



UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA



FELICE BENEDITO BANFI

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. UM
ESTUDO PARA DEFINIR A COMPETENCIA DE SUA INSTITUIÇÃO**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

PATO BRANCO

2012

FELICE BENEDITO BANFI

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. UM
ESTUDO DE CASO PARA DEFINIR A COMPETENCIA DE SUA
INSTITUIÇÃO**

Monografia apresentada como requisito parcial
à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação
em Gestão Pública, Modalidade de Ensino a Distância,
da Universidade Tecnológica Federal do Paraná –
UTFPR – *Câmpus* Pato Branco.

Orientador(a): Prof. Paulo Cezar Dondoni

EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

PATO BRANCO

2012



Ministério da Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Diretoria de Pesquisa e Pós-Graduação
Especialização em Gestão Pública



TERMO DE APROVAÇÃO

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. UM ESTUDO DE CASO PARA DEFINIR A COMPETENCIA DE SUA INSTITUIÇÃO

Por

FELICE BENEDITO BANFI

Esta monografia foi apresentada às..... h do dia __ de. _____ de 2012 como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em Gestão Pública, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, *Campus* Pato Branco. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho

Prof. Dr Paulo Cezar Dondoni
UTFPR – *Câmpus* Pato Branco
(orientador)

DEDICATÓRIA

Àqueles a quem amo e eternamente amarei, PAOLO BANFI e YOLE PASQUALOTTI BANFI (*in memoriam*) que me educaram, incentivaram, torceram e sobretudo deixaram seus maiores tesouros: amor, honestidade, dignidade e caráter.

À minha esposa Kelly do Nascimento Banfi, companheira, apoiadora, incentivadora e principalmente pela renúncia às nossas horas que poderiam ser apenas de lazer.

Aos meus Filhos, Thiago e Bruno Banfi, que de forma involuntária, incentivam-me a enfrentar e superar desafios e progredir na expectativa de servir para ambos como espelho.

AGRADECIMENTOS

À Deus pelo dom da vida, pela fé e perseverança para vencer os obstáculos.

Aos meus pais, pela determinação, dedicação e motivadores de mais este desafio para a obtenção da aprovação no curso de pós-graduação e durante toda minha vida.

Ao meu orientador Professor Doutor Paulo Cesar Dondoni, que me aconselhou, por sua capacitação, paciência, compreensão, disponibilidade, interesse, receptividade e prestabilidade com que me ajudou e recebeu.

Agradeço aos pesquisadores, professores, tutores presenciais e a distancia que nos auxiliaram no decorrer do curso de Especialização em Gestão Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, *Campus* Pato Branco.

Enfim, sou grato a todos que me auxiliaram de forma direta ou indireta para realização desta monografia e que por um ou outro motivo não tenha agradecido.

Nunca deixe de tentar fazer aquilo que você acha que não é capaz, pois, ao tentar, provavelmente, você ficará surpreso com aquilo que você é capaz.

RESUMO

BANFI, Felice Benedito. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Um estudo de caso para definir a competência de sua instituição. 2012. 74 páginas. Monografia (Especialização Gestão Pública). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2012.

Este trabalho de pesquisa teve como temática apontar uma desuniformização quanto à interpretação autêntica, doutrinária ou jurisprudencial, originando um dos temas de maior conflito entre a legislação e a jurisprudência com o propósito específico para definição do local (Município) competente para a instituição da hipótese de incidência e a respectiva exigência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

O referido tributo é de competência constitucional dos municípios, determinado pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso III, tendo como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes na Lista de Serviços instituída pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, lista anexa ao Decreto Lei 406/68, de 31 de dezembro de 1968, revogada e com atual redação dada pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

Os conflitos de interesses municipais, basicamente, afloram-se e são engendrados por meio de incentivos fiscais, como são os casos de redução da base de cálculo, escritórios virtuais, fatos caracterizados nas legislações dos Municípios de Barueri, Poá e Santana de Parnaíba, próximos ao Município de São Paulo. Como preferem identificar os defensores das legislações infraconstitucionais dos três primeiros Municípios de que não se tratam de “benefícios fiscais”, mas, apenas e tão somente “não incidência dos impostos federais sobre a base de cálculo do ISSQN.

Em contrapartida, o Município de São Paulo, considerando-se prejudicado com as legislações municipais, acima expressas, por ser o maior tomador dos serviços prestados pelas empresas que se estabeleceram naqueles outros municípios, implantou o CPOM (Cadastro de Prestadores de Outros Municípios), com o intuito de verificação de que realmente trata-se de estabelecimento prestador ou somente endereço fictício para efeito da busca pelo menor imposto a pagar, objetivando diminuir ou impossibilitar dentro do possível a evasão fiscal, ensejadora da “Guerra Fiscal”.

Palavras-chave: Estabelecimento Prestador. Local da fruição do serviço. Guerra Fiscal. Cadastro de Prestadores de Outros Municípios.

ABSTRACT

BANFI, Felice Benedito. Services Tax. A case study to define the competence of its institution. 2012. 86 pages. Monograph (Public Management Specialization). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2012.

The thematic of this research work is to point out a lack of consistency as regards the authentic, doctrinaire or jurisprudential interpretation, generating one the most conflicting themes between legislation and case law with the specific purpose of defining the place (City) with competence to institute the tax levy and the respective requirement of the Services Tax.

Such tax is of constitutional competence of the cities, as determined by the Brazilian Federal Constitution of 1988 in its Article 156, item III, having as taxable event the provision, by a company or self-employed professional, with or without fixed establishment, of services contained in the List of Services instituted by Supplementary Law 56, of December 15, 1987, which list is attached to Decree-Law No. 406/68, of December 31, 1968, revoked and with current wording given by Supplementary Law 116, of July 31, 2003.

The conflicts of interests of the cities, basically, arise and are engendered by means of tax incentives, like the cases of calculation basis decrease, virtual offices, facts characterized in the laws of the Cities of Barueri, Poá and Santana de Parnaíba, which are cities close to the City of São Paulo.

The defenders of the infraconstitutional laws of the three first cities prefer to say that they are not “tax benefits”, but only the “non-incidence of the cumulative effect” of federal taxes to the non-inclusion in the calculation basis of the Services Tax.

On the other side, the City of São Paulo, considering itself impaired by the abovementioned municipal laws, since it is the City that most receives the services provided by the companies that are established in those cities, created the CPOM (Register of Service Providers of Other Cities), with the purpose of verifying whether they really are service provision establishments or merely fictitious addresses only with the intention of searching a lower tax rate payable.

This accessory obligation, imposed by the City of São Paulo, with the companies registered in its territory, according to its masterminds, is an attempt to diminish or preclude, as much as possible, the tax evasion that gives rise to the “Tax War”.

Key words: Service Provision Establishment. Place of service completion. Tax War. Register of Service Providers of Other Cities.

SIGLAS	EXTENSO
ABRASF	Associação dos Secretários de Finanças das Capitais
AC	Ato Complementar
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CC	Código Civil
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COMUN	Conselho Municipal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPOM	Cadastro de Empresa de Fora do Município
CSSL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;
CTM	Código Tributário Municipal
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto Lei
EC	Emenda Constitucional
FG	Fato Gerador
FNP	Frente Nacional dos Prefeitos
H.I.	Hipótese de Incidência
ICM	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
LCF	Lei Complementar Federal
LS	Lista de Serviços
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Problema	15
1.2 Justificativa	15
1.3 Objetivos	16
1.3.1 Objetivo Geral	16
1.3.2 Objetivos Específicos	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 Origem e Histórico do ISS	17
2.2 A Legislação do ISS	22
2.2.1 Fato Gerador	23
2.2.2 Base de Cálculo	25
2.2.3 Contribuintes e Responsáveis	26
2.3 Regra Matriz de Incidência	28
2.3.1 Hipótese de Incidência Tributária	28
2.3.2 Aspecto Pessoal	30
2.3.3 Aspecto Material	32
2.3.4 Aspecto Temporal	35
2.3.5 Aspecto Quantitativo	36
2.3.6 Aspecto Espacial	37
2.3.6.1 Decreto Lei nº 406/1968	37
2.3.6.2 Lei Complementar nº 116/2003	38
2.4 Estabelecimento Prestador x Local de Fruição do Serviço	41
2.4.1 Conflitos Intermunicipais – Guerra Fiscal	41
2.4.2 Leis Municipais – Santana de Parnaíba – Poá – Barueri	46
2.4.3 Mecanismos de Defesa contra a Guerra Fiscal	47
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	51

4 DISCUSSÃO E RESULTADO	52
5 CONCLUSÃO/CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
6 ANEXOS	
1. Lei nº 2499/2003 – Artigo 14 – Santana de Parnaíba	59
2. Lei nº 2614/1997 – Artigos 184 e 191 – Poá	59
2.1 Lei nº 3269/2007 – Artigo 191 – Poá	61
3. Lei nº 56/1997 – Prorrogação de Incentivo Fiscal – Barueri	62
3.1 Lei nº 118/2002 – Artigo 41 Barueri	62
4. Lei nº 14256/06 – Cadastro Prestadores Outros Municípios-CPOM	63
5. ADIn São Paulo/Poá – Procedente	63
6. ADIn São Paulo/Poá – Improcedente	65
7. ADIn São Paulo/Santana de Parnaíba – Procedente	67
8. ADIn São Paulo/Barueri – Improcedente	69
Referencias Bibliográficas	73

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como justificativa analisar as legislações dos Municípios de Poá, Santana de Parnaíba e Barueri, na Região da Grande São Paulo, que por meio de não inclusão na base de cálculo para apuração do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza estabelecem um diferencial em relação ao imposto calculado, tornando-se altamente atrativos aos olhos dos empreendedores e empresários, vistos por estes como uma possível elisão fiscal.

Agrega-se ao imposto calculado, a insuficiência da fiscalização em relação ao reconhecimento da caracterização do estabelecimento prestador, ensejando a possibilidade de endereços fictícios, virtuais, tendo a inscrição tão somente em contrato social e no cadastro das Prefeituras Municipais como comprovante de lá o estabelecimento estar estabelecido, sem apresentar qualquer tipo de materialidade.

Por outro lado o Município de São Paulo, considerando-se atingido em sua arrecadação, cria mecanismo de defesa, exige dos prestadores de serviços estabelecidos, sediados ou inscritos em outros municípios, que emitem notas fiscais autorizadas por qualquer outro município, sua respectiva solicitação de inscrição na Secretaria de Finanças. Caso não seja deferida esta inscrição, os tomadores dos serviços estabelecidos em São Paulo são considerados responsáveis pela retenção e subsequente recolhimento do ISS aos cofres públicos deste município, independentemente do código dos serviços prestados.

Objetiva-se diagnosticar as práticas necessárias para que ocorra a incidência do ISSQN no local apropriado, conforme ditames, atualmente, da Lei Complementar nº 116/2003, pois esta tem o objetivo de dirimir conflitos que possam existir entre os Municípios.

Buscam-se nos aspectos da h.i do ISS as definições e considerações para surgimento da regra matriz de incidência tributária, caracterizar em linhas específicas, com o intuito de formar entendimento sobre o assunto, buscando a motivação, política ou técnica, para as interpretações dadas pelos municípios

estudados evidenciando as controvérsias não dirimidas pelo Judiciário e que tanta celeuma causa entre os doutrinadores para a definição do local da exação.

Estudam-se as competências das legislações municipais, exaradas e lastreadas em teses e hipóteses de grandes juristas, embasando as competências sobre o aspecto espacial do fato gerador (FG) para a incidência do crédito tributário.

Analisar-se-á o breve histórico do ISS; em seguida, a competência municipal tributária, os aspectos que compõem a h.i tributária do ISS, com enfoque para o aspecto espacial, capítulo em que se discorrerá acerca das duas correntes doutrinárias existentes, prevalência do local da efetiva prestação do serviço e prevalência do local do estabelecimento prestador, e, por fim, uma breve análise da jurisprudência acerca da matéria em questão.

Apontar os acórdãos exarados pelos Tribunais de Justiça (TJ) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), as suas fundamentações, entendimento de cada Ministro que embasa sua convicção, adicionando-se à análise exarada pelos juristas, doutrinadores, estudiosos, revistas especializadas, fórum, congressos, palestras com o intuito de formar possível solidez de uniformização pacífica entre os atores envolvidos.

O debate em relação ao local no qual ocorre o FG do ISS não é recente, nem tem data certa para acabar, causando-se estranheza a não opinião das três entidades representativas dos interesses dos Municípios: Confederação Nacional dos Municípios (CNM); Frente Nacional dos Prefeitos (FNP) e a Associação dos Secretários de Finanças das Capitais (ABRASF).

Diante das menções das legislações tributárias municipais, externadas neste estudo sobre o município que tem a competência para instituir o crédito tributário referente ao ISS, ensejando e demonstrando a total desarmonia em que, atualmente convivem, os contribuintes, as Prefeituras, as fiscalizações e até o Poder Judiciário, pois idos 44 anos da instituição do DL nº. 406/68, mais especificamente, sobre o aspecto espacial da h.i. do ISS, ainda não temos jurisprudência sobre o assunto,

sendo proferidas sentenças apenas e tão somente sobre os fatos circunstanciais descritos nos processos, além das idas e vindas do Poder Judiciário.

1.1 PROBLEMA

A legislação atual e as práticas em geral dos municípios contribuem para que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza seja aplicado sobre a base tributária correta?

1.2 JUSTIFICATIVA

O principal motivo desta monografia é chamar a atenção dos atores envolvidos: os agentes públicos responsáveis pela fiscalização municipal; os agentes políticos legisladores infraconstitucional; os contribuintes, sujeitos passivos das hipóteses de incidência do ISS; os tomadores de serviços; os profissionais de contabilidade; os advogados tributaristas e, quiçá, num futuro próximo toda a coletividade, no momento em que a disciplina tributária fará parte do ensino fundamental e conhecimento de toda população, pois, todos os cidadãos acabam pagando, direta ou indiretamente e estes são adicionados aos produtos de consumo geral, incidindo na vida cotidiana.

Agente fiscais municipais e todos os agentes públicos envolvidos na área específica do ISS, as informações veiculadas nesta monografia, longe de entendê-las completas e conclusivas, são necessárias para o cumprimento de sua atribuição de sujeito ativo, convicto da legislação municipal, suficientes para desempenhar e defender a posição da entidade pública que os emprega, para não prevaricar e poder, argumentar e contrapor quando for questionado.

Aos agentes políticos raciocinar não apenas no aspecto econômico e financeiro, mas sim, dentro do aspecto da unidade federativa e principalmente dentro das limitações da Constituição Federal, respeitando aos cânones da LC, definidora das normas gerais sobre o assunto.

Aos contribuintes e tomadores de serviços, sujeitos passivos da obrigação tributária, responsáveis pelo cumprimento do ônus deste imposto, com a necessidade de elisão fiscal, pois, quem paga mal, paga duas vezes e nesta não uniformização jurisprudencial e doutrinária é o maior prejudicado.

Para os profissionais de contabilidade, advogados tributaristas, juristas, analistas, consultores e demais representantes ou procuradores de um dos atores envolvidos na incidência do ISS, em relação ao aspecto espacial ou territorial, para embasar os pareceres e opiniões dadas aos representados, cautelarmente e sempre por escrito, dando os esclarecimentos necessários e consultas junto às Prefeituras em termos formais, com o objetivo da interpretação de cada uma delas sobre tal assunto.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral:

- Diagnosticar as práticas necessárias para que ocorra a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

1.3.2 Objetivos Específicos:

- Investigar a legislação geral existente que contribua para a aplicação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

- Levantar a legislação dos Municípios envolvidos inerentes ao aspecto territorial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

- Especificar possíveis indicadores que contribuam para esclarecer a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ORIGEM E HISTÓRICO DO ISS

Imposto de competência municipal para sua instituição tem como fato gerador a prestação de serviços, por pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo.

“A EC nº. 18/65 foi a semente do Código Tributário Nacional veiculado, à época, como lei ordinária, mas recebendo, pouco depois, eficácia de LC, quando da promulgação da Constituição de 1967. O Sistema Tributário Nacional decorreu do crescimento do país, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação, em uma concepção centralizadora, autônoma, mas não ao ponto de permitir o desequilíbrio impositivo, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte.” (MARTINS, IGS, 2013, p. 4)

A constituição ou discriminação constitucional não cria nenhum tributo, apenas estabelece competência tributária, conceito que atribui a um determinado ente o poder de tributar. Tal poder foi dividido entre os entes federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal medida consagrou o princípio do federalismo. O poder de tributar, porém, diz respeito à cobrança dos tributos, sendo que a determinação das alíquotas e criação dos próprios tributos ficou restrita à esfera federal.

“Não há, senhores, corpo sem células. Não há Estados sem municipalidades. Não pode existir matéria vivente sem vida orgânica. Não se pode imaginar existência de Nação, existência de Estado, sem vida municipal”. (RUI BARBOSA, 1919)

O STN estabelece, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar – instituindo o CTN –, Lei nº. 5172, de 25 de outubro de 1966.

O CTN, dividido em dois livros, o primeiro sobre o sistema constitucional, definindo tributo, explicitando espécies tributárias, imunidades, empréstimo compulsório, conformando os impostos federais, estaduais e municipais. O segundo nos dá uma ampla visão de normas gerais, explicitando o princípio da legalidade, da

vigência, aplicação e interpretação das leis, indicação dos sujeitos ativos e passivos da obrigação, definição do FG, das obrigações acessórias, do crédito tributário, além de examinar as isenções, anistia, privilégios e preferências do crédito fiscal.

Pelo CTN ficou estabelecido o princípio pelo qual ao contribuinte tudo é permitido, exceto ao que a lei proibir e, ao Poder Tributante nada é permitido senão o que estiver na lei, conceituando o “serviço”, para efeitos da incidência do imposto, como: o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais; a locação de bens móveis.

As Câmaras Municipais de Capitais de Estados passaram a aprovar os projetos de leis, implantando ou acrescentando ao Código Tributário Municipal (CTM) o ISS, ensejando o crédito tributário, fiscalização e arrecadação.

Imposto novo, gerando conflitos de ordem interpretativa, aplicabilidade, dúvidas sobre a constituição do respectivo crédito tributário, fiscalização e arrecadação, sendo assim, muitos Municípios, por dificuldade ou desconhecimento deixavam de lançar mão da competência fiscal que lhes era específica.

Esta aparente “confusão”, expressamente consubstanciada, pelas inúmeras alterações, inclusive, com a edição de novas normas superiores alteraram o CTN, no que tange a sistemática do ISS:

- No ano de 1967 foram editados os Atos Complementares (AC) de nºs. 34, 35 e 36, este último, trazendo o conceito de “local da operação para efeito de ocorrências do FG” do ISS nos casos de prestação de serviço em mais de um Município (art. 6º).

- A Constituição do Brasil de 1967, conservou a competência municipal da ISS em seu artigo 25: “Compete aos municípios decretar imposto sobre: serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em LC”.

Com a edição do DL nº 406/68, estabelecendo normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos Impostos Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Qualquer Natureza, revogando, expressamente, todas as disposições relativas ao ICM e ao ISS que constavam do CTN (art. 13).

Estava assim concretamente efetivada a disposição dos legisladores para a simplificação das normas relativas ao ISS. A h.i fiscal passa a ser a prestação de serviços constantes de uma LS com 29 itens, estabelecendo no artigo 8º a competência e o FG efetuadas por empresa profissional ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.

No mesmo ano de 1968, por meio dos DL nº 834 e 932, com o intuito de dirimir dúvidas quanto a aplicação da LS do DL nº 406/68.

Com a decretação e promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, por meio da EC nº 01/69, não se altera a forma de distribuição do ISS, dispondo no artigo 24, a competência aos Municípios para instituir o ISS não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados definidos em LC.

O ISS já estava com seus contornos fixados, além do exame da Legislação Municipal pertinente, no âmbito Nacional o ISS, com as regras estabelecidas pela Constituição (art. 24, inciso II; e, § 4º) e pelo DL nº 406/68, redação dada pelo DL nº 834/69. O DL nº 406/68, sofreu substanciais modificações: LC nº 22/74, acrescentando mais um item a LS (o item 67); e, a mais importante e substancial, a LC nº 56/87, que pelo seu art. 1º, alterou e substituiu a LS anterior, passando de 67 para 100 itens, aprovada pelas lideranças dos partidos políticos.

Com a promulgação da CF de 1988, manteve-se a competência para a instituição do ISS aos Municípios, através de seu art. 156, inciso IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I b, definidos em LC e fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV.

À época da promulgação da CF, em 1988, o DL nº. 406/68, já definia as normas gerais relativas ao ISS, tal diploma foi recepcionado pela nova ordem constitucional como LC, disciplinando o aspecto espacial da h.i do ISS: o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador e no caso da construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

Com a aceleração do crescimento econômico, incremento de novas atividades de serviços, arrecadação cada vez maior em relação ao orçamento fiscal dos Municípios e, principalmente ao fato de inúmeros processos no Poder Judiciário,

surgiu a LC nº. 116, de 31 de julho de 2003, a qual trazia as normas gerais de tributação do ISS.

Lei regedora do ISS no Brasil, instituído com a missão de harmonizar e uniformizar as milhares de leis municipais no tocante à determinação do FG, base de cálculo, contribuinte, local da efetiva h.i, etc, objetivando acabar com o conflito existente entre os milhares de municípios do País, os quais, concederam inúmeros benefícios e incentivos fiscais, ferindo a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A LC nº. 116/03, dentre outras matérias, cuidou de dispor a respeito dos conflitos de competência entre os Municípios quanto à arrecadação do ISS, in verbis:

Art. 3º. 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, da lista anexa: (grifo nosso)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º art. 1º desta LC;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12;

X e XI – (VETADOS)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20.

Acrescentou-se o número de atividades, onde os tomadores de serviços devem fazer a retenção do ISS, por se tratar de serviços executados em município distinto do estabelecimento prestador, devendo ser recolhido para o município onde

ocorre a prestação do serviço, e não para o município onde se encontra estabelecido o prestador, definiu o contribuinte, o estabelecimento prestador, substituição tributária e as hipóteses de não incidência do ISS.

A alíquota máxima foi fixada em 5%, enquanto a mínima foi mantida em 2%, conforme o artigo 88 do ADCT (EC 37/02). Com relação ao FG, foram revogados os artigos 8º, 10, 11 e 12 do DL 406/68, restando a vigência do caput e parágrafos do artigo 9º, o qual versa sobre a base de cálculo excepcional, permitindo o recolhimento do ISS de autônomos e das sociedades uniprofissionais por meio de valores fixos em reais, além da possibilidade de dedução da subempreitada na construção civil.

São Paulo, Santana de Parnaíba, Poá e Barueri copiaram e reproduziram e todos são obedientes aos ditames do artigo 3º da LC nº 116/2003, porém, com relação à configuração de estabelecimento prestador existe determinada complacência e falta de fiscalização, surgindo endereços fictos.

2.2 A LEGISLAÇÃO DO ISS

Os Municípios, privativamente, legislam sobre o ISS, cada qual dentro do respectivo território, observadas as normas constantes da legislação hierarquicamente superior. O Distrito Federal tem competência para legislar e instituir o ISS em seu espaço territorial (§ 1º), cabendo a este a sua arrecadação; e, nos Territórios da União, mesmo tendo a faculdade para serem divididos em Municípios (art. 34, § 1º), neste a competência para legislar e instituir ISS em seu espaço territorial é da União (art. 24, I), cabendo a esta a arrecadação.

São elementos caracterizadores do ISS: o FG da respectiva obrigação tributária; a base de cálculo do tributo e o contribuinte.

Serviços de qualquer natureza são tributados pelos Municípios, dentro de sua territorialidade, excetos os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e os de comunicação, que os são tributados pelos Estados.

2.2.1 FATO GERADOR

FG do ISS é a prestação de serviços, por pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, não compreendido na competência da União ou dos Estados e, especificamente, a prestação dos serviços constantes da lista anexa à LC nº. 116/2003.

“Fato gerador do ISS é a prestação de serviço para terceiros, a título oneroso, prestado com autonomia de vontade e sem vinculação empregatícia com o tomador do serviço.” (TAUIL, 2009, p. 37)

No DL nº 406/68, constava “empresa ou profissional autônomo”. Por esta razão, outros prestadores passam a figurar no pólo passivo do ISS. Submete-se também a incidência do imposto, àqueles prestadores que não tenham como atividade preponderante a prestação de serviços, executem de caráter acessório, como é o caso daqueles que prestam serviços às concessionárias de serviços públicos. Artigo 1º da LC nº 116/2003.

Criou-se uma nova estrutura na LS (discriminatória dos fatos geradores praticados pelos prestadores). Há itens e subitens, tornando a lista, que já era considerada pelos Tribunais como taxativa, ainda mais (impossibilidade legal de se instituir novos itens e subitens, a não ser por força de LCF).

O enquadramento do contribuinte (prestador de serviço) é pelo subitem (específico) e não mais pelo item da Lista.

Estabeleceu o legislador a aplicação dos serviços descritos na lista (itens e subitens) àqueles provenientes do exterior (inclusive aqueles que apenas iniciados no exterior. § 1º do artigo 1º da LC nº 116/2003.

Instituiu novas regras para dirimir conflitos de competência tributária entre o ISSQN e o ICMS: mesmo havendo fornecimento de mercadorias, se há previsão na LS, há a incidência do ISS, a não ser que exista a devida ressalva estabelecida pelo legislador. § 2º do artigo 1º da LC nº 116/2003.

Permitiu também a incidência do ISS prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados, mediante autorização, permissão ou concessão com

cobrança de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço. § 3º do artigo 1º da LC nº 116/2003.

Em face da natureza jurídica do imposto, configura em seu FG, a “obrigação de fazer” e não “obrigação de dar”, assegurou ao legislador, a incidência do imposto, independentemente da denominação atribuída ao serviço prestado. § 4º do artigo 1º da LC nº 116/2003.

Exclui-se do campo de incidência do imposto:

A exportação de serviços para o exterior; (exceção dos serviços cujos resultados sejam obtidos no país);

Serviços com relação de emprego; serviços dos trabalhadores avulsos, diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações; serviços dos sócios, gerentes, aprimorando a regra da não incidência também já prevista no DL nº 406/68.

Serviços de intermediação do mercado de títulos e valores mobiliários; o valor de depósitos bancários e o valor das operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

“Prestar serviço significa ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem imaterial (serviço). Resulta da obrigação de fazer, só pode incidir sobre prestação de serviço, assim entendido o produto de esforço humano que se apresenta sob forma de bem imaterial, ou no caso de implicar utilização de material preserve a sua natureza no sentido de expressar uma obrigação de fazer, isto é, ter como objeto da prestação a própria atividade”. (HARADA, 2008, p. 36)

Reza o artigo 594 do Código Civil (CC) que "toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição" (1). O contrato de prestação de serviço pode ser definido como o pacto por meio do qual uma das partes se obriga a fornecer prestação de atividade para com a outra, sem liame de emprego, em troca de determinada remuneração ou outra espécie de bens.

¹ Brasil – Código Civil – Lei nº 10406/2002.

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas para terceiros. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve.

2.2.2 BASE DE CÁLCULO

“BC é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referencia a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. É critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária.” (BARRETO, 2009, p. 156)

Sua principal função é fixar o valor que será oferecido à tributação. Sobre essa base impositiva aplica-se a alíquota correspondente a atividade exercida, somente com a conjugação desses elementos, base de cálculo e alíquota, será possível identificar o valor do Imposto a ser recolhido.

Regra Geral – Preço do Serviço - Na verdade a LC nº 116/2003 ao estabelecer que a BC do ISS é o preço do serviço mantendo o mesmo texto que constava da legislação anterior, ou seja, o DL n.º 406/1968.

Como a BC está relacionada ao preço do serviço, na prática primeiramente precisamos identificar qual é o serviço prestado, para aí sim podermos determinar qual é a composição do seu preço.

Ao não revogar expressamente o artigo 9º e parágrafos do DL nº 406/68, ensejou entendimento doutrinários e jurisprudenciais de que, permaneceria a tributação benéfica e privilegiada aos profissionais autônomos e das sociedades de profissionais (tributados respectivamente por alíquotas fixas e em relação a cada profissional habilitado).

“A BC deve se ater aos parâmetros constitucionais e ao fato impositivo, sendo que a circunstância da CF não ter indicado os elementos quantificadores dos tributos

não significa que o legislador ordinário esteja livre para instituí-los como melhor lhe aprouver.” (MELO, 2009, p. 117)

Isto posto, a regra geral da BC do ISS é o preço da prestação do serviço, com exceção daqueles especialmente destacados pela LS, anexa à LC nº 116/2003, ficando fora da incidência do ISS aqueles serviços prestados sem qualquer relevância, bem como os prestados a título gratuito ou com propósito de filantropia ou caridade.

Antes da EC 37/2002, os municípios instituíam alíquotas de 0,25%; 0,50 ou 1%%. A partir da LC nº 116/2003, passaram a adotar novos critérios, como a não inclusão dos impostos federais na respectiva base de cálculo para a incidência do ISS (Poá e Barueri) e redução para 37% do valor do faturamento mensal (Santana de Parnaíba), e em determinadas atividades a não inclusão de despesas que apenas passavam pelo caixa da empresa e não acrescidos ao patrimônio do prestador dos serviços.

Além das variáveis com relação à alíquotas e a não inclusão na base de cálculo e, principalmente pela falta de fiscalização municipal (Santana de Parnaíba, Poá e Barueri), para constatação de irregularidade sobre o estabelecimento prestador em sua territorialidade, constatam-se inscrições de inúmeras empresas num mesmo local, fatos estes ensejadores dos conflitos com a Capital de São Paulo, causando segundo informações de seus gestores, perda expressiva de arrecadação.

2.2.3 CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS

O art. 3º da LC nº 116/03 prescreve um comando, que na hipótese do contribuinte não ter estabelecimento empresarial no Município de origem, deverá ser recolhido o imposto para o Município no qual o contribuinte tem domicílio, salvo as 22 hipóteses que determinam o recolhimento no local da prestação de serviço.

Esta presunção de evasão de impostos, apesar de amparada no art. 128 do CTN, conflita com o Estado de Direito, tendo em vista a vigência da LC nº 116/03.

“Essa exigência é ilegal, porque se utiliza o imposto como uma maneira de penalizar o prestador de serviço pela inobservância de sua obrigação de inscrever-se no cadastro de contribuintes municipais de sua cidade. Conclui: se há uma lei municipal que atribui ao tomador de serviço a responsabilidade pelo ISS correspondente, deve excluir essa responsabilidade do prestador do serviço. A razão é simples. Não se justifica que o contribuinte, tendo sofrido o desconto do valor do imposto no preço do serviço, seja também responsável pelo correspondente pagamento. Ora, dessa forma implica-se que o prestador de serviço suporte o ônus tributário duplamente, o que é um claro abuso no exercício do poder de tributar.” (MACHADO, 2009, p. 411)

Diz-se duplamente, porque, primeiro o contribuinte sofre a tributação. Segundo, mesmo tendo sofrido a tributação pela retenção do terceiro ligado ao FG, o contribuinte não está isento da responsabilidade desse tributo. A sujeição passiva indireta do tributo criada pelos Municípios para evitar a sonegação fiscal não penaliza diretamente o terceiro retentor do imposto, caso esse não o repasse para seu Município. Mas penaliza, mais uma vez, o contribuinte prestador do serviço.

Por força do artigo 150 § 7º da CF e do artigo 128 do CTN, o legislador estabeleceu de forma específica na cobrança do ISS, a atribuição a terceiros em geral, usuários e tomadores de serviços, a responsabilidade pelo desconto do imposto na fonte e o seu recolhimento; assim como, a exclusão da responsabilidade do contribuinte ou a sua atribuição em caráter supletivo, independente da retenção na fonte. A norma abrange, ainda, tomadores ou intermediários de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país e as pessoas jurídicas, mesmo isentas ou imunes, tomadoras ou intermediárias dos serviços descritos nos 20 subitens da LS.

Contribuinte é o sujeito passivo direto que tem vantagem econômica direta na situação que constitui o FG da obrigação tributária, respondendo por um débito tributário que lhe pertence, por uma obrigação tributária que lhe é própria.

O contribuinte “é a pessoa que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que realiza o FG, voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito passivo. É aquele que “mantém

relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que realiza o FG, voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito ativo”. (MELO, 2009, p. 10)

Responsável é o sujeito passivo que, estando vinculado ao fato imponible da obrigação tributária, mesmo não sendo contribuinte, esteja obrigado ao pagamento do imposto devido por aquele, tendo relação indireta com a ocorrência do FG indicada pela lei.

Só há a figura do responsável tributário quando patente estiver a sujeição passiva direta, concretizada na pessoa do contribuinte do imposto, o que, de fato, inexistente, pois, o contribuinte estabelecido em determinado município, lá recolhendo seu ISS, não é contribuinte de um outro em que o serviço for prestado.

2.3 REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA

É a norma padrão de incidência fornecida pela Constituição a competência ao legislador municipal, editando normas para a criação e cobrança do ISS, escolhendo a prestação de serviços como fato tributável e nada além desse conceito poderá configurar na h.i. Calcado no art. 156, III, da CF/88, o legislador poderá instituir o ISS com a seguinte regra matriz de incidência:

1. Antecedente: Aspecto Material (prestar serviço de qualquer natureza; Aspecto Espacial (Regra Geral: local do estabelecimento prestador; Aspecto Temporal (momento da prestação de serviço).
2. Consequente: Aspecto Pessoal (base de cálculo = preço do serviço); Aspecto Quantitativo: (alíquota: 5% regra geral).

2.3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O tributo é caracterizado como norma tributária meio para que se impute ao contribuinte (sujeito passivo), o dever subjetivo de desembolsar quantia em face do

Estado, em razão de ter praticado no plano existencial o fato apresentado pelo antecedente normativo (hipótese).

A duplicidade no emprego do termo FG e h.i pelo CTN torna-se claramente evidenciada quando da análise comparativa do artigo 116 e o inciso II, do artigo 104. O artigo 116 diz que “salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o FG (...)”, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; já o inciso II, do artigo 104, diz que “entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: I - (...) II - que definem novas hipóteses de incidência”. Isto é, são sinônimas.

O FG é uma expressão utilizada em Direito tributário que representa um fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

A proposição de distinção entre fato descrito na hipótese legal (h.i) e fato imponible: "Tal é a razão pela qual sempre distinguirmos estas duas coisas, denominando h.i ao conceito legal (descrição legal, hipotética de um fato, estado de fato, ou conjunto de circunstâncias de fato) e fato imponible, efetivamente acontecido num determinado tempo ou local, configurando rigorosamente a h.i". (ATALIBA, 2010, p. 70/71)

“Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária”. (ATALIBA, 2010, p. 81)

Na tentativa de melhor explicitar seu entendimento sobre a matéria, fazendo alusão à regra - matriz de incidência tributária, ressaltando que esta se inscreve entre as normas gerais e abstratas, ou seja, é norma condicionada. E, mais adiante, completa:

“A regra matriz de incidência tributária, como norma geral, e abstrata, não traz, na hipótese, a descrição de um evento especificamente determinado, traço peculiar às normas individuais e concretas. Antes, alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos. E a operação lógica de inclusão de um elemento numa classe é chamada de "subsunção". (CARVALHO, 2013, p. 113)

Com efeito, não é possível separar faticamente os elementos, uma vez que eles ocorrem de maneira instantânea. Por isso, ao imaginar o surgimento dos aspectos abaixo explicitamos, mister se faz entender sua ocorrência de forma imediata.

A h.i tributária conceituada pelos doutrinadores como a descrição que a lei faz de um fato tributário quando ocorrer fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente, atribuindo-lhe cinco aspectos, definidos a seguir.

2.3.2 ASPECTO PESSOAL

Quanto ao aspecto pessoal do imposto, em especial o sujeito passivo, será necessariamente o prestador do serviço. Tem-se por aspecto pessoal a qualidade da h.i que determina os sujeitos da obrigação tributária, promovendo a conexão entre o núcleo da h.i a duas pessoas. Sob o aspecto pessoal se identificam os sujeitos da relação Jurídico-Tributária, são o Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo.

O Sujeito Ativo é aquele que tem a atribuição constitucional para criar o tributo, que tem a titularidade do crédito tributário e o direito subjetivo de cobrar e arrecadar o tributo.

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública que está em ligação direta com a materialidade da hipótese legal de incidência tributária, ou seja, é a pessoa natural ou jurídica obrigada ao cumprimento da obrigação tributária.

De acordo com o artigo 121 do CTN o Sujeito Passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser contribuinte ou responsável.

Sujeito Passivo será Contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo FG. Por outro lado o Sujeito Passivo será Responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A Responsabilidade Tributária então pode ser conceituada como a obrigação do sujeito passivo indiretamente ligado à situação prevista em lei como FG do tributo, de modo que este deve pagá-lo, liberando ou não o contribuinte de uma responsabilidade residual.

O objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária é garantir o recebimento do tributo, seja em virtude da necessidade de redução do universo, sujeitos passivos, seja pela possibilidade de perda do vínculo da relação Jurídico-Tributária em virtude da ocorrência de fato posterior à h.i.

Neste sentido a responsabilidade pode ocorrer por substituição, quando a lei tributária atribuir o dever jurídico de pagar o tributo à pessoa diversa daquela que dá origem ao FG, mas que com ela possui relação jurídica, assumindo o lugar do contribuinte.

Por outro lado a responsabilidade será por transferência quando a lei atribuir o dever de pagar tributo a pessoa não vinculada ao FG, tendo o mesmo sido anteriormente atribuído a outra, sendo a transferência em decorrência de fato posterior à incidência da obrigação tributária. A responsabilidade tributária por transferência por sua vez pode ser por solidariedade, por responsabilidade dos sucessores e por responsabilidade de terceiros.

O aspecto pessoal é definido pela CF no artigo 156, ao determinar que o detentor de competência tributária é o Município, fixando o sujeito ativo da obrigação tributária; secundariamente, os artigos 1º e 5º da LC n.º 116/2003, fornecem os elementos para determinar o sujeito passivo da obrigação, qual seja, o prestador de qualquer um dos serviços constantes da lista anexa à referida lei.

O aspecto pessoal já não se encontra mais no âmbito da hipótese, e sim na consequência, segunda parte da regra matriz de incidência. Trata, pois, de relacionar o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação tributária nascida com a configuração do fato imponible.

A regra matriz constante da norma tributária especifica em seu elemento consequente os sujeitos envolvidos na relação jurídica, ou seja, o sujeito ativo ou credor da relação que nada mais é do que o Fisco – federal, estadual, distrital ou municipal ou eventualmente alguma autarquia – e o sujeito passivo ou devedor da relação, aquele que está ligado de modo direto e imediato à ocorrência do fato jurídico como no exemplo do contribuinte que auferir a renda ou que obtém ganho de capital, o que industrializa e vende o produto industrializado, o que importa produtos do exterior, o que paga salários, o que pratica operações financeiras.

Enfim, o sujeito ativo da relação jurídica tributária é aquele investido de capacidade – tributário-ativa, que é a aptidão, juridicamente qualificada, para figurar no pólo ativo da relação tributária originada pela ocorrência do fato imponible. O sujeito passivo, por outro lado, é aquele a quem a lei imputa o dever de recolher ao erário a obrigação tributária, em razão da realização do fato imponible. Pode ser aquele que efetivamente terá diminuição patrimonial, em virtude do ônus tributário (contribuinte), ou um terceiro, desde que relacionado ao fato imponible.

2.3.3 ASPECTO MATERIAL

O aspecto material: “prestar serviço”. A ação que perfaz o aspecto material de qualquer tributo há que revelar uma riqueza, na qual uma parte vai para o Estado, fazendo referência a um comportamento de pessoas que encerram em um fazer, um dar, ou um ser. Encontra-se o aspecto material da h.i ao individualizarmos o verbo da situação indutora do pagamento do tributo, assim temos as expressões, vender mercadorias, importar mercadorias e prestar serviço, abarca ação ou condição, quer sejam de pessoa físicas ou jurídicas.

“O aspecto mais complexo da h.i é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela consiste:

é a consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.” (ATALIBA, 2010, p. 106)

“A essência do aspecto material da h.i do ISS não está no termo “serviço” isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviço. Essa síntese abriga um verbo e respectivo complemento, permitindo isolar o critério material dos demais.” (CARVALHO, 2013, p. 294)

“Em resumo, o aspecto material da h.i do ISS é a conduta humana (prestação do serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.” (BARRETO, 2005, p. 295)

O ISS tem como aspecto material prestar serviços e disso resulta que somente irradiará os efeitos jurídicos desejados se a prestação dos serviços ocorrer dentro do perímetro delimitador do território do respectivo Município, a vital importância de se estabelecer a exata delimitação do local da ocorrência da prestação dos serviços, tendo em vista servir para definir qual a lei aplicável, a identificação de qual o ente político que validamente pode exigir o tributo.

Tamanho a evidência desta circunstância, que o aspecto espacial pode compreender tanto o espaço territorial de validade da lei, sendo assim definido como os limites geográficos da pessoa jurídica de direito público, quanto o local da específica concretização do FG.

Não há incidência de ISS, por exemplo, em serviços prestados sem obtenção de receita (serviço gratuito), ou mesmo realizados em benefício próprio (reforma na sede própria). Outro obstáculo ao campo de incidência do ISS é a prestação de serviços obrigatórios, tais como: serviço militar, serviço eleitoral, serviços indenizatórios, que possuem também a característica de ausência de remuneração.

Parte da doutrina sustenta a incidência do ISS no ato de contratação do serviço, e não propriamente na execução do serviço. todavia, esse entendimento não parece ter assento constitucional, visto que o serviço futuro, por exemplo, não coincidiria com o momento da contratação. Há problema nessa conceituação quanto aos serviços de obrigações omissivas: “não fazer” e “não dar”.

Entretanto, a palavra “serviços”, constante do artigo 156, III, da CF, afasta o problema de obrigações omissivas, pois a idéia de prestação é incompatível com a idéia de deixar fazer ou de dar. Prestar demanda uma ação positiva, em alguns casos até pró-ativa do prestador.

Como desdobramento da distinção fundamental entre prestações de dar e de fazer, surge a necessidade de admitir que um esforço humano, no contexto de uma relação jurídica contratual, não assegura ao intérprete, por si só, tratar-se de uma prestação de fazer, e ainda tributável pelo ISS. Nesse contexto o contrato ganha especial relevo, pois a investigação da expressão de vontade pode revelar qual o objeto do acordo.

Sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato (prestação fim) saberá que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas “prestações meios” da sua realização. Em outras palavras, incide o ISS no momento em que se faz (finaliza) o serviço.

O serviço pode ser realizado ainda que não haja concretamente algo a ser entregue. O ISS incide mesmo quando o serviço é puramente intelectual. Por exemplo, serviços de pessoas com poderes extrassensoriais (pensamentos positivos).

O ISS tem como FG, no aspecto material, a prestação de serviços. Enquanto esta não ocorrer, não se pode cogitar da incidência do ISS.

Embora as legislações dos municípios, via de regra, não tenham se utilizado da expressão efetiva prestação de serviços, mas apenas prestação de serviços para o conceito de incidência do ISS, o elemento efetiva prestação não pode ser dispensado. Quem lê prestação de serviços na legislação municipal, deve entender atividade efetiva da prestação de serviços.

"Em se tratando de ISS, impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material - prestação de serviços - nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização (conclusão, ou mediação por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo FG tributário com a verificação do seu aspecto temporal." (MELO, 2009, p. 30)

Para fazer nascer a obrigação de recolher o ISS é preciso que haja a efetiva e real prestação de serviços, não é o momento da celebração do contrato que conta para a incidência, enquanto que os contratos avençados entre as partes representam apenas liame jurídico.

Duas relações jurídicas se divisam na espécie, a primeira contratual, entre os particulares subscritores da avença, criando uma obrigação de fazer, a segunda, eventual, entre o prestador de serviços e o Fisco, esta apenas determinante da formação do FG propiciador da incidência do imposto em tela a partir do momento em que a prestação efetiva tiver concretização. Determinar-se a incidência do ISS sobre contratos, no que nele se contém de futuro e potencial, não sobre real prestação de serviços, é modificar o FG único consubstanciador do imposto criado. Os momentos não se confundem.

O STJ coloca um ponto final nas pretensões do fisco municipal de tributar operações registradas apenas em contratos de prestação de serviços. Vale dizer, somente com a efetiva e real prestação dos serviços é que se aperfeiçoa o FG da obrigação de recolher o ISS. A existência do contrato é apenas um indício de que a prestação de serviços também ocorreu. No entanto, como mero indício, não pode ser utilizado para amparar um lançamento tributário.

2.3.4 ASPECTO TEMPORAL

O aspecto temporal faz parte da h.i tributária e revela ao sujeito passivo e ativo o momento do nascimento da obrigação, ocasião em que exatamente houve a consumação da situação hipotética contida na letra da lei. Consiste na propriedade com que a h.i designa (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado um fato imponible.

“O momento em que se concretiza a h.i do ISS é aquele em que o prestador efetua a entrega do serviço concluído.” (BORGES, 2010, p. 35)

Faz-se necessária a execução e a entrega do serviço para que se constitua sob o aspecto temporal a relação Jurídico-Tributária atinente ao ISS, não se

consubstanciando o FG na assinatura de contrato ou no adiantamento de valores pelo contratante. Estas ocorrências são apenas indícios da prestação do serviço, não podendo configurar o FG.

Embora pudessem instituir substituição tributária em relação ao ISS com base no CTN, os municípios apenas passaram a lançar mão de tal expediente quando ficou definitivamente pacificada a jurisprudência relativa a prevalência do princípio da autonomia dos municípios em relação a norma do artigo 12 do DL nº 406/68.

“A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na h.i – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária). Define-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.” (ATALIBA, 2010, p. 94)

2.3.5 ASPECTO QUANTITATIVO

“Esse aspecto qualifica o quantum se deve atribuir uma obrigação tributária, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (HARADA, 2008, p. 19)

Se o tributo é prestação pecuniária, a norma jurídica deve, também, explicitar o valor da obrigação em moeda e/ou seus parâmetros com a finalidade de aferição de valor, a saber, a base de cálculo e a alíquota.

Na composição da h.i. o elemento mais importante é o natureza do núcleo que distingue as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos, conferindo o gênero jurídico do tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da h.i é sempre a BC, que rechaça a materialidade da norma, fazendo-se de ferramenta para calcular o valor do fato tributado.

Já a alíquota é uma quota ou parte ideal do fato posto como aspecto material da h.i.. A alíquota será aplicada sobre o fato escolhido para a BC, sob a ação do

método de conversão, transfigura-se em cifra, de modo que a alíquota sempre representa uma parcela deste fato já transfigurado em cifra e não daquele outro fato que condicionou a variação da alíquota.

Dá-se à realização da h.i. no plano real o nome de FG. Conclui-se que o FG é o fato que dá origem à obrigação tributária. Observe-se que de forma nenhuma há a coincidência entre o FG e a h.i, pois se situam em planos incomunicáveis. Aquele se encontra no plano real, concreto, fático. Já essa é abstrata, hipotética, é apenas uma previsão legal.

2.3.6 ASPECTO ESPACIAL

2.3.6.1 DECRETO LEI Nº 406/68

Dispõe a CF/67, art 25, compete aos Municípios impostos sobre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em LC.

O ISS foi veiculado através do DL n.º 406/1968, com fundamento no § 1º do artigo 2.º do AI n.º 05/68, que estabeleceu as normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre as operações relativas a mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

O aspecto espacial da incidência do ISS considerava o local da prestação do serviço: o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador, com exceção da construção civil.

“Positivamente, o art. 12 do DL nº 406/68 conferiu eficácia extraterritorial à legislação municipal do ISS, reservando o princípio da territorialidade apenas para a hipótese de prestação de serviços de construção civil. E o aludido DL é materialmente complementar, integrando a categoria de leis de normas gerais referidas no art. 102 do CTN.” (HARADA, 2008. p. 18)

Ao tempo do DL nº 406/68, o essencial para solucionar o conflito de competência entre os Municípios, exceção à construção civil, para qual vigorava exclusivamente o local da prestação de serviços, era a localização territorial do estabelecimento prestador de serviços (conjunto de capital, trabalho e organização).

“A questão está em saber o que é estabelecimento prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte, onde se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas, sem que se precise desconsiderar a regra do art. 12, a.” (MACHADO, 2009, p. 349).

Aplica-se o fenômeno da extraterritorialidade, quando se presta um serviço em território de um determinado Município seria tributado conforme as normas de outro, no qual estivesse localizado o estabelecimento do prestador.

“O ISS é sempre devido (e não é só o caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse Município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a ele relacionados, os deveres instrumentais tributários.” (CARRAZZA, 1978, p. 6)

“Na hipótese de execução de obras de construção civil, a incidência do ISS não será determinada nem pelo local do estabelecimento prestador e nem pelo domicílio do prestador, mas sim pelo local onde o serviço for prestado. Se o contribuinte tem seu estabelecimento em São Paulo e executa obras de construção civil em Santos, o ISS será devido nesta última cidade (local da efetiva prestação do serviço).” (MARTINS, SP, 2010, p.106)

2.3.6.2 LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

O sistema constitucional positivo brasileiro levou em consideração a forma federativa de Estado, e, portanto, a própria pessoa política de direito público interno titular da respectiva competência impositiva. Dessa forma, o aspecto espacial da norma tributária irá variar de acordo com o ente político tributante. Nesse sentido,

um tributo de competência da União terá como âmbito de validade (aspecto) espacial todo o território nacional; um tributo de competência dos Estados e do DF, o território do respectivo Estado (ou do DF); um municipal, o do respectivo Município.

Considerando que o aspecto espacial da norma tributária encontra sede na h.i (antecedente), interessa averiguar a licitude de um Município tributar fato ocorrido fora de suas delimitações geográficas.

"A indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i, relevantes para a configuração do fato imponible". E prossegue, ressaltando que "o aspecto espacial tem, além disso, âmbito específico, quando abrange o próprio local físico onde a lei reputa consumado o fato imponible. Quando a lei menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal, etc., está fixando condições de situação do fato imponible relevantes para se qualificar a incidência e a isenção, conforme o caso". (ATALIBA, 2010, p. 104-106)

Portanto, o aspecto espacial delimita o local no qual deve ocorrer o fato descrito abstratamente na norma, isto é, a área espacial na qual se estende a competência do ente político. não se deve confundir o aspecto espacial com o âmbito territorial de validade das normas tributárias municipais, porque o princípio da territorialidade não é absoluto, podendo haver ou não coincidência entre ambos.

O aspecto espacial da h.i. tributária são as coordenadas de lugar essenciais à ocorrência do FG, não se confundindo com a eficácia territorial da lei tributária, visto que pode ocorrer o fenômeno da redução ou expansão dos efeitos da norma.

A LC Nº 116/2003, indica que o local do estabelecimento prestador é o critério determinante para averiguarmos o Município competente para exigir o pagamento do ISS. Na falta, deve-se identificar o local do domicílio do prestador.

Quanto às exceções, o art. 3º da LC nº 116/03 não ficou restrito à hipótese da construção civil, arrolando outros 21 incisos, para os quais são tributados por meio da lei do Município em que forem prestados.

Inovou a LC nº. 116/2003, ao definir estabelecimento prestador para fins de verificação do aspecto espacial da h.i do ISS, indicando o Município onde deverá ser recolhida a exação, exceto os incisos I a XXII do art. 3º:

Adota o artigo 4º da LC 116/2003 conceito de estabelecimento prestador segundo o qual é irrelevante o caráter permanente ou temporário da prestação do serviço, importando apenas o local em que o contribuinte desenvolva sua atividade, e que o mesmo se configure como unidade autônoma ou profissional.

Teve o legislador complementar o intuito de evitar artifícios por parte dos contribuintes, que maliciosamente instalam-se em Municípios onde a alíquota do ISS é menor, mas que prestam serviços em outros. Este novo dispositivo legal abandona os conceitos tradicionais de estabelecimento prestador, vinculados à idéia de sede, filial, agência, ou qualquer outra denominação conferida. Em contrapartida as entidades privadas formularam uma nova maneira de elidir a cobrança do ISS, até que com a anuência das prefeituras originando os escritórios virtuais.

“A delimitação pode ocorrer para reduzir o âmbito de validade territorial, de modo que somente alcance certos fatos ocorridos em parte, áreas ou lugares de seu território (é o caso do IPTU que somente alcança os imóveis situados na zona urbana, embora as leis municipais – em regra – tenham validade em todo o território, inclusive na zona rural); mas ela também pode se dar para expandir os efeitos da norma, de modo a alcançarem fatos ocorridos além de nossas fronteiras (hipótese do imposto de renda)”. (CALMON e DERZI, 2003, p. 126-145)

A CF de 1988 dispõe, em seu artigo 146, inciso III, a, percebe-se a necessidade da existência de uma LC que venha fixar todos os aspectos da h.i tributária, a saber: aspecto material; espacial; temporal; pessoal e quantitativo. A LC mencionada no texto constitucional é, sem sombra de dúvidas, a de nº. 116/2003.

Não basta a lei estabelecer a razão por que se paga o tributo (aspecto material – verbo), e o momento de ocorrência da obrigação (aspecto temporal). Fundamental se faz instituir em que local ocorre a obrigação tributária.

Espacial – indica o lugar em que terá que ocorrer o FG, situando-se dentro dos limites territoriais a que a pessoa política tem a competência tributária. Se for tributo da União, o elemento espacial será o território nacional. Se for tributo dos Estados, o FG deverá ocorrer nos limites do território do Município. O aspecto espacial, que enseja maior discussão, haja vista que indicará qual o município competente para exigir a cobrança do tributo.

A fixação do Município competente (ISS) implica o critério jurídico estipulado para a configuração do FG, tendo em vista circunstâncias especiais da prestação envolvendo uma complexidade de atividades (fracionadas ou não). Na medida em que só se considere efetivo serviço prestado aquele objeto de conclusão – entendendo irrelevantes todos os atos anteriores – somente poderá ser considerado como local da prestação (obrigação do ISS) onde fluídos oser o término dos serviços.

O aspecto espacial está relacionado com a localidade em que o fato deve ocorrer. Isto é, reúne as indicações do antecedente que aponta o local em que ocorrerá o fato jurídico tributário, para que se dê a incidência e a subsunção. Outrossim, possibilita o reconhecimento da condição que marca, no espaço, o acontecimento fático, em determinado território. O aspecto espacial que são os serviços prestados nos limites geográficos do território do município e o aspecto temporal, que é o momento da incidência do tributo, no caso, quando está concluída a prestação do serviço.

2.4 ESTABELECIMENTO PRESTADOR X LOCAL DA FRUIÇÃO DO SERVIÇO

2.4.1 CONFLITO ENTRE MUNICIPIOS – GUERRA FISCAL

As alterações no artigo 156 da CF, resultantes da promulgação da EC nº 37/2002, que teve o declarado propósito extrafiscal de reduzir a "guerra fiscal" entre os municípios, especialmente nas regiões metropolitanas, dispendo que cabe à Lei Complementar fixar as alíquotas mínimas do ISS, introduzindo artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estatuindo, enquanto LC não disciplinar as alíquotas mínimas do ISS, estas serão de 2%.

“A guerra fiscal do ISS surgiu a partir da interpretação equivocada dada ao termo “local do estabelecimento prestador” dos serviços, tornando-o equivalente a “local de sede da empresa. Hoje três tipos de municípios reivindicam a arrecadação do ISS. Em primeiro lugar, os municípios onde ocorre a produção dos serviços; em segundo lugar, os municípios onde os serviços são disponibilizados ao tomador dos mesmos e em terceiro lugar os municípios-corsários, promotores da guerra fiscal, os

quais reivindicam a receita do ISS, por hospedagem de empresas prestadoras de serviços fictícios”. (MARTINS, IGS, Internet, 2013)

A “Guerra Fiscal” pode ser descrita como sendo a renúncia fiscal do ente tributante com vistas a atrair para seu território o maior número possível de empresas de um ou mais segmentos da economia. Dispõe o § 1º do artigo 14 da LC nº 101/2000², a renúncia fiscal compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de BC que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Sob o pretexto de desenvolver a economia local, diversos municípios têm lançado mão de benefícios fiscais para atrair atividades empresariais para seus territórios em especial no ramo de serviços. Os Municípios de Poá, Barueri e Santana de Parnaíba reduzem ou não incluem determinados tributos na base de cálculo do ISSQN, para que em seus territórios se instalem empresas, cujas atividades possam gerar empregos e renda, com o intuito de elevação da arrecadação do ISS.

Na prática, porém, o que se verifica é que as empresas, quando muito, simplesmente abrem uma pequena sala com uma mesa e um telefone, onde estaria localizado o seu estabelecimento prestador, de forma a atender a legislação tributária, contudo mantendo de fato sua estrutura econômica e profissional de prestação de serviços em São Paulo, onde o tratamento tributário, não raro, é menos benéfico e, principalmente, há forte presença e controle Fiscal. Constata-se o endereço de sedes e filiais de pessoas jurídicas prestadoras de serviços localizados em lotes vagos, jazigos de cemitérios, escaninhos de armários e caixas box de papelão, dotados, inclusive, de alvará de localização e funcionamento concedidos absurdamente pelo poder público municipal.

Em face do dissenso doutrinário e dos conflitos instaurados, os municípios prejudicados buscaram a solução do problema da determinação do local onde o imposto é devido ou da definição do município legitimado ativo para exigí-lo, obtendo resposta no Judiciário em 1994, com a decisão da Primeira Turma do STJ: “É o local

² Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.”

Com esta decisão o STJ estabeleceu mais do que um precedente jurisprudencial, pois afirmou o entendimento de que a autonomia municipal, por ser norma constitucional, deve sempre prevalecer sobre aplicação do DL nº 406/68. Segundo o STJ é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador, consoante o princípio constitucional implícito que assegura a cada Município proceder à tributação sobre os serviços prestados em seu território. Acatando o princípio da territorialidade das leis, entendeu-se que se poderia por fim à guerra fiscal entre os municípios.

Não foi o que aconteceu. A autonomia constitucional dos municípios, que fundamenta o princípio da territorialidade, transformou-se no argumento tanto dos municípios que ofereciam favores fiscais quanto pelos que se sentiam prejudicados, o que acirrou ainda mais a guerra fiscal entre os municípios. Daí toda a discussão sobre qual Município tem competência para a cobrança do ISSQN, se o do local da prestação de serviços ou do local onde se encontra o estabelecimento prestador.

Negócios jurídicos realizados mediante a utilização de novas tecnologias de informática e telecomunicações, que tornam dificultoso precisar o local das efetivas prestações, trazendo incertezas quanto a configuração do município onde se presta o serviço ou onde se localiza o estabelecimento.

Com base na interpretação de que o termo "local do estabelecimento prestador" dos serviços ser equivalente a "local de sede da empresa" municípios passaram a oferecer alíquotas menores ou, redução de BC, para as sociedades que se "instalassem" em seus respectivos territórios e passassem a lá recolher o ISS.

Na tentativa de minimizar a guerra fiscal entre os municípios, restringindo as possibilidades de concessão indiscriminada de benefícios fiscais, foi promulgada a EC nº 37/2002. Em seu artigo 2º alterou a redação do artigo 156, inciso III da CF/88, estabelecendo que cabe à LC fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, ressalvando, entretanto, que enquanto a LC não disciplinar a fixação das alíquotas,

a mínima é de 2% e de que não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte na redução dessa alíquota, conforme norma introduzida no artigo 88 do ADCT:

Alegam os defensores da não inclusão à base de cálculo, quando concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições a isenção não pode ser revogada, pois incorpora-se ao patrimônio do contribuinte. O Estado, assim como pode tributar, pode também, evidentemente, revogar as isenções concedidas. Entende-se, porém, que o contribuinte pode ser atraído pelo incentivo que a isenção representa e, assim, passe a desenvolver atividade em que não se lançaria, caso não existisse a isenção, fazendo investimentos vultosos e ficando mesmo em situação de não poder, sem graves prejuízos, desistir. Nestes casos, a retirada da isenção representaria ferir direito adquirido.

Todavia a implementação da EC nº 37/2002, essencialmente ao limitar o poder de tributar em um piso mínimo de 2% (dois por cento), além de impedir concessões de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que, eventualmente venham resultar na redução da alíquota mínima, e sendo a máxima de 5% (cinco por cento), levará o empresário prestador de serviços a analisar as vantagens e desvantagens em permanecer nos Municípios com alíquota um pouco menor do que a concedida na Capital ou outro Município sede de uma região, posto que a variação certamente será menor.

Nova tentativa de contenção da guerra fiscal surge com a edição da LC nº. 116, publicada em 31 de julho de 2003. Com esse novo instrumento acreditava-se que esses conflitos seriam atenuados, dentre outros objetivos, pretendeu amenizar a polêmica que girava em torno do local da incidência do ISSQN, estabelecendo como regra geral o local do estabelecimento prestador ou local do domicílio do prestador, ressaltando expressamente, todavia, situações de exceção, com relação a determinados serviços, onde será devido o imposto.

A regra geral disciplinada pela nova LC não trouxe qualquer inovação para a grande maioria dos serviços constantes na lista, sendo que a definição e alteração somente se deram com relação àqueles serviços descritos nos incisos do artigo 3º. Da análise das hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC nº. 116/03

verifica-se que algumas delas se referem à construção civil, cujo local de pagamento tinha previsão expressa inclusive no DL nº 406/68.

Nos incisos I a XXII do art. 3º da LC no 116/03, nota-se que o legislador federal procurou dar disciplina especial e específica ao aspecto espacial de incidência do ISSQN devido sobre serviços de natureza essencialmente materializável, cuja ocorrência é visivelmente percebida, posto que a prestação é executada de maneira intransportável em local pré-determinado. Outrossim, o ponto em comum entre os serviços listados pelo legislador complementar como sujeitos ao pagamento do ISSQN no local da execução é justamente o fato de que, tais serviços não podem ser prestados "à distância", já que, pela sua própria natureza, exigem que o prestador se desloque até o domicílio do tomador.

A nova disciplina geral do ISSQN deveria resolver o problema da bitributação³ dos prestadores de serviços, pois agora existe um fundamento legal que permite às prefeituras exigir o pagamento do imposto no local da prestação. Frise-se, porém, que essa exigência somente poderá ocorrer para os serviços que foram excepcionados pelo legislador nos referidos incisos do art. 3º da LC no 116/03. Para todos os demais, prevalece a regra de que o pagamento seja feito no local do estabelecimento prestador.

A ampliação das exceções foi justamente uma tentativa do legislador de pacificar essa questão, de modo que as prefeituras exijam o pagamento do imposto no local da prestação somente no caso dos serviços que foram excepcionados.

O art. 4º da LC nº 116/03 trouxe em seu bojo importante norma de auxílio ao combate à fraude e evasão fiscal. Assim, se por razões de planejamento tributário, o estabelecimento do prestador de serviços for instalado em determinado município, não basta apenas indicar um endereço como sede. É necessário que o estabelecimento tenha um mínimo de condições materiais que possam configurar uma unidade econômica ou de atividade profissional.

³ A bitributação ocorre quando a dupla tributação tem origem em pessoas políticas (sujeitos ativos) distintas, de modo que, são duas normas, cada qual emanada de um legislativo, incidindo sobre o mesmo fato jurídico e onerando o mesmo contribuinte.

No entanto, é importante destacar que existem dispositivos contrários a esta definição, em que se defende que o critério espacial do tributo é sempre ao do município ao qual o prestador de serviço possui o seu estabelecimento.

Da análise da disposição mencionada, percebe-se que o critério a ser utilizado para a caracterização do estabelecimento prestador de serviços é a verificação do local onde se encontra presente a estrutura, ainda que mínima, para o desenvolvimento da atividade, seja ela intelectual ou econômica, não podendo ser considerado nem mesmo o local onde a atividade é administrada.

2.4.2 LEIS MUNICIPAIS – SANTANA DE PARNAIBA – POÁ - BARUERI

Lei Complementar de **Santana de Parnaíba** de nº 2499, de 19/12/2003 (anexo 1), altera a Lei nº 899/75, que instituiu o CTM, preceituando em seu artigo 14, indicando que a BC de 70 tipos de atividades de prestação de serviço das 193 expressas na LS, têm a base calculada em 37% da receita bruta mensal. As atividades foram escolhidas visando a que determinados grupos se instalassem no Município. Estas atividades têm a alíquota do serviço prestado de 2%, ao invés de levar aos cofres públicos municipais a quantia de R\$ 2,00, arcam com R\$ 0,74.

No Município de **POÁ** o CTM instituído pela Lei nº 2614, de 19 de novembro de 1997 (anexo 2) dispunha que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço ao qual se aplica mensalmente a alíquota constante na tabela anexa ao Artigo 184.

Na maioria das atividades de prestação de serviços, as alíquotas eram de 0,25 %, inclusive mesmo após o advento da EC nº 37/2002, que fixou no art. 88 do ADCT a alíquota mínima do ISS em 2%, até que LC não disciplinar a matéria, sendo garantido aos contribuintes inscritos no Município até o dia anterior a publicação da EC, publicando como motivo determinante desta prorrogação o instituto da garantia jurídica ou do direito adquirido.

Assim sendo, só foram alteradas as alíquotas para o mínimo de 2% apenas em 2007, pela Lei nº 3269 (anexo 2.1), com nova redação ao artigo 190, considerando que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço com a não inclusão

dos impostos federais, além de outros valores tidos e assumidos como de despesas/reembolso ao prestador de serviços.

Em Barueri as alíquotas de 0,50% e 1%, são prorrogadas por meio da LC nº 56, de 14 de agosto de 1997 (anexo 3) por mais dez anos com a garantia da inalterabilidade, assegurando às beneficiárias da redução das alíquotas como direito adquirido e o instituto da garantia jurídica, conforme ditames do Artigo 41.

Com o fim da prorrogação, em 2007, por meio das LC nº 185/2007 (25/07) e 191/2007 (13/12) (anexo 3.1), dá-se nova redação ao Artigo 41, tratando-se exclusivamente da BC a ser efetuada pelo contribuinte, com a previsão da não inclusão ao preço do serviço dos impostos federais de maneira geral a todos contribuintes inscritos em seu território; além de acrescentar sete parágrafos com valores também a não ser incluído na base de cálculo de atividades mencionadas, como exemplo, para efeito da cobrança do ISS sobre Leasing, não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado.

2.4.3 MECANISMOS DE DEFESA CONTRA A GUERRA FISCAL

Com o intuito de preservar a probabilidade de evasão fiscal e a consequente diminuição dos valores do ISS arrecadados para o Município de São Paulo, o maior tomador dos serviços prestados pelos contribuintes inscritos em Barueri, Poá e Santana de Parnaíba, contando com a colaboração da Primeira Delegacia da Divisão de Investigação sobre Crimes contra a Fazenda de São Paulo/SP (DISCC FAZENDA - DECAP - São Paulo) e ao Ministério Público do Estado de São Paulo (Grupo de Atuação Especial de Repressão aos Crimes de Sonegação Fiscal - G.A.E.S.F.), a Secretaria Municipal de Finanças empreendem levantamento nos endereços dos contribuintes estabelecidos virtual ou ilegalmente nos municípios vizinhos e a partir da constatação da irregularidade emitem-se Autos de Infração cuja exigência do crédito tributário é transferido ao Município de São Paulo.

A Câmara Municipal de São Paulo decreta e o Chefe do Poder Executivo, promulga a Lei nº 14256 (anexo 4), de 29 de dezembro de 2006, transferindo a responsabilidade aos Tomadores de Serviços inscritos no Município de São Paulo,

que, ao contratar prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, a verificação pelo CNPJ da respectiva inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças.

Caso o tomador dos serviços verificar que o prestador de serviços que emitem nota fiscal autorizada por outro município, não está inscrito no Cadastro de Empresas de Fora do Município (CPOM), torna-se responsável pela retenção do ISS do prestador com respectivo pagamento aos cofres do município de São Paulo.

Em todo o Brasil, por meio de Leis Municipais, as capitais dos Estados e outras cidades grandes tomadoras de serviços, adotaram mecanismos de defesa, com relação à Guerra Fiscal, declarada pelos municípios que albergam alíquotas inferiores a 2% e/ou redução da BC do ISS, obrigando ao prestador de serviço que não domiciliado em seu território, mas que ali preste serviço, a devida inscrição no cadastro fiscal da Secretaria Municipal de Finanças/Fazenda⁴, bem como, tornou substitutas tributárias do ISS, as pessoas jurídicas estabelecidas no Município e tomadoras de serviços, que deverão reter na fonte e recolher o valor do ISS quando o serviço for executado por prestadoras de serviços não inscritas no cadastro fiscal.

Tal poder é ínsito ao poder de polícia administrativa prevista no art. 78 do CTN. Imputar ao substituto tributário (tomador dos serviços) o dever de reter e recolher o ISS das prestadoras não cadastradas no Município, desde que o serviço, FG da substituição tributária, for efetivamente prestado em seu território.

O Municípios de São Paulo impõe esta obrigação acessória (art. 113, § 2º do CTN) ao prestador de serviços domiciliado em outro município, porque inexistente vínculo dele no que concerne à obrigação principal, pois, sustentam que não é necessário este vínculo entre obrigação acessória e principal, para que aquela possa ser imposta há algum contribuinte.

“A obrigação acessória é uma normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal. É acessória no sentido de que desempenha um papel auxiliar. Não se quer dizer com essa denominação que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal”. (BASTOS, 2010, p. 99).

⁴ CEPOM/CPOM-Cadastro de Empresas de Fora do Município

Assim sendo, nada impede que os Municípios tomadores de Serviço exija daquele que presta serviços em seu território, a obrigação acessória de inscrição em seu cadastro fiscal. Essa inscrição evita para o prestador a possibilidade da tão falada BITRIBUTAÇÃO, porquanto uma vez inscrito, não terá o ISS retido pelos Municípios Tomadores.

Quando prevê que se o serviço estiver previsto na LS de que trata a LC nº 116/2003, e o prestador não tenha o cadastro na Secretaria Municipal de Finanças, cabe ao tomador de serviços, na condição de substituto tributário, reter na fonte o ISS e recolher o tributo aos cofres do município dos tomadores de Serviço. O FG desta substituição tributária é o serviço realizado por prestador não cadastrado no município.

Quanto à imposição de Obrigações Acessórias a contribuintes não estabelecidos no território do município, alguns juristas, doutrinadores e estudiosos, ressalvam tal entendimento, argumentando: *“A ação do fisco municipal deve circunscrever-se à fiscalização e arrecadação do imposto em relação aos prestadores de serviços estabelecidos em seu território, ou nas vinte hipóteses do art. 3º da LC 116/2003. O Município não detém o poder tributário sobre contribuinte de outro Município, por força do princípio da territorialidade das normas tributárias, a menos que haja convênio com outros municípios, ou então haja a expressa previsão na LC como preconizado no art. 102 do CTN.”*

Esta situação conflituosa tornou-se mais visível com relação ao Município de São Paulo, quando instituiu a obrigação de cadastramento naquele município de empresas “domiciliadas” em outros, sobre a argumentação de que seria uma estratégia de combate a evasão fiscal promovida por municípios circunvizinhos. O cadastro é exigido das empresas que prestam serviços relacionados às atividades cujo ISSQN não sofreu o deslocamento espacial de incidência, como nos casos elencados nos incisos do artigo 3º da LC 116/03. As outras capitais e cidades grandes tomadoras de serviços, simplesmente copiaram a legislação paulistana.

O instrumento utilizado cujo objetivo do cadastramento é a identificação das possíveis situações de evasão fiscal⁵, decorrentes de fraude e simulação, a questão passa necessariamente pela administração fiscal, com ênfase em ações de inteligência e investigação fiscal, integradas aos órgãos do Ministério Público e Tribunais de Contas, responsáveis pela fiscalização do patrimônio público, guarda da ordem constitucional e responsabilização dos atos de improbidade.

Pela impossibilidade de firmar convênio com o Município onde se concentra a localização formal do estabelecimento prestador, porque, via de regra, essa situação irregular conta com a conivência das autoridades locais que licenciam o funcionamento desses 'estabelecimentos', restou aos Municípios prejudicados, a obrigatoriedade da inscrição dos prestadores de serviços.

Outra forma de controle com relação à Guerra Fiscal, São Paulo implantou declaração de serviços apresentada pelas pessoas jurídicas estabelecidas, obrigando-as a informar todos os registros de serviços porventura prestados e tomados, é possível se conhecer e identificar os fatos e indícios de evasão fiscal.

Outros municípios adotaram o mesmo procedimento, porque em sua grande maioria contam com esta declaração dentro do sistema de Nota Fiscal Eletrônica, bastando, tão somente, utilizar os relatórios advindos desta para a implantação de uma fiscalização rígida e eficaz, como a verificada em São Paulo.

A importância econômica do setor de serviços registra forte crescimento nos maiores municípios, sobretudo nas Capitais, em detrimento do setor industrial, principalmente devido ao êxodo de indústrias para cidades menores, onde podem se desenvolver e expandir suas plantas de produção a custos menores, sendo assim, torna-se de extrema importância para os municípios proteger os prestadores locais contra uma verdadeira concorrência desleal de outros prestadores beneficiados com renúncias fiscais dos municípios vizinhos.

Juridicamente, as tentativas até agora implementadas demonstram que os tomadores de serviços poderão sair prejudicados pela inclusão no preço do serviço

⁵ A evasão fiscal é o uso de meios ilícitos para evitar o pagamento de impostos. Neste caso específico é a falsa declaração e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas.

de duas parcelas de imposto pelo prestador, premido muitas vezes pela cobrança do ISSQN pelos municípios envolvidos na prestação realizada.

A guerra fiscal, de forma geral, só traz prejuízos. No local em que a empresa deixa de recolher, há uma significativa perda de receitas tributárias. Já no endereço fiscal para o qual ela se desloca, o volume arrecadado é menor, pois a alíquota praticada é mais baixa. Há ainda o fato de que isso não agrega nada em termos de geração de empregos, já que a empresa fantasma não produz de fato naquele município.

Dos 5.564 municípios brasileiros, 49,5% (ou 2.754) adotam "mecanismos de implantação de empreendimentos", isenção do ISS e IPTU, ou seja, participam de situações de conflito ou outros incentivos para atrair investimentos, pesquisa da "Perfil dos Municípios Brasileiros Gestão Pública 2009", divulgada pelo IBGE.⁶

Afirmam os técnicos pesquisadores do IBGE, a "disputa dos entes federados na atração de atividades produtivas, fenômeno também chamado de guerra fiscal", nos municípios, ocorre através da isenção total ou parcial do ISS ou do IPTU, além de outros tipos de incentivo vinculados à infraestrutura, terras e distrito industrial. Os municípios abrem mão da arrecadação de alguns impostos para terem retorno em outras áreas. As regiões Sul e Sudeste respondem juntas, por 62,0% dos municípios brasileiros que possuem mecanismos de incentivos fiscais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para que seus objetivos fossem atingidos, este estudo foi realizado por meio de Conhecimento Científico, tendo como base a investigação científica dependente de "um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos". (GIL, 1999, p. 26).

Com o conhecimento racional, sistemático, exato e verificável da realidade, originários dos procedimentos de verificação baseados na metodologia científica. É racional e objetivo; atém-se aos fatos; é analítico; busca e aplica leis.

⁶ Perfil do Municípios Brasileiros 2009, em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica>

A natureza metodológica desta pesquisa tem uma abordagem qualitativa, pois, melhor se adéqua aos objetivos visados, uma vez que diz respeito ao estudo sobre o conflito da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza no local da consumação da prestação do serviço ou do local do estabelecimento prestador.

O método de abordagem é o dedutivo, do geral para o específico, no momento em que se discute a incidência do ISS em Município diverso do local do estabelecimento do prestador do serviço, abordando suas formas de interpretação por meio da jurisprudência e da doutrina.

O método jurídico é o exegético, buscando-se a interpretação e o verdadeiro sentido e alcance da lei, com o intuito de descobrir a fundamentação filosófica do legislador contido no texto legal e como na prática ela vem sendo utilizada.

Quanto à classificação da pesquisa em relação ao objetivo geral, foi usada a pesquisa bibliográfica, onde se pretende chegar às explicações acerca do local da incidência da prestação do serviço. Em referência ao procedimento técnico, utilizada a pesquisa documental e bibliográfica, pois os documentos utilizados serão tanto do tipo primário (acórdãos e livros específicos) e como secundário (aspectos pareceres doutrinários e práticas dos conselhos municipais de tributos).

Como banco de dados a analisar, ter-se-á o universo que trata da legislação atinente ao tema em Santana de Parnaíba, Poá e Barueri, especificamente, sobre o aspecto espacial da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, obtidos por meio da Internet, literatura, palestras, congressos, entidades de classes profissionais, assessorias tributárias, consultores, analistas, com o intuito de interpretá-los para embasar a proposição de sugestões, opiniões e parecer sobre o estudo.

4. DISCUSSÃO E RESULTADO

Para a instituição da h.i do ISS é aquele onde está inscrito e sediado seu **Estabelecimento**, uma vez que, em sua maioria, onde reside o pessoal que executa

os serviços, este Município possuirá infraestrutura mínima de condições de vida e bem estar social, exigindo aplicação de recursos para alcançar essas condições.

Em relação ao elemento espacial do FG da obrigação relativa ao ISS, a LC nº 116/03 cria a presunção que não admite prova em contrário para a identificação do aspecto espacial da h.i, como sendo o local do estabelecimento prestador, ou da sede, ou o local da execução (exceção à regra), para as atividades expressamente ressalvadas nos incisos I a XXII, do artigo 3º.

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 irrelevantes 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.

A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos: a) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços; b) estrutura organizacional ou administrativa; c) inscrição nos órgãos previdenciários; d) indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos; e e) permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, por meio da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, site na Internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

As legislações municipais de São Paulo, Santana de Parnaíba, Poá e Barueri reproduziram as determinações descritas no artigo 3º da LC nº 116/2003, mesmo porque o motivo justificável da “Guerra Fiscal” está na não inclusão dos impostos federais na conceituação de receitas de serviços prestados, para os Municípios de Poá e Barueri e no caso de Santana de Parnaíba a redução para 37% do faturamento como sendo a base calculada para a incidência do ISS. aliada ao estabelecimento em escritório virtual.

O município de São Paulo solicita a instauração de processo para averiguação dos endereços em que estão estabelecidos e inscritos determinados contribuintes, cabendo aos Policiais da Divisão de Investigações sobre Crimes contra a Fazenda, do Departamento de Polícia e Proteção à Cidadania, determinarem e concluírem pela legalidade ou ilegalidade em termos da correta atividade exercida pelos contribuintes ou tratar-se apenas de endereços virtuais, endereços fictícios ou não estabelecidos e inscritos nos Municípios de Santana de Parnaíba, Poá e Barueri.

Constatando-se a impossibilidade do local descrito como o estabelecimento prestador dos serviços por meio de endereço ficto, a Fiscalização do Município de São Paulo emite o Auto de Infração transferindo e exigindo o ISS das empresas inscritas naqueles Municípios.

Em 26.08.2012, o Município de São Paulo ajuizou ADIn, sendo os réus, Barueri, Poá e Santana de Parnaíba, em razão das Leis municipais que concedem benefícios fiscais relativos ao ISSQN, gerando "guerra fiscal", são inconstitucionais por violação dos arts. 111 e 144 da Constituição Estadual, que preconiza a obediência aos parâmetros da Constituição Federal.

Em 24.07.2013, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo (anexos 5/7), composto por 25 Desembargadores, julgaram a ação procedente em relação aos Municípios de Poá e Santana de Parnaíba.

Em 23/10/2013, foram julgados, em conjunto, uma ação proposta pelo município de São Paulo contra a Lei nº 118/2002, de Barueri, e um recurso do município de Poá contra decisão do próprio Órgão Especial do TJ de São Paulo (anexos 6/8), que considerava inconstitucional a Lei nº 3.269/2007, decidiu que as leis de Barueri e Poá, que retiram da base de cálculo do diversos tributos, não ferem a CF. No caso de **Poá**, os desembargadores voltaram atrás e alteraram entendimento proferido em julho.

Diante das menções das legislações tributárias municipais, externadas neste estudo sobre o município que tem a competência para instituir o crédito tributário referente ao ISS, ensejando e demonstrando a total desarmonia em que, atualmente convivem, os contribuintes, as Prefeituras, as fiscalizações e até o Poder Judiciário,

pois idos 44 anos da instituição do DL nº. 406/68, mais especificamente, sobre o aspecto espacial da h.i do ISS, ainda não temos jurisprudência sobre o assunto, sendo proferidas sentenças apenas e tão somente sobre os fatos circunstanciais descritos nos processos, além das idas e vindas do Poder Judiciário.

Este trabalho não é definitivo, em hipótese alguma, pois, verifica-se que as mudanças são constantes e de várias formas. Com relação ao aspecto espacial, nota-se claramente que os Municípios que compõem a Grande São Paulo não tem fiscalização suficiente para averiguar os requisitos suficientes para a determinação de estabelecimento prestador dos serviços e a apresentação de documentos, como é o caso, do IPTU, CNPJ e contrato de locação, já são ensejadores da inscrição municipal.

Aliado à inscrição municipal, sem que haja procedimento fiscalizatório, é devido, principalmente à não inclusão de impostos federais na base de cálculo, para os casos das leis municipais de Poá e Barueri (consideradas constitucionais pelo TJ-SP) e no caso de Santana de Parnaíba que considera como base de calculo 37% da receita bruta, considerada inconstitucional, com recurso a ser julgado nos próximos meses.

Muito ainda ter-se-á que coletar dados, informações, estudar, analisar, mesmo porque, como agente público, e pagará por isso. Jamais tínhamos em mente esgotar o assunto, pois, já só podemos fazer o que está definido em lei; como contribuinte, além da idoneidade ao estabelecer-se em algum dos três municípios, verificar sua posição em relação ao Município de São Paulo, eis que, caso elisão mal feita será considerada evasão sabíamos que a cada momento temos uma ou outra variável surgindo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Se por razões de planejamento tributário, o estabelecimento do prestador de serviços for instalado em determinado município, não basta apenas indicar um endereço como sede ou estar inscrito em escritório virtual. É necessário que o estabelecimento tenha um mínimo de condições materiais que possam configurar uma unidade econômica.

O principal aspecto a ser abordado no tema escolhido para enfrentamento que é a questão da Lei Complementar 116/03, em face de possíveis conflitos territoriais de competência tributária verificada no exercício da competência pelos Municípios.

A Constituição outorgada pelo regime militar e, promulgada em 24.01.67, trouxe a solução que até hoje prevalece, onde se prescrevia que caberia à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre direito tributário para dispor sobre conflitos de competência (art. 18, § 1º da CF de 1967 e art. 146, inc. I da CF de 1988). Desta forma, tais conflitos deveriam ser solucionados, em tese, pela Lei Complementar.

Relativamente à definição do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, que se caracterizava como a prestação de serviços de qualquer natureza nos territórios dos municípios, e pelo princípio da territorialidade das leis, compete aos municípios legislar em seu âmbito territorial.

O CTN estabelecia as normas gerais sobre legislação tributária, principalmente dispondo sobre a definição da competência dos municípios para prevenir a existência de conflitos, que o imposto incidiria sobre os serviços prestados no território dos municípios.

Com a edição do DL Nº 406 de 31.12.68, deu-se lugar ao entendimento de que o local da prestação não seria mais no âmbito do território onde o serviço era prestado, mas sim no Município em que estava estabelecido ou domiciliado o prestador do serviço, com a exceção da construção civil, cuja incidência do imposto, aquele onde se efetuara a prestação.

A Lei Complementar nº 116/2003, Artigo 3º, preconiza que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou do domicílio na ausência daquele. O imposto pode ser exigido por município em cujo território o serviço não é prestado, submetendo o contribuinte a uma total situação de insegurança jurídica.

Os Municípios de Barueri, Poá e Santana de Parnaíba, pertencentes à região da “Grande São Paulo” instituem legislações com o intuito de atraírem investimentos em seus territórios utilizando-se de alíquotas reduzidas e não inclusão na base de cálculo de impostos federais, além de incentivos para determinadas atividades com redução das despesas relativas à prestação dos serviços executados, surgindo assim a “Guerra Fiscal”.

O Poder Legislativo, não considerou o pensamento quase que unânime da doutrina nacional e consolidado na jurisprudência do STJ, sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, ao editar a LC 116/2003, copiando o Artigo 12 do Decreto lei nº 406/68.

Socorre-se o Município de São Paulo com a instituição da sujeição passiva indireta, exigindo dos contribuintes inscritos em seu território, a determinação quando de serviços tomados de prestadores estabelecidos em outro município sua devida inscrição no CPOM e a instauração de processo administrativo para instauração de possível dolo, fraude ou simulação quanto às empresas inscritas virtualmente noutros municípios.

No segundo semestre de 2013, o PJ por meio do Órgão Especial do TJ de São Paulo exarou quatro acórdãos em relação à redução de base de cálculo do ISS, sendo que apenas a legislação do Município de Santana de Parnaíba foi considerada inconstitucional. O PL aprovou na Comissão de Assuntos Econômicos, o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 386/2912, encaminhando-o à Câmara Federal, alteração da LC 116/03, sendo objetivos: atualização da lista de serviços e o fim da guerra fiscal.

Esse trabalho não é conclusivo, devido às idas e vindas do Poder Judiciário, aliada a indeterminação do Poder Legislativo, verificando-se que a parte política e administrativa predominam sobre a técnica.

Conclui-se que o único perdedor desta parafernália é o contribuinte, pois, mal instruído poderá pagar em duplicidade, devendo se socorrer de remédios jurídicos, por exemplos: consultas formais às Prefeituras competentes; pagamento em consignação; mandado de segurança, etc.

Muito ainda teremos a pesquisar, analisar, argumentar, discutir para se chegar a um bom senso, talvez a alteração da LC nº 116/2003, proposta no Congresso Nacional, seja o início da uniformização.

6. ANEXOS

1. Lei Ordinária de Santana de Parnaíba/SP, nº 2499/2003 de 19/12/2003 ALTERA A LEI Nº 899, DE 30.12.75 QUE INSTITUIU O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

Art. 14 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, ao qual se aplica em cada caso, de acordo com a alíquota ou o respectivo valor anual constante da LS de que trata o artigo 7º.

§ 4º Na prestação dos serviços de que trata os itens 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 11, 13, 15, 16, 35, 36, 72, 74, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 87, 89, 97, 102, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 115, 116, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 157, 158, 159, 160, 161, 163, 164, 165, 166, 168, 169, 170, 179, 181, 184, 185 e 188, a base de cálculo do imposto será o correspondente a 37% (trinta e sete por cento) do valor bruto do faturamento.

Santana de Parnaíba, 19 de dezembro de 2003.

SILVIO ROBERTO CAVALCANTI PECCIOLI - Prefeito Municipal

2. LEI Nº 2.614, DE 19 DE NOVEMBRO DE 1997. “DISPÕE SOBRE O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE POÁ”.

TITULO VI - DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

(...)

SEÇÃO 2 - DA BASE DE CÁLCULO E DA ALÍQUOTA

(...)

DO FATO GERADOR E DO CONTRIBUINTE

(...)

Art. 184 O ISS tem como FG a prestação, por empresa ou profissional autônomo, de serviço constante desta lista:

2. Hospitais, clínicas, sanatórios, laboratórios de análises, ambulatórios, prontos-socorros, manicômios, casas de saúde, de repouso e de recuperação e congêneres. 0,25%

5. Assistência médica e congêneres dos itens 1, 2 e 3, prestados através de planos e medicina de grupo, convênios, inclusive com empresas para assistência a empregados. 0,25%

6. Planos de saúde, prestados por empresas que não estejam incluídas no item 5 desta lista e que se cumpram através de serviços prestados por terceiros, contratados pela empresa ou apenas pagos por esta, mediante indicação do beneficiário do plano. 0,25%

8. Hospitais veterinários, clínicas veterinárias e congêneres. 0,25%

9. Guarda, tratamento, amestramento, adestramento, embelezamento, alojamento e congêneres, relativo a animais. 0,25%

12. Varrição, coleta, remoção e incineração de lixo. 0,25%

14. Limpeza, manutenção e conservação imóveis, inclusive vias públicas e jardins. 0,25%

15. Desinfecção, imunização, higienização, desratização e congêneres. 0,25%

17. Incineração de resíduos quaisquer. 0,25%

18. Limpeza de chaminés. 0,25%

20. Assistência técnica. 0,25%
21. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa. 0,25%
22. Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira/adm. 0,25%
23. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza. 0,25%
24. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres. 0,25%
25. Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas. 0,25%
26. Traduções e interpretações.
27. Avaliação de bens. 0,25%
29. Projetos, laudos e desenhos técnicos de qualquer natureza. 0,25%
30. Aerofotogrametria (inclusive interpretação), mapeamento de topografia. 0,25%
34. Pesquisa, perfuração, cimentação, perfilagem, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exportação de petróleo e gás natural. 0,25%
38. Raspagem, calafetação, polimento, lustração de pisos, paredes e divisórias. 0,25%
39. Ensino, instrução, treinamento, avaliação de conhecimentos grau ou natureza. 0,25%
40. Planejamento, organização e adm feiras, exposições, congressos e congêneres. 0,25%
41. Organização de festas e recepções: "buffet" (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas que fica sujeito ao ICMS). 0,25%
42. Administração de bens e negócios de terceiros e de consórcios. 0,25%
43. Administração de fundos mútuos (exceto a realizada por e instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central). 0,25%
44. Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros e planos PP 0,25%
45. Agenciamento, corretagem ou de títulos quaisquer (exceto os serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central). 0,25%
46. Agenciamento, corretagem ou direitos da propriedade industrial, artística ou literária. 0,25%
47. Agenciamento, corretagem contratos de franquia ("franchise") e de faturação ("factoring") (excetuam-se os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo BC). 0,25%
48. Agenciamento, organização, promoção e execução de programas de turismo, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres. 0,25%
49. Agenciamento, corretagem/de bens móveis e imóveis não dos itens 45, 46, 47 e 48. 0,25%
54. Regulação de sinistros cobertos por contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para a cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis, prestados por quem não seja o próprio segurado ou companhia de seguro. 0,25%
55. Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie (exceto depósitos feitos em IF autorizadas a funcionar p/BC). 0,25%
57. Vigilância ou segurança de pessoas e bens 0,25%
58. Transporte, coleta, remessa com entrega d bens ou vres, dentro território município. 0,25%
62. Gravação a distribuição de filmes e "Videotapes". 0,25%
64. Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação e cópia, reprodução 0,25%
66. Colocação de tapetes e cortinas, com material fornecido pelo usuário final do S. 0,25%
67. Lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, veículos, há aparelhos e equipamentos (exceto o fornecimento de peças e partes, que fica sujeito ao ICMS). 0,25%
68. Concerto, restauração, manutenção e conservação:
- a) de máquinas, motores, elevadores ou de quaisquer objetos. 0,25%
- b) de veículos. 0,25%
69. Recondicionamento de motores (o valor das peças fornecidas pelo prestador de serviço fica sujeito ao ICMS). 0,25%

71. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados a industrialização ou comercialização. 0,25%
72. Lustração de bens móveis quando for prestado p/o usuário final do objeto lustrado. 0,25%
73. Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material para ele fornecido. 0,25%
74. Montagem industrial, prestado ao usuário final, com material por ele fornecido. 0,25%
75. Cópia ou reprodução, por quaisquer processos documentos, plantas ou desenhos. 0,25%
76. Composição gráfica, fotocomposição, clichê, litografias e fotolitografia. 0,25%
77. Colocação de molduras, encadernação, douração de livros, revistas e congêneres. 0,25%
78. Locação de bens móveis e arrendamento mercantil ("Leasing"). 0,25%
80. Alfaiataria e costura, material for fornecido p/usuário final exceto o aviamento. 0,25%
81. Tinturaria e lavanderia. 0,25%
83. Recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador do serviço ou por trabalhadores avulsos por ele contratados. 0,25%
84. Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão reprodução ou fabricação). 0,25%
85. Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio e televisão). 0,25%
94. Cobranças e recebimentos por conta de 3º, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos não pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimento de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimentos (abrange também os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo BC). 0,25%
96. Transporte de natureza estritamente municipal. 0,25%
99. Distribuição de bens de terceiros em representação de qualquer natureza. 0,25%

Art.191 A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é o preço do serviço ao qual se aplica mensalmente a alíquota constante na tabela do Artigo 184.

2.1 LEI Nº 3.269, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2007 - "DISPÕE SOBRE O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE POÁ".

Art. 3º O artigo 191 da Lei Municipal 2614/97, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 191 A base de cálculo do Imposto Sobre serviços é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, a qual se aplica mensalmente a alíquota constante na Tabela XVI do artigo 184.

§ 6º - Não serão incluídos no preço do serviço:

II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência: IRPJ; CSLL; PIS/PASEP; COFINS"

"§ 7º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 15.09, da LS não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado". (Redação dada pela Lei nº 3276/2007)

"§ 8º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 1.05 da LS (TABELA XVI), não será incluído no preço do serviço o valor efetivamente pago a título de direitos autorais ao autor do software, relativo ao licenciamento ou cessão de uso". (Redação dada pela Lei nº 3276/2007)

3. Lei Complementar nº 56/1997 - **BARUERI**

"DISPÕE SOBRE A PRORROGAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL QUE MENCIONA E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS".

Artigo 1º. Fica prorrogado por mais 10 (dez) anos, a contar da data da publicação desta lei complementar, a garantia de inalterabilidade da alíquota do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conferida pelas Leis nº. 797, de 8 de novembro de 1991, e nº. 855, de 7 de maio de 1993, e pelo parágrafo único do artigo 20, da Lei Complementar nº. 49, de 17 de dezembro de 1996.

Artigo 2º. Ficam asseguradas às beneficiárias da redução das alíquotas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza objeto das Leis Complementares nº. 15, de 6 de dezembro de 1993, nº. 16, de 6 de abril de 1994, e nº. 27, de 21 de fevereiro de 1995, a garantia de inalterabilidade das alíquotas nelas estabelecidas, pelo mesmo prazo referido no artigo anterior.

Artigo 3º. Esta lei complementar entrará em vigor na data de sua publicação.

Artigo 4º. Revogam-se as disposições em contrário.

Prefeitura Municipal de Barueri, 14 de agosto de 1997.

GILBERTO MACEDO GIL ARANTES- Prefeito Municipal

3.1 Lei Complementar nº 118/2002 – **BARUERI**

CAPÍTULO II - DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

SEÇÃO IV - DA BASE DE CÁLCULO E DA ALÍQUOTA

Artigo 41. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, a qual se aplicam as alíquotas constantes do Anexo I desta Lei. (Alterada pela LC nº 185/07)

§ 1º. Não serão incluídos no preço do serviço os seguintes tributos, efetivamente pagos, relativos à prestação de serviços tributáveis: I – IRPJ; II – CSLL; III – PIS/PASEP; IV – COFINS. (LC nº 185/07)

§ 2º. Na prestação do serviço a que se refere o subitem 1.05, da LS, não será incluído no preço do serviço o valor efetivamente pago a título de direitos autorais ao autor do software, referente ao licenciamento ou cessão de uso. (Redação da pela LC nº 185/07)

§ 3º. Na prestação do serviço a que se referem os subitens 4.22 e 4.23, da LS, não serão incluídos no preço do serviço os valores pagos aos prestadores de serviços dos subitens 4.01, 4.02, 4.03, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.15 e 4.21. (Redação da pela LC nº 185/07)

§ 4º. Na prestação dos serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.04, 7.05 e 7.17, da LS, não será incluído no preço do serviço o valor dos materiais fornecidos pelo prestador e o valor das subempreitadas vinculados à prestação do serviço. (Redação dada pela LC nº 191/07)

§ 5º. Na prestação do serviço a que se refere o subitem 9.02, da LS, não serão incluído no preço do serviço, quando cobrados pela agência de turismo, os

serviços de hospedagem, despesas com passagens e traslados. (Redação da pela LC nº 185/07)

§ 6º. Na prestação do serviço a que se refere o subitem 15.09, da LS, não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado. (Redação da pela LC nº 185/07)

§ 7º. Na prestação do serviço a que se referem os subitens 17.04 e 17.05, da LS, não serão incluídos no preço do serviço o valor dos salários e encargos decorrentes da mão-de-obra fornecida. (Alterada pela LC nº 191/07)

4. LEI Nº 14.256, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2006 (DOC de 30/12/2006)

(...)

CAPÍTULO I

(...)

Art. 25. Os arts. 7º, 9º, 16, 19, 21 e 23 da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

“Art. 9º- A. O prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento.

(...)

§ 5º A Secretaria Municipal de Finanças poderá permitir que os tomadores de serviços sejam responsáveis pela inscrição, em Cadastro Simplificado, dos prestadores de serviços tratados no § 4º.”

(...)

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, aos 29 de dezembro de 2006, 453º da fundação de São Paulo.

GILBERTO KASSAB, Prefeito

CLÓVIS DE BARROS CARVALHO, Secretário do Governo

5. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 0268693-38.2012.8.26.0000

Autor: Prefeito do Município de São Paulo

Réu: Presidente da Câmara Municipal de Poá

Réu: Prefeito do Município de Poá

ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Data do julgamento: 24/07/2013

VOTO N. 23.945

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL - ADIn - LEIS MUNICIPAIS QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ISSQN - Leis municipais que concedem benefícios fiscais diretos e indiretos relativos ao ISSQN, gerando "guerra fiscal", são inconstitucionais por violação dos

arts. 111 e 144 da Constituição Estadual, que preconiza a obediência aos parâmetros da Constituição Federal – Ação procedente.

Trata-se de AÇÃO DIRETA INCONSTITUCIONALIDADE cc. pedido de LIMINAR ajuizada pelo PREFEITO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO contra os arts. 190, § 2º, inciso II; 191, § 6º, inciso II, ambos da Lei Municipal 2.614/1997, de Poá, com a redação que lhes foi dada pela LM 3.269/2007, e contra os §§ 7º e 8º do mesmo dispositivo, com o texto conferido pela LM 3.276/2007, por instituírem benefícios fiscais diretos e/indiretos relativos ao ISSQN, violando a CF por meio dos arts. 111 e 144 da Constituição Estadual.

O então Relator Desembargador De Santi Ribeiro indeferiu a liminar (fls. 21/22), e requisitou informações (fl. 22), prestadas às fls. 39/50 e 54/82.

A Procuradoria-Geral do Estado declinou interesse do Estado na defesa do ato impugnado por se tratar de matéria exclusivamente local (fls. 34/37).

Manifestação da Procuradoria-Geral de Justiça pela rejeição das preliminares arguidas e, no mérito, pela procedência da ação (fls. 85/92).

É o relatório.

A legitimidade ativa "ad causam" do Prefeito decorre de expressa previsão do art. 90, inciso II, da Constituição do Estado, ao passo que o interesse de agir advém da "guerra fiscal", à semelhança do que se dá entre Estados e que o STF vem julgando, como, vê, dentre outros, na ADIn 2.906/RJ, Relator; Ministro Marco Aurélio, julgada pelo Plenário em 1º de junho de 2011.

No mérito, a ação é procedente.

Como bem saliente o membro do "parquet".

"[O Município] Pode, portanto, em observância das peculiaridades locais, editar atos normativos.

De outro lado, conforme foi previsto na CF, o ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é tributo pertencente aos Municípios. [...]

Todavia, por força do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, a legislação municipal deve observar determinados parâmetros:

§ 3º - Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à LC:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados'.

Assim, coube ao legislador federal a competência para editar LC e traçar as diretrizes gerais para a cobrança da exação. Alguns desses itens foram expressamente previstos na Constituição, conforme acima apontado.

Por isso, os municípios podem legislar suplementarmente e naquilo que constitui o seu interesse local (CF, art. 30, I e II), mas sem ofensa aos parâmetros constitucionais.

Aliás, o grande objetivo da LC a que alude o art. 156, III, da Constituição Federal, é justamente o de evitar conflitos entre os municípios.

E como demonstrou o autor da ação, o ISS, pela regulamentação da LC n. 116/03, tem alíquota mínima de 2%. Por isso está correto o Prefeito Municipal de São Paulo ao aduzir que 'é terminantemente proibido aos Municípios legislarem em sentido diverso, prevendo ou alíquotas inferiores a 2% ou estipulando benefícios que, de forma direta ou indireta, acabem por, na prática [sic] reduzir tal %' (fl. 11)".

Daí por que a lei é materialmente inconstitucional.

Isto posto, julga-se procedente a ação.

XAVIER DE AQUINO – RELATOR

6. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO N. 0268693-38.2012.8.26.0000/50000

**EMBARGANTE: PRESIDENTE DA CÂMARA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA
HIDROMINERAL DE POÁ E OUTROS**

EMBARGADA: PREFEITO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Data do julgamento: 23/10/2013

VOTO N. 24.804

EMENTA: DIREITO PROCESSUAL CIVILEMBARGOS DE DECLARAÇÃO – EFEITOS INFRINGENTES - ADMISSIBILIDADE - ISSQN – Base de cálculo do ISS que não pode albergar todas as entradas de dinheiro nos cofres da empresa, mas apenas parcelas correspondentes ao preço do serviço prestado propriamente dito - As importâncias financeiras que, embora transitem pela contabilidade da empresa e não se incorporam ao seu patrimônio, devem ser excluídas da base de cálculo imposto municipal – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES.

Trata-se de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo PRESIDENTE DA CÂMARA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA HIDROMINERAL DE POA E OUTROS contra o V. Acórdão de Fls. 106/110, utilizando-se a espécie recursal para a rediscussão da matéria, bem como para fins de prequestionamento.

É o relatório.

Acolho os embargos com efeitos infringentes na medida em que, ao reavaliar os novos argumentos expendidos pela Procuradoria Municipal de Poá, revi o meu posicionamento para votar de forma diversa e nos termos do voto do eminente Desembargador Campos Mello, que, ao meu ver, deu solução adequada a caso similar (ADI n.º 0520010-62.2010.8.26.0000).

Sei que os Municípios não podem legislar em sentido diverso ao disposto no artigo 156, inciso III e § 3º, da Constituição Federal, prevendo ou alíquotas inferiores a 2% ou estipulando benefícios que, de forma direta ou indireta, acabem por, na prática, reduzir tal percentual.

Sucedee, porém, ainda que pareça, o presente caso não tem paradigma com a questão antefalada, no sentido tесе, a lei em comento estaria concedendo benefício direta ou indiretamente, frustrando a norma constitucional do artigo 156, inciso III e § 3º.

Em abreviada síntese, o Município de Poá, ao editar a Lei Municipal n.º 2.614/97, com redação que fora alterada pelas Leis Municipais n.º 3.269/07 e n.º 3.276/07, não pretendeu de forma alguma, repisa-se, reduzir a base de cálculo do ISS, mas na verdade houve por bem excluir especificidades de alguns serviços prestados.

É que a base de cálculo do ISS não pode albergar todas as entradas de dinheiro nos cofres da empresa, mas sim apenas parcelas correspondentes ao preço do serviço prestado propriamente dito. Nessa linha de raciocínio, as importâncias

financeiras que, embora transitem pela contabilidade da empresa e não se incorporam ao seu patrimônio, devem ser excluídas da base de cálculo do aludido imposto municipal.

A Procuradoria do Município Réu, ou seja, Poá, obtemperou: *"Os valores que, embora transitem pelo caixa do prestador, não integram o seu patrimônio, sequer constituem receita e por conseguinte, não ingressam ao ISSQN. Esses valores não podem ser considerados como exteriorização de sua capacidade contributiva"*. (Fls. 43)

E concluiu: *"Disto resulta que não é todo e qualquer valor que ingressa no caixa do prestador de serviço que pode ser incluído na base de cálculo do ISSQN"*. (Fls. 43)

Como prelecionam os professores Roque Antônio Carrazza e Kiyoshi Harada: *"Em apertada síntese, a base de cálculo do ISS é o preço da contrapartida auferida pelo prestador do serviço, que se define no momento em que a prestação se concretiza. Assim, valores estranhos a esta remuneração (como, por exemplo, o custo dos materiais empregados na prestação do serviço) não integram – nem podem integrar- a base de cálculo do ISS, porque não fazem parte do preço do serviço prestado. Se a base de cálculo do ISS levar em conta elementos estranhos à prestação do serviço realizada, ocorrerá uma descaracterização do perfil constitucional deste tributo"*.

No parecer encartado aos Autos da ADI n.º 0268691-68.2012.8.26.0000 (Barueri), o acima mencionado professor Carrazza assevera que a base de cálculo do ISS não pode albergar todas as entradas de dinheiro no estabelecimento comercial, mas apenas os serviços por eles prestados. E continua o mencionado professor: *"A matéria tributável do imposto em tela é, pois, a resultante da prestação de serviços, com exclusão das demais entradas, ditas inorgânicas ou secundárias, originárias de atividades marginais (v.g., despesas reembolsadas), que não tipificam o resultado execução de nenhuma obrigação de fazer"*.

No mesmo posicionamento ensina Aliomar Baleeiro em sua obra: *"As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingresso'. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de 'movimento de fundo', sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo"*.

Destarte, saliente-se que nem todo o ingresso de dinheiro significa elemento novo e positivo no patrimônio da empresa, o que vale dizer que a este não se incorpora, na medida em que possui destinação preordenada. Portanto, se não acresce ao patrimônio do estabelecimento empresarial, não merece ser tributado.

E continua o professor Carrazza: *"(•••) andou bem a legislação de Barueri ao prescrever deverem ser excluídos da base de cálculo 'in concreto' do ISS, valores econômicos que, embora transitem pela contabilidade do prestador do serviço, não se incorporam ao seu patrimônio"*.

Como se vê, a Lei Complementar Municipal em análise não concedeu nenhuma isenção, incentivo ou benefício fiscal, em matéria de ISS, que pudesse, direta ou indiretamente, ofender o artigo 156, inciso III e parágrafo 3º, da Constituição Federal.

Devemos ressaltar, outrossim, que a Lei Complementar n.º 116/03, que regulamentou o artigo 88, do ADCT e o artigo 156, da Carta Magna, não estabeleceu alíquotas mínimas ao ISSQN. Com efeito, não há que se falar em

inconstitucionalidade, pois não há qualquer indicação de que a lei municipal esteja em desconformidade com os parâmetros constitucionais vigentes.

De outra parte, como já decidiu este a. Colegiado na ADIn de relatoria do e. Des. CAMPOS MELLO, em sede de julgamento que contou com a minha participação:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCISOS I E II DO ART. 14 DA LC MUNICIPAL N.º 17/2005 DO MUNICÍPIO DE CARAGUATATUBA, QUE INSTITUI HIPÓTESES DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN), INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS RELATIVOS À CONSTRUÇÃO CIVIL. OFENSA AO PACTO FEDERATIVO E AO ART 144 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL NÃO CONFIGURADA INCONSTITUCIONALIDADE NÃO RECONHECIDA. AÇÃO IMPROCEDENTE." (TJSP – ÓRGÃO ESPECIAL - ADI N.º 0520010-62.2010.8.26.0000 - SÃO PAULO - REL. DES. CAMPOS MELLO)

Por fim, se dermos uma vista d'olhos na legislação do Município de São Paulo, que, diga-se, é o Autor da presente demanda, verificamos que a Lei n.º 14.097/05, com redação alterada pela Lei n.º 15.406/11, também estabelece que o ISS tem como fato gerador a diferença entre os valores cobrados e os repasses decorrentes dos planos relacionados com a saúde. (vide artigo 18, da Lei n.º 15.406/11)

Tal pleito exsurge contraditório, na medida em que num no sense "faça o que eu digo, mas não faça o que eu faço", a Prefeitura de São Paulo critica a legislação do município vizinho, quando o seu próprio ordenamento jurídico recita na mesma direção.

Nessa esteira, a meu aviso, os artigos 190, parágrafo 2º, inciso II; 191, parágrafo 6º, inciso II, ambos da Lei Municipal n.º 2.614/97, com redação que lhes foi dada pela Lei Municipal 3.269/07, e dos parágrafos 7º e 8º, do mesmo artigo 191, com a redação que lhes foi dada pela Lei Municipal 3.276/07, não podem ser taxados de inconstitucional.

Isto posto, acolho os Embargos de Declaração, dando-lhes caráter infringente para julgar a ação direta de inconstitucionalidade improcedente.

XAVIER DE AQUINO
RELATOR

7. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º. 0268686-46.2012.8.26.0000

Autor: Prefeito do Município de São Paulo

Réu: Prefeito do Município de Santana de Parnaíba e Presidente da Câmara Municipal de Santana de Parnaíba

ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Data do julgamento: 24/07/2013

Voto n. 29.372 - Órgão Especial

Trata-se de ADIn proposta pelo Prefeito do Município de São Paulo em face do art. 14, § 4º, da Lei n.º 899 do Município de Santana de Parnaíba, com a redação

que lhe foi dada pela LM nº 2.499/03, o qual dispõe sobre a base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Aduz, em síntese, que o artigo 14, § 4º, da Lei impugnada desnatura a BC do ISSQN a ser apurado naquele município, além de levar à redução da alíquota efetiva da tributação praticada naquele ente federativo. Sustenta que a BC do Município de Santana de Parnaíba não é o preço do serviço, mas sim um percentual aleatório da receita bruta do faturamento, o que incentiva a guerra fiscal, ocasionando à Municipalidade de São Paulo, que integra a mesma região metropolitana do Município de Santana de Parnaíba, perda de receitas necessárias para a consecução de políticas públicas. Alega, por isso, ser inconstitucional a norma que altera a base de cálculo do ISSQN, em afronta aos princípios da legalidade, razoabilidade e moralidade, bem como aos artigos 111 e 144 da Constituição do Estado de São Paulo, especialmente porque este último é norma limitadora da autonomia municipal.

A Lei nº 899/1975, com a redação dada pela Lei nº 2.499/2003, que instituiu o CTM de Santana de Parnaíba, dispõe no artigo impugnado:

Art. 14 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, ao qual se aplica em cada caso, de acordo com a alíquota ou o respectivo valor anual constante da LS de que trata o artigo 7º.

§ 4º Na prestação dos serviços de que trata os itens 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 11, 13, 15, 16,35, 36, 72, 74, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 87, 89, 97, 102, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 115, 116, 143, 144, 145,146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 157, 158, 159, 160, 161, 163, 164, 165, 166, 168, 169, 170, 179, 181, 184, 185 e 188, a base de cálculo do imposto será o correspondente a 37% do valor bruto do faturamento.

De início, restam afastadas as preliminares arguidas pelo PM de Santana de Parnaíba, pois a norma impugnada viola os artigos 111 e 144 da CE, de forma que o pedido é juridicamente possível, especialmente porque a inicial traz elementos que demonstram a existência da prejudicial "guerra fiscal" entre os Municípios de São Paulo e Santana de Parnaíba.

O art. 14, § 4º, da Lei nº 899/1975, com a redação dada pela Lei nº 2.499/2003, do município de Santana de Parnaíba, viola os artigos 111 e 144, da CE, por descumprir preceitos constitucionais.

É certo que compete aos Municípios ISSQN, nos termos do art. 156, III, da CF. Contudo, a própria Carta Magna estabeleceu que, em relação a tais impostos, cabe à LC fixar suas alíquotas máximas e mínimas, bem como regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, nos termos do § 3º, I e III.

Assim, editada a LC nº 116/2003, que dispõe "sobre o ISSQN, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências", é certo que **a base de cálculo do ISS é o preço do serviço** (art. 7º).

Reza o art. 88 (ADCT), com as alterações da EC n. 37/2002:

Art. 88. Enquanto LC não disciplinar o disposto nos incisos I e m do § 3º do art. 156 da CF, o imposto a que se refere o inciso m do caput:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da LS anexa ao DL nº 406/1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Destarte, o ato normativo impugnado, violando os preceitos da CF acima referidos, acabou por ofender os princípios da legalidade e da moralidade, preconizados no art. 111, bem como desatendeu princípios da Constituição Estadual e CF, violando o art. 144, ambos da Constituição do Estado de São Paulo, porquanto alterou a BC do ISSQN.

O artigo 144 da CE é norma limitadora da autonomia municipal, determinando o respeito ao disposto pela CF.

Ora, o Município não pode, a pretexto de legislar sobre matéria de interesse local (art. 30, I, da CF), criar norma contrária ao estipulado pela CF. Pode, sim, criar impostos, desde que não contrarie norma constitucional. Portanto, se a BC do ISSQN é o preço do serviço, sem previsão de quaisquer deduções, não poderia o município de Santana de Parnaíba estipular que, para os serviços discriminados no § 4º, do art. 14 do ato impugnado, a BC do imposto será de 37% do valor bruto do faturamento, pois tal estipulação desvirtua a BC do referido imposto, que é a prestação do serviço, ou seja, seu valor bruto, sem qualquer dedução.

Alterar a base de cálculo do ISSQN para percentual sobre valor bruto do faturamento é inconstitucional. Tal ato, como exposto na inicial, realmente pode incentivar a denominada "guerra fiscal", especialmente por atrair empresas para o município com o incentivo fiscal do ISSQN, com possível redução da carga tributária, em evidente prejuízo para a autora.

Neste ponto, a d. Procuradoria Geral de Justiça bem delineou que: "Por isso, os municípios podem legislar suplementarmente e naquilo que constitui seu interesse local, mas sem ofensa aos parâmetros constitucionais. Aliás, o grande objetivo da LC a que alude o art. 156, 227, da CF, é justamente o de evitar conflitos entre os municípios. E como demonstrou o autor da ação, o ISS, pela regulamentação da LC 116/03, tem alíquota mínima de 2%." (fl. 124).

Ante o exposto, JULGA-SE PROCEDENTE a ação para declarar a inconstitucionalidade do art. 14, § 4º, da Lei nº 899/1975, com a redação dada pela Lei nº 2.499/03, do município de Santana de Parnaíba, com efeito modular, nos termos supra determinados.

CAETANO LAGRASTA

Relator

8. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 0268691-68.2012.8.26.0000

Autor: Prefeito do Município de São Paulo

Réu: Prefeito do Município de Barueri e Presidente da Câmara Municipal de Barueri

Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo

Data do julgamento: 23/10/2013

Voto n. 27.536

Trata-se de ADIn proposta pelo Prefeito do Município de São Paulo para declarar a inconstitucionalidade do artigo 41, §§ 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º (e seus incisos I e II) da Lei Complementar nº 118/02 do Município de Barueri, com redação que lhes foi dada pela LC nº 185/07, que instituiu benefícios na tributação de serviços pelo (ISSQN).

Sustenta o autor, em apertada síntese, que a norma, ao incitar a guerra fiscal e desnaturar a base de cálculo e alíquotas previstas em lei complementar, teria afrontado os artigos 111 e 114 da Constituição Estadual e 88 do ADCT da Carta Republicana, bem como a LC Federal nº 116/03.

A liminar foi indeferida.

Informações do Sr. Prefeito às fls. 36 / 58 . O Presidente da Câmara Municipal não apresentou informações (fls. 171). Manifestação da Fazenda Estadual às fls. 167/ 170.

A DD. Procuradoria de Justiça se manifestou pela procedência da ação (fls. 173/179).

É o relatório.

O Prefeito do Município de São Paulo pretende que seja declarada a inconstitucionalidade do artigo 41, §§ Iº, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, e 9º, e seus incisos I e II, da LC 118/02, do Município de Barueri, em face de redação dada pela LC 185/07, sustentando que teria havido violação aos artigos 111 e 144 da Constituição do Estado de São Paulo.

Sustenta que o ISSQN, de competência constitucional, conta com sistemática assemelhada ao do ICMS, o que limitaria a autonomia dos Municípios a fim de evitar a prática, por parte de entes estatais, de medidas fiscais predatórias com o intuito de atrair para seu território a realização de investimentos privados, acarretando redução de receitas fiscais.

Aduz que, exatamente por isso, haveria previsão de limitações na Constituição Federal (art. 146, III, "a") e, ainda, de fixação de alíquotas máximas e mínimas, através de LC (art. 156, § 3º, incisos I e III).

Acrescenta que a LC 116/2003, editada à luz do previsto no artigo 156, § 3º da CF, teria fixado a alíquota máxima em 5% e que, para atender ao artigo 146, III, aa", da mesma Carta, teria estabelecido que o cálculo do imposto seria o preço do serviço, "sem nada especificar quanto a possíveis deduções, pelo que se passou a entender, em outras palavras, que a BC do ISS se confunde com a receita bruta do serviço prestado."

Afirmado que, em face da omissão da citada LC, prevaleceria o contido no artigo 88 do ADCT que teria fixado, para alguns poucos serviços, a alíquota mínima de 2%, vedando a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais que poderiam importar, direta ou indiretamente, na redução de tal alíquota.

O que se verifica é que pretende o Autor o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei do Município de Barueri, no tocante ao artigo e parágrafos mencionados, por violação ao artigo 88 da ADCT.

A invocação aos artigos 111 e 144 da CE não passa de mero pano de fundo, para tentar caracterizar a competência deste Tribunal e a possibilidade de se apreciar, na forma concentrada, a tese esposada.

O artigo 111 da CE estabelece que "a administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência."

E não aponta a inicial no que teria especificamente a norma Municipal ferido tal dispositivo que, aliás, elenca princípios contidos no artigo 37 da CF, cuja função é a de dar unidade e coerência ao Direito Administrativo, ditando o comportamento a ser observado pelo administrador. De se ressaltar, que o objetivo é o de beneficiar os interesses da coletividade como um todo, desiderato principal de toda atividade administrativa, evitando que os agentes públicos ajam com liberdade irrestrita, sem

observância das normas especificadas em lei, contra a coletividade, desviando-se do interesse coletivo.

Por outro lado, o artigo 144 da CE, estabelece que "os Municípios, com autonomia política, legislativa, administrativa e financeira se auto-organizarão por lei orgânica, atendidos os princípios estabelecidos na CF e nesta Constituição".

Não se desconhece precedentes do Órgão Especial deste Tribunal, no sentido da possibilidade do exame de constitucionalidade de norma municipal tendo como parâmetro estritamente o artigo 144 da CE.

Conquanto divirja de tal entendimento, uma vez que a regra em testilha se refere a princípios contidos na CF e não a seus regramentos ou a dispositivos de natureza transitória, como é o caso dos autos, tal questão resta secundária, na medida em que o artigo 88 invocado não mais vigora.

A EC 37/2002, introduziu no ADCT, o mencionado artigo 88, nos seguintes termos: "enquanto LC não disciplinar o disposto nos incisos I e III, do § 3º, do artigo 156 da CF, o imposto a que se refere o inciso III: I - terá alíquota mínima de 2%, exceto para os serviços a que se refere os itens 32, 33 e 34 da LS anexa ao DL nº 406/68; II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso F.

Como a própria inicial reconhece e afirma que a LC 116/2003, que dispôs sobre o ISSQN, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, regulamentou o artigo 156, § 3º, da Carta Magna, é óbvia a conclusão de que não mais prevalecem os provisórios regramentos do artigo 88 da ADCT.

O ADCT, como ressalta WOLGRAN JUNQUEIRA FERREIRA, in COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DE 1988, JULEX LIVROS, 1ª edição, 1989, 3º volume, p. 1187: "(...) têm prazo certo de realização, ao contrário das normas constitucionais propriamente ditas, que são permanentes e inalteráveis até a reforma ou a emendabilidade. Nelas reúnem-se providências, decisões que não teriam, por sua espécie transitória, lugar e oportunidade entre os preceitos da CF. Fundamentalmente, o ADCT contém normas de caráter não permanente, destinadas a conciliar, no período de transição, algumas regras respeitáveis do regime anterior com as do novo regime. As normas do ADCT não deveriam criar direitos posteriormente ao período de transição, nem devem ser invocadas na interpretação do texto propriamente dito. Realizados os fatos nelas previstos, essas normas são como se não mais existissem; não poderão ser aplicadas aos fatos supervenientes."

JOSÉ AFONSO DA SILVA, em APLICABILIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS, Malheiros Editores, SP, 5ª edição, 1998, pps. 204 e ss., no mesmo sentido, realça que "as disposições transitórias reúnem conjunto de normas, em geral separado do corpo da CF, com numeração própria de artigos, que é de melhor técnica, pois trata-se de "regular e resolver problemas e situações de caráter transitório, geralmente ligados à passagem de uma ordem constitucional a outra".

Na medida em que os artigos 146 e 156, da CF, mencionados na inicial, não são de eficácia plena, já que em ambos os constituintes relegaram as regulamentações a normas infraconstitucionais, não há como se falar em inconstitucionalidade, ainda mais porque não há qualquer indicação de que a lei municipal estivesse em desconformidade com os parâmetros constitucionais, devidamente regulamentados.

Como já dito, o próprio autor afirma que a Lei que complementou a Carta da República, não estabeleceu alíquotas mínimas ao Imposto Municipal, e não se

insere no âmbito do controle concentrado discussão a respeito dos critérios informadores do preço do serviço, sobre o qual deve incidir o tributo.

Ademais, parece razoável entender-se, como lançado no Parecer colacionado aos autos, que "o conceito de preço do serviço não se confunde, nem pode compreender, todo o conjunto de entradas de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos de origem, cada qual sujeita a apreciação própria."

E é igualmente razoável, como bem anotado às fls. 98, sustentar-se que "(...) o precitado art. 41, com seus parágrafos, da LC nº 118/2002 (com a redação dada pela LC nº 185/2007), do Município de Barueri, não entra em testilha seja com o art. 146, III, a, da CF, seja com a o art. 7º, da LC nº 116/2003", tendo em vista que "positivamente, a base de cálculo do ISS não pode albergar todas as entradas em dinheiro nos cofres da empresa, mas, apenas, as parcelas correspondentes ao preço dos serviços propriamente ditos, por ela prestados. A matéria tributável do imposto em tela é, pois, a resultante da prestação de serviços, com a exclusão das demais entradas, ditas inorgânicas ou secundárias, originárias de atividades marginais (v.g o valor das despesas reembolsadas), que não tipificam o resultado econômico da execução de nenhuma obrigação de fazer."

Desta forma, como a Lei Municipal estabeleceu a alíquota mínima de 2% dos serviços prestados, não há como se sustentar a alegada inconstitucionalidade.

Em face de tais razões, pelo meu voto, julgo improcedente a presente ação direta de inconstitucionalidade.

SAMUEL JÚNIOR

Relator

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária – 6ª Edição. Malheiros, 2010.
- Barreto, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei – 2ª Edição Dialética, 2005.
- _____. Curso de Direito Tributário – Saraiva, 2009.
- Barueri, Prefeitura Municipal de, acesso pela Internet em 20.12.2012, <http://www.legislacaoonline.com.br/barueri/images/leis/html/C1182002.html>.
- Bastos, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. Ed Malheiros, 22ª Ed, 2010.
- _____. In” Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória - Ed Malheiros, São Paulo, 2010.
- Borges, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário – IPI, ICMS, ISS e IR. 10ª Ed. Atlas, 2010.
- CALMON, Sacha e DERZI, Misabel. “Aspecto Especial da Regra matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição”. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 88, 2003.
- Carrazza Roque. “Breves Considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68”, Revista de Direito Tributário, Malheiros; n., 6, out./dez., 1978.
- Carvalho, Paulo Barros. Curso Direito Tributário – 25ª Edição Editora Saraiva, 2013.
- Harada, Kiyoshi. ISS – Doutrina e Prática – São Paulo, Ed. Atlas, 2008.
- Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo, 30ª Ed. Editora Malheiros, 2009.
- Martins, Ives Gandra da Silva. A Evolução do Sistema Tributário no Brasil – Revista dos Tribunais – Ano 2 – nº 8 – 07/09 de 1994
- _____. Solução para Guerra Fiscal do ISS. Revista Juristas, www.juristas.com.br Acesso em 1º de outubro de 2013.
- Martins, Sérgio Pinto. Manual do Imposto Sobre Serviços. 8ª Ed. Atlas, 2010.
- Melo, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos – 6ª Ed. Dialética, 2009.
- Poá, Prefeitura Municipal de. Acesso pela Internet em 31 de janeiro de 2013, www.leimunicipais.com.br/legislacaomunicipaldaprefeitura/5180/leisdepoa.html
- Santana de Parnaíba, Prefeitura Municipal de. Acesso em 13 de dezembro de 2012, www.leismunicipais.com.br/a/sp/s/santanadeparnaiba/lei_n_2499-2003-altera-a-lei-899-de-30-12-75.

São Paulo, Prefeitura Municipal de. Acesso em 21 de setembro de 2012, www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/cpom/index.php?p=23

TAUIL Roberto. ISS – Perguntas e Respostas – Editora Juizforiana, 2009.