intermédio do elemento temporal, fixa-se o momento em que se deve considerar ocorrido, consumado e acontecido o fato jurídico tributário, o que deve ser realizado através de lei, que não pode fixar este momento antes da ocorrência do fato gerador. Nas lições de Geraldo Ataliba³⁶, “há um limite constitucional intransponível à descrição do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei” (art. 150, III).

Pelo princípio da irretroatividade da lei tributária – reforço do princípio geral previsto no art. 5º, XXXVI –, é vedado que a lei tributária retroaja para alcançar fatos anteriores à sua edição. Ela visa a proteger o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. As leis tributárias não podem regular fatos tributários, senão a partir de sua promulgação, ou seja, não podem ter vigência sobre períodos anteriores à sua edição.

3.1. Momento da realização do fato tributável

De acordo com o Código Tributário Nacional, se a lei não dispuser de forma contrária, considera-se ocorrido o fato gerador e passam a ser existentes os seus efeitos na situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias e que produzam os efeitos que normalmente lhes são próprios. Na situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Ao permitir-se que a lei disponha de forma contrária, não se está autorizando a fixação de momento anterior à ocorrência da materialidade do fato gerador, mas, sim, posterior a sua ocorrência.

A doutrina classifica os fatos geradores em função do momento de sua ocorrência como instantâneos, continuados, periódicos e complexivos. Paulo de Barros Carvalho³⁷ não concordou com a classificação dos fatos geradores em instantâneos,

³⁵ CTN – Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 16.

³⁶ *Hipótese de incidência*, p. 95.

³⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 188/189.

continuados, periódicos e complexivos. O primeiro é aquele que se realiza em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma (por exemplo, IPI e ICMS; o segundo trata de situações duradouras que se desdobram no tempo, por intervalos maiores ou menores (por exemplo, IPTU e ITR); o terceiro é aquele que se realiza através do tempo e com a integração de vários fatores, quando se completa com o resultado final (por exemplo, IR). Após tecer consideráveis críticas, principalmente em função da importação da terminologia “complexivo”, o referido autor entendeu que não existem fatos que não sejam instantâneos, visto que todo evento, seja ele físico, seja químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante).

Assim, todo e qualquer fato é instantâneo, ou seja, há no tempo um momento preciso de sua ocorrência, e é nesse momento que se considera realizado o fato descrito na norma tributária. Portanto, é necessário identificar em cada fato qual é o seu momento de realização para o mundo do Direito e, conseqüentemente, considerar ocorrida a hipótese de incidência tributária.

Para efeito do ISS, em face da diversidade de serviços objeto de tributação, em cada caso específico, deve ser identificado o momento preciso de sua conclusão, momento em que será considerada realizada a hipótese de incidência e surgida a obrigação tributária.

Nos serviços executados instantaneamente, num único átimo de tempo, não existem dificuldades na fixação do momento exato da realização da hipótese de incidência. No entanto, para determinados serviços que se executam em etapas ou dependem de certo tempo para sua concretização, o problema de se estabelecer um momento preciso torna-se a grande dificuldade do fisco e do contribuinte.

Aires Fernandino Barreto³⁸ dividiu os serviços em dois grupos:

(...) os serviços fracionáveis e os não-fracionáveis. Os primeiros comportam novo desdobramento: serviços que se decompõem (a) em etapas (medição) e (b) no tempo (mês, dia, hora, minuto). É relevante a distinção entre serviços cuja prestação é fracionável e serviços em que a cindibilidade não se faz possível. Quando os serviços não forem cindíveis, o fato tributário só será reputado ocorrido ao término da prestação. Diversamente, se os serviços forem cindíveis, o fato pode ser tido como verificado na conclusão de cada

³⁸ ISS – Momento de ocorrência do fato tributário. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1/8.419, p. 74, 1995.

etapa, ou em cada fração de tempo em que seja divisível a prestação. Exemplificando: confrontem-se os mesmo serviços de barbeiro com os de pavimentação de vias. Pode-se falar que serviços de pavimentação foram prestados – a autorizar a exigência do imposto – mesmo que pavimentados estejam apenas dois quilômetros, de um total de dez quilômetros contratados. Todavia, não se pode admitir que serviços de barbeiros tenham sido prestados, enquanto concluídos não estiverem os serviço respectivos.

Barreto lecionou ainda que:

(...) quando a segmentação for por etapas, o fato só se exterioriza com a medição ou, mais precisamente, com a medição aceita (conferida, reconhecida). Quando a partição for por tempo, a exteriorização do fato dar-se-á à razão de cada fração de tempo, tendo como limite máximo aquele coincidente com a duração da obrigação. Por exemplo, se a lei estipula que a obrigação de recolher ISS é mensal, também será este o período de tempo considerado para o nascimento de cada nova obrigação³⁹.

Acresce, ainda, que a obrigação de fazer consistente na prestação do serviço deve ser devidamente aceita pelo contratante para se ter como concluído o serviço. Tendo sido recusado pelo contratante, não há de se falar em serviço prestado⁴⁰.

O momento da realização da hipótese de incidência não está vinculado ao pagamento da obrigação pelo tomador do serviço. A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador – que é a prestação do serviço –, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço assumido pelo tomador dele. A conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela⁴¹.

³⁹ Obra citada, p. 75.

⁴⁰ Recolhimento de ISS – Inocorrência de benefício ao contratante, que justifique o pagamento do preço ajustado e, por conseguinte, o pagamento do tributo. Do voto do relator destaca-se: “O argumento da embargante é no sentido de que tais serviços foram executados a pedido de cliente que veio por fim a não aceitá-los. Dessarte, como não houve entrada de capital pelos trabalhos realizados, não poderá haver a incidência de imposto. Isso porque o trabalho não foi, a final, concluído, com a entrega ao cliente, que o recusou. Portanto, inexistindo serviço, não haverá tributação legal” (Ac. um da 7ª C. do 1º TAC-SP – Ac. n. 574.815-8).

⁴¹ AgRg. em AgI n. 228.337-3/PR – BDM n. 3/2002, p. 212.

Também não deve ser considerado o adiantamento recebido para uma futura prestação de serviço, visto que tal fato não tem qualquer vinculação com a hipótese de incidência, que não se trata de mera questão econômica, mas, sim, de uma obrigação de fazer que se ultima com a prestação pactuada. “Se a prova pericial demonstra que as remessas vindas do exterior representam créditos por conta de serviços futuros, não há como falar em incidência do ISS, pois inócurre o fato gerador”⁴².

A prestação do serviço somente se realiza com a sua efetiva prestação, não tendo a pactuação, ou seja, a relação contratual estabelecida entre as partes, qualquer relevância com o aspecto temporal da hipótese de incidência. Não é o momento da celebração do contrato que conta para a incidência, mas o da prestação dos serviços ao dono da obra⁴³. A mera emissão de documentos fiscais sem a efetiva realização do serviço não enseja a ocorrência da hipótese de incidência.

4. CRITÉRIO ESPACIAL

Nas palavras de Geraldo Ataliba⁴⁴, o elemento espacial especifica a indicação de circunstância de lugar contida, explícita ou implicitamente, na hipótese de incidência, para a configuração do fato imponível. A grande polêmica com relação ao ISS é se essa circunstância de lugar se limita ao âmbito territorial da pessoa competente para instituir o tributo ou se pode extravasar esse limite, abrangendo fatos ocorridos fora do seu respectivo território.

Com base no princípio da territorialidade, alguns doutrinadores e até a jurisprudência têm se manifestado que o ISS só pode ser exigido no local onde se efetivar a prestação do serviço, sob o fundamento de que o aspecto espacial da regra-matriz deve coincidir com o território da pessoa competente e com a validade de sua lei, que não pode extrapolar os limites de seu território e, conseqüentemente, não pode alcançar fatos realizados em outro território.

No entanto, constata-se certa confusão com relação às qualidades da norma jurídica, ora falando em validade, ora em vigência e ora em eficácia, como se fossem a mesma coisa, e identificando-os com o critério espacial da regra-matriz. Paulo de Barros Carvalho⁴⁵ lecionou que:

⁴² 1º TAC – Ac. n. 416.644-77 – RT n. 653/123.

⁴³ STF. Ag. Reg. Em. Decl. AI n. 84.008-DF. Rel. Min. Décio Miranda. 2ª Turma; j. 11/12/1981. DJU de 12/02/1982.

⁴⁴ *Hipótese de incidência tributária*, p. 93.

⁴⁵ *Curso de Direito Tributário*, p. 183.

(...) tornou-se freqüente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. (...) O critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei. As coincidências, até certo ponto freqüentes, devem ser creditadas à opção do legislador, entre os esquemas técnicos de que dispõe, sempre que pretenda apanhar, com percussão tributária, uma quantidade inominável de eventos. Daí ser, entre as fórmulas conhecidas, a menos elaborada e, por decorrência, a mais elástica.

No mesmo sentido é a opinião de Heleno Tôrres:

Os limites espaciais dentro dos quais a norma possa produzir efeitos não devem ser confundidos com a localização de fatos imponíveis, que podem ser extraterritoriais. É que o tema da eficácia da lei no espaço não tem nada a ver com o problema da localização no espaço dos elementos compositivos do fato gerador, que faz parte da própria estrutura da regra-matriz de incidência, pela integração dos critérios materiais e temporais ao critério espacial desta, para permitir a qualificação de fatos como imponíveis, ainda que aperfeiçoados, em tudo ou em parte, fora do território, mas justificado por força de um critério de conexão subjetivo, no caso, a residência fiscal.⁴⁶

A Constituição Federal não utiliza o princípio da territorialidade como o único e exclusivo elemento para definir o critério espacial da regra-matriz de incidência dos tributos, pois, para alguns, prescreve diretamente o local da ocorrência da hipótese de incidência, ora adotando a territorialidade (art. 155, § 1º), ora adotando a extraterritorialidade (art. 155, § 1º, II e § 2º, IX, “a”), e, para outros, remete a atribuição à lei complementar (art. 155, § 1º, III).

De acordo com o art. 30, inciso, III, da Carta Magna, compete ao Município instituir e arrecadar os tributos de sua competência. Pela Constituição, os Municípios têm competência para instituir e cobrar impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados, vale dizer, não tributados pelo ICMS, definidos em lei complementar (art. 156, III).

⁴⁶ Jurisprudência comentada. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 9/2002, p. 319.

Os dispositivos constitucionais não indicam expressamente as coordenadas de espaços relevantes para a localização dos fatos. Não dispõe que o tributo somente alcançará fatos conceituados como serviços, e realizados, concretizados em seus limites territoriais.

Como a Constituição não dispõe expressamente, a matéria foi delegada à lei complementar, que, pelo art. 146, I, deve dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Atendendo à solicitação da Carta Política, foi editada a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que, em seu art. 3º, assim estabelece: “O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local”.

A indicação expressa dos locais da prestação dos serviços arrolados nos incisos I a XXII, na realidade, não representa exceção à regra geral do *caput* do art. 3º, uma vez que o art. 4º adotou o critério da territorialidade, considerando estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário⁴⁷.

Na interpretação da primeira frase do *caput* do art. 3º, a entonação, a ênfase, deve recair sobre o termo **local**, e não sobre estabelecimento, haja vista que se está tratando do critério espacial da regra-matriz do tributo, do lugar da realização da hipótese de incidência e, local, segundo o *Dicionário da Língua Portuguesa Houaiss*, é o “lugar definido, ligado a um fato de certa região”.

Deve ser ressaltado que o dispositivo legal não dispõe que o local da incidência (critério espacial) é o do estabelecimento do “prestador”, mas o do “estabelecimento prestador”. O que interessa saber é qual o estabelecimento que presta os serviços com efetividade, pouco importando se ele não esteja localizado no Município onde os serviços estão sendo prestados. Não é qualquer estabelecimento do prestador que pagará o ISS, mas, sim, o estabelecimento que prestar efetivamente os serviços⁴⁸.

⁴⁷ Competente para cobrar o ISS é o Município onde a empresa prestadora do serviço se instala para executá-lo, mesmo que seja em caráter precário ou temporário (REsp. n. 6.679-0/ES).

⁴⁸ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do imposto sobre serviço*, p. 202.

Neste sentido, é a redação do art. 4º da Lei Complementar n. 116/03:

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

Assim, não basta para ser considerado “estabelecimento prestador” a sede, a filial, o mero escritório de representação, de contabilidade, de depósito, de coleta etc., mas, sim, o estabelecimento que possuir os meios necessários, de forma que possa ser conceituado como uma unidade econômica ou profissional e que execute efetivamente a devida prestação de serviço.

4.1. Serviço proveniente ou iniciado no exterior

Quanto à importação, dispõe a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que o imposto também incide sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (art. 1º, § 1º), sendo responsável pelo seu recolhimento o tomador ou o intermediário (art. 6º, § 2º, I).

A norma complementar, ao utilizar a conjunção “ou”, estabelece duas hipóteses de incidência distintas: (i) serviço proveniente do exterior, que significa serviço prestado, concretizado no exterior a adquirente localizado no território nacional ou; (ii) serviço iniciado no exterior, o que pressupõe começado no exterior e concretizado no território nacional.

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, adota como referência o território nacional, elege como tributáveis fatos ocorridos no País; apenas em situações peculiares e com expressa determinação é que adota a extraterritorialidade. Neste sentido, o texto constitucional é expresso com relação ao ICMS, ao dispor que incidirá também sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (art. 155, § 2º, IX, “a”). Na mesma direção, com relação ao ITMCD, ao dispor que compete a lei complementar regular a sua instituição se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, III, “b”), o mesmo não acontece com o ISS, que, dentre as suas disposições constitucionais, apenas permite excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, II).

A regra-matriz constitucional do ISS não dispõe sobre os serviços provenientes do exterior. Assim, não pode o legislador complementar ampliar o campo espacial de incidência do imposto, de modo a alcançar serviços prestados no exterior e importados pelo adquirente (tomador ou intermediário). O Superior Tribunal de Justiça, apreciando a questão e aplicando o princípio da territorialidade, restrito aos limites dos Municípios, assim decidiu: a lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre serviços descritos na lista anexa ao Decreto-Lei n. 834/69, prestados nos limites do município⁴⁹.

Desta forma, entende-se ser inconstitucional a primeira parte do § 1º do art. 1º da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, ao estabelecer a incidência sobre os serviços provenientes do exterior, serviços de procedência, de origem estrangeira, executados integralmente no território alienígena, ou seja, prestados fora do território nacional, onde a lei brasileira não tem aplicação.

Com relação aos serviços iniciados no exterior, não padece de inconstitucionalidade a segunda parte do referido dispositivo, uma vez que o fato gerador da obrigação tributária só ocorre no momento da concretização da prestação do serviço, na entrega e na aceitação do serviço pelo contratante (critério temporal), que, neste caso, se realizará no território nacional, dentro do campo de validade da lei tributária (critério espacial).

O momento da iniciação da prestação do serviço não tem nenhuma relevância para a definição da ocorrência do fato gerador do ISS, que se considera realizado no momento da sua consumação, com o resultado final da prestação do serviço, com a sua entrega em definitivo, o que se concretizará no território nacional, mais especificamente no município da execução do serviço.

O que se tributa pelo ISS é a prestação do serviço-fim, e não a atividade-meio ou a atividade-inicial (iniciado no exterior):

O alvo da tributação é o esforço humano prestado a terceiro como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondente à prestação de um serviço integralmente considerado⁵⁰.

⁴⁹ REsp. n. 26.827/SP.

⁵⁰ BARRETO, Aires F. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 5, p. 83.

Assim, o fato de a prestação se iniciar no exterior nenhuma implicação tem com relação ao aspecto temporal da regra-matriz do imposto, que se realiza no momento da concretização e da entrega do serviço, devendo, portanto, ser objeto de tributação no município da sua respectiva realização.

5. CRITÉRIO SUBJETIVO

Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, na hipótese específica, o Município ou o Distrito Federal.

Como sujeito passivo, na figura do contribuinte do ISS, estabelece a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que é o prestador do serviço, conforme dispõe o art. 5º, com a seguinte redação: “Contribuinte é o prestador do serviço”.

Não se repete a antiga redação do revogado art. 10, que era complementado pelo também revogado art. 8º, ambos do DL n. 406/68, que qualificava o prestador de serviços como empresa ou profissional autônomo, quando estipulava que o imposto tinha como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante de lista anexa.

Apesar de não serem mencionadas expressamente tais qualificações, intrinsecamente elas permaneciam ligadas à figura do prestador de serviço, considerado pelo Código Civil como empresário, aquele que “exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”⁵¹.

Também não se excluem da definição de contribuinte os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedades e fundações, bem como os sócios-gerentes e os gerentes-delegados; no entanto, a lei prevê, no art. 2º, II, que sobre os fatos praticados por essas pessoas não há a incidência do imposto (regra de não-incidência). Em termos técnicos, procedeu de forma correta o legislador ao estabelecer regra de não-incidência para os serviços prestados em regime de subordinação, visto que se trata de uma complementação do critério material da regra-matriz de incidência.

O prestador do serviço é o contribuinte do imposto, vez que é através dos seus atos que se realiza o fato descrito na hipótese de incidência. É impossível pensar em outra pessoa como contribuinte do imposto, senão o prestador do serviço,

⁵¹ Art. 966 do Código Civil.

que tem relação direta e pessoal com a materialidade da regra-matriz do imposto e expressa capacidade econômica para suportar o ônus tributário. O fruidor não pode ser considerado contribuinte, uma vez que o objeto da tributação é a prestação do serviço, o ato de realizar um esforço humano a terceiro, e não o ato de usufruir do esforço humano produzido.

Como prestadores de serviços, figuram a pessoa física, como profissional autônomo, e a pessoa jurídica, considerada para o Direito Civil como empresa.

Profissional autônomo é a pessoa física que presta uma determinada atividade, de forma individual, sem a estrutura organizacional de uma empresa, mas economicamente organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. A legislação previdenciária conceitua o profissional autônomo como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, ou exerce, por conta própria, atividade econômica remunerada urbana, com fins lucrativos ou não (art. 110 do Decreto n. 3.048/99).

Empresa representa uma forma de exercício de atividade. Trata-se de uma organização de capital e trabalho para um determinado fim econômico. Com o novo Código Civil, a atividade negocial da empresa não se caracteriza mais pela prática de atos de comércio (interposição habitual na troca, com fim de lucro), mas pelo exercício profissional de qualquer atividade econômica organizada, para a produção ou a circulação de bens ou serviços.

As entidades sem fins lucrativos não são contribuintes do imposto, uma vez que suas atividades não têm conteúdo econômico, não objetivam lucro⁵². As de caráter filantrópico também são imunes de impostos com relação aos serviços diretamente relacionados aos objetivos institucionais, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos, conforme reza o art. 150, VI, letra “c”, da Constituição Federal.

As cooperativas, nos termos do art. 4º da Lei n. 5.764/71, “são sociedades de pessoas, de forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características (...)”. No novo Código Civil, a cooperativa passou a ser considerada sociedade simples. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e simples, a cooperativa (art. 982, parágrafo único). Trata-se uma pessoa jurídica de natureza simples e que tem como objetivo prestar serviços aos seus associados, mediante a cooperação de todos, visando a um fim econômico.

⁵² Tributo. ISS. Associação sem fins lucrativos. Realização de atividades paralelas sem visar à obtenção de lucro. Irrelevância. Tributo indevido (Ac. um da 3ª C do TA-SP – Ac. n. 618.745-1).

Não há incidência do ISS sobre os serviços prestados aos cooperados, uma vez que a materialidade da hipótese de incidência exige o lucro, o que não existe no presente caso. Quanto aos atos não-cooperativos, ou seja, prestados a não-associados, com objetivo de lucro, há a incidência do ISS⁵³.

José Eduardo Soares de Mello⁵⁴ entendeu que as cooperativas de serviços não são contribuintes do ISS, porque suas atividades não se enquadram na sistemática constitucional de prestação de serviços. Analisando o histórico de aprovação da Lei Complementar n. 116/03, constata-se que as cooperativas foram consideradas pelo legislador como contribuintes do ISS. No projeto, aprovado na Comissão Diretora, através do Parecer n. 727, de 2003, permitiam-se algumas exclusões da base de cálculo do imposto, quanto aos serviços de plano de saúde prestados por cooperativas (§ 3º, do art. 7º), o que, no entanto, foi vetado pelo Presidente da República⁵⁵.

6. CRITÉRIO QUANTITATIVO

A Constituição Federal não estabelece explicitamente uma base de cálculo do ISS; no entanto, implicitamente, estabelece parâmetros para sua fixação, que deve corresponder a uma efetiva medida da prestação do serviço. Para Roque Antonio Carrazza⁵⁶:

(...) a sua base de cálculo deve necessariamente guardar uma referibilidade com as prestações de serviços de qualquer natureza. Noutros falares, a base de cálculo deve mensurar o fato “prestar serviço”, confirmando, assim, a

⁵³ ISS. Cooperativa de serviços médicos. 1. A primeira Turma firmou entendimento no sentido da incidência do ISS sobre valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não-associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde (REsp. n. 418.352-SC, de 13/8/2002 – DJU de 23/9/2002).

⁵⁴ ISS: Cooperativas médicas. *Controvérsia Jurisprudencial* – IOB 1/15.838.

⁵⁵ Razões do veto:

“A sanção do dispositivo teria como consequência a introdução de grave distorção tributária no setor de planos de saúde. Ao conceder a dedução da base tributável de valores gastos com hospitais, laboratórios, clínicas, medicamentos, médicos, odontólogos e demais profissionais da saúde apenas aos planos operados por cooperativas, a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza caracterizar-se-ia como elemento de concorrência desleal em relação aos demais planos de saúde. Junte-se a isso o fato de que a redação do dispositivo é imperfeita, pois não separa o ato cooperativo das demais operações mercantis não-cooperativas, tratando a unidade de negócio como um todo. Assim, a redação do dispositivo não atende à alínea ‘c’ do inciso III do art. 146 da Constituição, que reserva o adequado tratamento tributário apenas ao ato cooperativo.”

⁵⁶ Opinião legal – Base de cálculo do ISS sobre concretagem e/ou argamassamento, p. 5.

hipótese de incidência possível do ISS, traçada na Carta Constitucional. Pode-se, portanto, dizer que, embora por via reflexa (mas, nem por isso, de modo menos cogente), a Constituição indica a base de cálculo possível do ISS: uma medida da prestação do serviço.

6.1. Preço do serviço

A medida da prestação do serviço é o seu “preço”, conforme estabelece o art. 7º da Lei Complementar n. 116/03, que assim dispõe: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. Entende-se por preço o número de unidades monetárias que se paga para adquirir determinada coisa, remuneração devidamente estipulada pela prestação do serviço.

Na interpretação de Bernardo Ribeiro de Moraes⁵⁷:

(...) o legislador ao “utilizar o termo “preço do serviço”, não fez referência às deduções permitidas, dando a entender, portanto, que está considerando o preço bruto (sem abatimento de qualquer parcela, mesmo em se tratando de frete ou imposto), e não o líquido. Assim sendo, segundo o legislador, o preço do serviço seria a receita bruta auferida pelo prestador do bem incorpóreo.

Geraldo Ataliba ressaltou que a receita bruta⁵⁸ para efeito de cálculo do imposto é aquela inerente à prestação do serviço⁵⁹, intimamente ligada à materialidade da respectiva hipótese de incidência, não podendo ser confundida com outras receitas do prestador do serviço, que têm origem e fundamentos em outras causas e são sujeitas à apreciação própria (por exemplo, faturamento, receitas financeiras etc.). Sem a observação dessa íntima ligação com a materialidade da hipótese de incidência, não se pode utilizar o conceito de receita bruta como base de cálculo do ISS, no sentido de que expressa o verdadeiro preço do serviço, de modo a considerar tudo que está ligado à execução do serviço.

⁵⁷ *Doutrina e prática do ISS*, Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 519.

⁵⁸ “Imposto sobre serviços. Base de cálculo. Incidência que se fez sobre a receita bruta. Inocorrência de negativa de vigência ao art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68. Improcedência, ainda, da alegação de ofensa ao princípio que veda a bitributação. Recurso extraordinário não-conhecido” (24- STF – 2º T – RE n. 86.343-PB – Relator Ministro Leitão de Abreu – j. 23/02/1979 – RTJ n. 91/565).

⁵⁹ *Estudos e pareceres de Direito Tributário*, p. 76, vol. 1, ed. RT.

Em sentido literal, etimologicamente, receita deriva do latim *recepta* e quer dizer toda soma ou quantia recebida⁶⁰. Ocorre que nem todas as somas auferidas pelo prestador de serviços possuem correlação lógica com a materialidade da hipótese de incidência, o que, conseqüentemente, não pode fazer parte da quantificação do tributo.

De acordo com o Tribunal de Alçada de São Paulo:

(...) não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária. Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributada, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam preço do serviço, não constituindo base imponible dos tributos.⁶¹

Assim, devem ser destacadas do preço do serviço receitas que apenas transitam pelo estabelecimento do contribuinte, sem que seja agregada efetivamente a prestação do serviço, tais como reembolsos, salários e encargos repassados ao trabalhador temporário⁶², descontos concedidos⁶³, encargos de financiamento⁶⁴ etc.

⁶⁰ Hugo de Brito Machado – Receita bruta.

⁶¹ *Apud* BOTALLO, Eduardo. Base imponible do ISS e das contribuições para o PIS e a Cofins. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1/14.188.

⁶² Tributário. Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN. Empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária. 1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante de mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. 2. A intermediação implica o preço de serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”. 3. O implemento do tributo, em face da remuneração efetivamente percebida, conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva. 4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção. 5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz a uma exação excessiva, lindeira à vedação ao confisco. 6. Recurso especial provido (Resp. n. 411.580-SP, de 8/10/2002 – DJU de 16/12/2002, p. 253).

⁶³ Os descontos concedidos pela empresa não estão compreendidos na expressão “remuneração do próprio trabalho” (EDResp n. 256.200/MG – 1ª T do STJ).

⁶⁴ Tributário. ICMS – base de cálculo. Financiamento do preço. Vendas a prazo. Os encargos relativos ao financiamento do preço nas vendas feitas a prazo não integram a base de cálculo do ICMS. Recurso provido. (REsp. n. 258.004-SP).

Quanto aos valores dos materiais utilizados na execução do serviço, considerados como insumos da prestação do serviço, devem ser integrados à base de cálculo do imposto, visto que são partes inerentes à prestação do serviço.

Com relação às alíquotas, estabelece a Constituição Federal, em seu art. 156, § 3º, I, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 37/02, que o imposto terá alíquotas máximas e mínimas, fixadas mediante lei complementar. Com a edição da Lei Complementar n. 116/03, o objetivo da Constituição Federal, em parte, foi atendido, visto que o seu art. 8º fixa as alíquotas máximas do imposto. Em parte, em decorrência do veto do inciso I, efetuado pelo Presidente da República.

O projeto da lei complementar aprovado na Comissão Diretora, através do Parecer n. 727, de 2003, previa duas alíquotas: (a) 10% para jogos e diversões públicas, exceto cinema, e (b) 5% para os demais serviços. O Presidente da República, atendendo à solicitação do Ministério do Turismo, vetou o inciso I, do art. 8º, quanto à alíquota de 10% (dez por cento) para a prestação de serviços de jogos e diversões públicas. Diante do veto efetuado, a alíquota máxima do ISS permitida é o percentual de 5% (cinco por cento), nos termos que estabelece o art. 8º, inciso II, da Lei Complementar n. 116/03.

Por último, quanto às alíquotas mínimas, o constituinte derivado foi mais rigoroso e, além de alterar a redação do inciso I do § 3º do art. 156, instituindo a competência para a lei complementar estabelecer as alíquotas mínimas, acrescentou aos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias o art. 88, que fixa provisoriamente uma alíquota mínima do ISS de 2% (dois por cento) para todos os serviços, com exceção dos serviços de construção civil, até a edição da lei complementar, bem como veda a concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal de que resulte, direta ou indiretamente, redução do percentual estabelecido.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. V. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

_____. “Imposto sobre serviços – Diversões públicas – convites e ingressos gratuitos”, in RDA, n. 104, Ed. FGV, Rio de Janeiro, p. 103, abril/junho, 1971.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 5, p. 83.

_____. ISS – Momento de ocorrência do fato tributário. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1/8.419, p. 74, 1995.

BOTALLO, Eduardo. Base imponible do ISS e das contribuições para o PIS e a Cofins. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1/14.188.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 205.

CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito de Civil brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário da Língua Portuguesa Houaiss*. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2001.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. São Paulo: Editora Malheiros, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

MELLO, José Eduardo Soares de. ISS: cooperativas médicas. Controvérsia jurisprudencial. IOB, 1/15.838.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

RODRIGUES, Silvio. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

SAAD, Eduardo Gabriel. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. São Paulo, Editora Ltr, 1999.



TÔRRES, Heleno. Jurisprudência comentada. *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 9/2002, p. 319.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. Vol. II. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.





