

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

BIANCA DA SILVA LIMA

CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: o caso do ISS

São Luís

2017

BIANCA DA SILVA LIMA

CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: o caso do ISS

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2017

Lima, Bianca da Silva.

Conflito de Competência Tributária: o caso do ISS / Bianca da Silva Lima.
– São Luís, 2017.

53f.

Orientador: Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal do Maranhão, Curso de
Direito, 2017.

1. Tributos. ISS. Competência. Municipalidade. I. Título.

BIANCA DA SILVA LIMA

CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: o caso do ISS

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

1º Examinador

2º Examinador

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, que acreditou em mim quando ninguém mais o fez.

A minha irmã, pelo seu apoio incondicional.

Aos meus amigos que estiveram ao meu lado nesta dura caminhada e me ajudaram a chegar até aqui.

Aos professores de toda a vida e em especial ao meu orientador.

DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia a minha mãe que tanto apoiou e incentivou o meu crescimento profissional.

Não importa aonde você parou...

Em que momento da vida você cansou...

O que importa é que sempre é possível e necessário "Recomeçar".

Recomeçar é dar uma chance a si mesmo...

É renovar as esperanças na vida e o mais importante...

Acreditar em você de novo.

(Carlos Drummond de Andrade)

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade tecer alguns comentários acerca do ISS, em especial no que se refere aos conflitos relativos à municipalidade competente para realizar a cobrança do imposto. O ISS é um imposto municipal, do qual depende de lei ordinária para instituir o mesmo, ocorre que sua estrutura normativa está disciplinada na legislação complementar federal de nº 116/2003 de âmbito nacional, com isso tem-se aí uma competência tributária limitada, a partir da qual, devido aos conflitos de municipalidade competente, se estabeleceu uma verdade “guerra fiscal” entre os municípios no plano arrecadatório do ISS, visto que um dos pontos mais controverso refere-se ao “local da prestação dos serviços”, como é observado no decorrer deste trabalho.

Palavras-chave: Tributos. ISS. Competência. Municipalidade.

ABSTRACT

The purpose of this study is to make few comments about the ISS, especially regarding the conflicts regarding the competency of municipality to collect the tax. The ISS is a municipal tax, on which it depends on an ordinary law to institute the same, it occurs that its normative structure is regulated in the federal supplementary legislation of 116/2003 of national scope, with that there is a limited tax jurisdiction, the From which, due to the conflicts of the competent municipality, a true "fiscal war" was established among the municipalities in the collection plan of the ISS, since one of the most controversial points refers to the "place of rendering of services", as observed In the course of this study.

Keywords: Tributes. ISS. Competence. Municipality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
2.1 Conceito de tributo	13
2.2 Espécies de tributos	17
2.3 Impostos.....	19
2.4 Taxas.....	20
2.5 Contribuições de melhorias	21
2.6 Contribuições especiais	22
2.7 Empréstimos compulsórios.....	23
2.8 Competência.....	24
2.9 Características e modalidades da competência tributária.....	26
3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	29
3.1 Classificação dos tributos.....	29
3.2 Classificação dos tributos de acordo com a competência tributária	29
3.3 Classificação dos tributos quanto à vinculação com a atividade estatal	32
3.4 Classificação dos tributos quanto à objetividade e subjetividade do fato gerador ...	32
3.5 Classificação dos tributos quanto à onerosidade atribuída ao sujeito passivo	33
3.6 Classificação dos tributos quanto ao tributo a pagar	34
3.7 Classificação dos tributos quanto à finalidade	34
3.8 Classificação dos tributos quanto ao sujeito ativo da obrigação tributária.....	35
3.9 Classificação dos tributos quanto à essencialidade da matéria tributável.....	36
3.10 Classificação dos tributos quanto à repercussão econômica	36
3.11 Classificação dos tributos em função da característica do fato gerador	37
3.12 Classificação dos tributos de acordo com a cumulatividade	37
4 O ISS E CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	39
4.1 Histórico do ISS	39
4.2 Principais características	41
4.3 Fato gerador do ISS	45
4.4 Hipótese de incidência.....	46
4.5 Local de prestação dos serviços.....	48
4.6 Base de cálculo e alíquota	50

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

A instituição de tributos constitui uma das principais formas de arrecadação de receitas para os entes da Federação. Em muitos casos, os impostos correspondem a quase a totalidade das receitas auferidas por estes. A importância dos tributos é tamanha tanto para o desenvolvimento das atividades da máquina pública quanto para o desenvolvimento da economia que eles são muitas vezes utilizados como instrumentos de política econômica. Apesar da vasta gama de tributos no país, ao longo deste trabalho focar-se-á em um deles: o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A escolha do ISSQN, ou Imposto Sobre Serviços (ISS), como objeto de estudo resulta do fato deste possuir um fato gerador muito amplo e, portanto, passível de conflitos. Isto porque, nos termos do art. 156 da Constituição Federal de 1988, o ISS é um imposto de competência municipal disciplinado pelo Decreto-Lei nº 406/68 e regulado pela Lei Complementar 116/03. Isto é, por incidir sobre serviços com o preço do serviço como base de cálculo, seu fato gerador corresponde à prestação de serviços de qualquer natureza, excluindo-se somente os serviços compreendidos no art. 155 II da Constituição Federal.

Por possuir um fato gerador amplo, a instituição da Lei Complementar 116/03 buscava uniformizar as milhares de leis municipais que regiam/regem o ISS, trazendo normas gerais de tributação do ISS. No entanto, em vias de fato, uma grande questão permaneceu: de quem é a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS? Responder a esta questão, como a cobrança se dá na prática, constitui o objetivo principal deste trabalho. Isto é, busca-se investigar como, apesar das diretrizes estabelecidas na Lei Complementar 116/03, se dá, na prática, a cobrança do ISS. A quem a doutrina e a jurisprudência atribuem e favorecem na resolução de conflitos a competência sobre o ISS.

A fim de alcançar o objetivo supracitado, o presente trabalho se divide, metodologicamente, em cinco seções, a contar desta introdução. Na seção dois é apresentado o Sistema Tributário Nacional, destacando os aspectos conceituais dos tributos; suas espécies; a competência e a quem cabe o poder de tributar. Na seção três, por sua vez, são apresentados os aspectos metodológicos das classificações dos tributos. Já a seção quatro destina-se ao objeto de estudo deste trabalho propriamente dito: o ISS. Ao longo da seção apresenta-se o histórico do imposto, os conceitos acerca dos serviços tributáveis, o fato gerador do ISS. Por fim, na seção cinco são feitas as considerações finais a este trabalho.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Este capítulo abordará o conceito de tributo, suas espécies e sobre a competência das autoridades políticas no Sistema Tributário Nacional. Com isso, o objetivo fundamental é conhecer melhor esse tipo de contribuição – considerado como o elemento essencial da seara jurídico-tributária.

Revelar-se-á que a necessidade desse entendimento tributário estudado a partir de legislações e doutrinas também dá espaço à constatação de um conceito jurídico-tributário das espécies do tributo, sobre a competência cabível à União, Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, bem como demais definições desse tipo de contribuição. Além de compreender que o tributo não é apenas uma maneira de prover fornecimento aos cofres públicos, mas que existem normas jurídicas e princípios importantes no campo da tributação.

Adicionalmente, discutir-se-á sobre a atuação da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional (Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966) como meios imprescindíveis de normalizar o exercício da tributação, bem como outras leis e entendimentos muito interessantes nesse cenário. Em outras palavras, entende-se que a Constituição é fundamental para tudo que envolve a organização tributária no país, inclusive o tema abordado por este trabalho, devendo seguir as normas impostas principalmente pela CF e pelo CTN. Isso, pois, a tributação que não se enquadra no texto legal, não comporá propriamente uma tributação, lesionando direitos individuais, de caráter inconstitucional e ilegítimo.

Como será percebido adiante, é bastante visível a imagem de que o conhecimento do tributo parece ser o alicerce do Direito Tributário. Ressalta-se que o Sistema Tributário Nacional é considerado o marco inicial para se abordar preliminarmente esse trabalho, onde a intenção é alcançar a responsabilidade tributária de certos sujeitos passivos da relação obrigacional em torno do tributo e, por conseguinte, sua definição ao encontro da execução fiscal.

2.1 Conceito de tributo

Inverso do que muito se pensa, a expressão tributo não é uma identificação moderna, tem o significado de repartir, dividir e é proveniente da palavra “tribuere”, em latim. O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, por baixo da ótica jurídica, trouxe seu conceito melhor

delineado e, com isso, a maneira apropriada de estudá-lo será verificando os itens do próprio dispositivo legal:

Art. 3º 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.

De início, é perceptível que o caráter pecuniário do tributo geralmente advém de prestação em moeda, não podendo ser através de prestação de serviço ou in natura, fixando que não é atraente para o Estado angariar receita que não seja dinheiro, dando prioridade à coisa certa. Mas não impossibilita a liquidação com algum bem que tenha valor econômico, que possa ser demonstrado em moeda e que seja de comum acordo entre as partes. É verdade que o tributo sempre brota de uma quantia em dinheiro, porém a maneira de pagá-lo é diferente desse julgamento.

Ressalta-se a grande estima ao tributo neste campo jurídico, notadamente com o apoio de vários doutrinadores. Assim como Carvalho (2004, p. 17 e 19), que o considera como núcleo e elemento centralizador do Direito Tributário e sua devida compreensão. Verificando cada parte citada no art. 3º do CTN, o tributo aparece com pelo menos seis denotações muito empregadas em escritos de direito positivo, na doutrina e na jurisprudência, tais como: quantia em dinheiro; prestação obrigacional do sujeito passivo; um direito particular do sujeito ativo; considerado como outro significado dado à relação jurídica tributária; a própria norma jurídica tributária e, por fim, o tributo exatamente como norma, fato e relação jurídica.

No caso da compulsoriedade – em que seu significado foi representado na origem do compromisso tributário – independe da vontade da parte, isto é, o elemento vontade é irrelevante para o aparecimento da obrigação tributária. Sendo assim, o tributo surge sem a vontade das partes, não é contratual, é ex lege (decorrente de lei) e, por consequência, diferente de ex voluntate, pois o indivíduo será constrangido a amortizar o que lhe é cobrado. Um exemplo usual é o próprio tema deste trabalho em que o sócio-administrador (seja em decorrência de má administração da empresa) é pessoalmente responsável quando a pessoa jurídica sob sua regência não possui outros bens e a ligação entre os fatos e o indivíduo é concreta, assim, o mesmo será compelido a arcar com as obrigações tributárias.

Quanto à legalidade, esclarece Carneiro (2009, p. 163):

Que não constitua sanção de ato ilícito. Essa expressão é um tanto ou quanto óbvia, pois não seria plausível que o fato gerador do tributo fosse previsto pela lei como um fato ilícito. Seria um total absurdo admitir que um ato ilícito fosse um crime para o direito penal, mas fosse considerado fato gerador de

um tributo. Contudo, existe um princípio, chamado de *non olet*, que é interessante e merece ser comentado. Com base nesse princípio, temos a seguinte situação: se o tributo, conforme art. 3º do CTN, não pode constituir sanção por ato ilícito, não podemos admitir que o fato gerador em abstrato do tributo (hipótese de incidência tributária) possa ser revelado por uma atividade ilícita. Ocorre que, com base no citado princípio do *non olet*, se admite que as riquezas auferidas com as atividades ilícitas sejam tributadas, desde que os seus fatos geradores, subseqüentes a essa atividade, sejam lícitos. Vale dizer que, nesse caso, a atividade ilícita sem si é que não pode ser tributada, como a venda de drogas, mas o dinheiro depositado em conta corrente oriundo da venda dessas drogas era objeto de incidência de CPMF e será objeto do imposto sobre a renda, embora não se possa tributar o ICMS da venda da cocaína. Assim também ocorre como Imposto de Renda, IPVA, IPTU de casas de prostituição, etc. (negritos do autor, grifos meus).

Então, vale lembrar que o tributo sempre nasce de uma prestação pecuniária (dinheiro) e de uma obrigação (independente da vontade). Sendo assim, esses pagamentos são atribuídos ao Estado e a quem ele possa indicar legalmente.

É notável que a finalidade taxada como essencial desse tipo de contribuição seja arrecadar maior quantidade de dinheiro possível aos cofres públicos, de maneira que possa “financiar” diversas despesas públicas, tendo como idéia principal a arrecadação. Essa imposição será sempre cobrada daqueles que demonstrarem capacidade contributiva, ou seja, disposição econômica, não importando a origem da atividade exercida, conforme disposto no CTN, e ainda combate a prática de atos ilícitos fiscais. Contudo, não possui uma característica nem natureza idônea de sanção (CARNEIRO, 2009, p. 163).

Para que o tributo seja cobrado através de atividade administrativa inteiramente vinculada, o mesmo deverá seguir o art. 142 do CTN citado. No qual, o Fisco será compelido a receber após todos os subsídios principais serem preenchidos sobre a obrigação tributária e estabelecido o crédito, não cabendo lugar de discricionariedade relativa à sua cobrança. Nas palavras de Cassone (2007, p. 45), “a autoridade administrativa não só tem o poder (de Estado), como, também o dever (funcional) de fiscalizar, autuar e cobrar”.

Através desses argumentos sobre a cobrança, faz-se um breve comentário acerca de como alguns doutrinadores classificam os tributos: vinculados ou não vinculados; fiscais, extrafiscais ou parafiscais; federais, estaduais ou municipais; tornam-se bastante comuns para distinção de espécies tributárias com relação ao uso do fato gerador, em especial como uma hipótese de ato que ocorreu e que pode gerar a incidência do tributo (art. 4º, CTN).

Estima-se que um tributo será vinculado quando seu fato gerador estiver atrelado a uma atividade recebida pelo Estado e refere-se ao contribuinte. Consequentemente, é não vinculado quando se torna desnecessária essa ligação com uma atividade estatal peculiar, onde o tributo

será designado apenas com uma previsão legal. Torres (apud CARNEIRO, 2009, p. 165) utiliza a nomenclatura de tributo Contributivo e Retributivo, enquanto:

Tributo contributivo é o que encontra sua justificativa primordial na capacidade contributiva (imposto); quando se basear no princípio custo/benefício ou da equivalência, como acontece com as taxas e as contribuições, classificar-se-á como tributo comutativo ou retributivo.

Adverte-se que essa classificação acontece através da relação com a hipótese de incidência, não podendo confundir-se com a classificação com referência à destinação da receita que também pode ser vinculada (referibilidade do tributo) quando o destino da arrecadação é servido em atividades para as quais foram originadas (e não será vinculada quando o Estado faz valer sua liberdade sobre o aproveitamento da receita) honrando a lei orçamentária e os preceitos do Direito Financeiro.

Baseada no objetivo do tributo, a classificação entre tributos fiscais, extrafiscais ou parafiscais oferece as exceções à legalidade e à anterioridade tributária, assim como os atributos da seletividade em meio a outros princípios muito conhecidos no Direito Tributário. A partir daí, também é possível identificar se há apenas uma simples cobrança da receita (fiscal), se o Estado intromete-se na vida particular do contribuinte (extrafiscal) ou se outras autoridades estarão envolvidas com aqueles que pagam os tributos (parafiscal).

Enquanto isso, também existem tributos que são de caráter federal, estadual ou municipal. Os federais estão dispostos no art. 153 da CF e são estabelecidos pela União. Há ainda os estaduais e do Distrito Federal, também previstos no art. 155, CF. E, por fim, os municipais descritos no art. 156, CF.

Enfatiza-se que, obviamente, tais entes federativos são acatados como os próprios titulares da jurisdição tributária.

A fim de diferenciar o tributo de demais arrecadações pecuniárias recebidas pelos entes políticos, Coelho (1999, p. 108) orienta:

O que entrar em dinheiro na burra estatal, sob a forma de prestação pecuniária – o que excluir as entradas-de-caixa (fianças e cauções) e as apropriações – que não sejam indenização, multa ou contrato (aluguel, juro, foro, laudêmio, preço) só pode ser tributo. O que caracteriza o tributo é sua essência jurídica.

Ex positis, Amaro (2003, p. 18, grifos do autor) ressalva que “o direito brasileiro utiliza o vocábulo tributo em sentido genérico. Imposto, taxa, contribuição, empréstimo compulsório e pedágio são expressões empregadas para designar figuras tributárias cujas peculiaridades examinaremos adiante”. Sendo assim, divulga ainda que, mesmo não importando a espécie, o

contribuinte é o próprio devedor do tributo, conhecido como sujeito passivo. Tributo é gênero que possui várias espécies. Assim, toda classificação é discricionária e certa frente seu critério.

2.2 Espécies de tributos

Existem muitos tipos de tributos e, observando diversos doutrinadores, com o passar do tempo, foram apresentadas múltiplas teorias concernentes à quantidade de espécies de tributos (impostos, taxas, contribuições, etc.).

A Emenda Constitucional nº 18/65 foi responsável pela característica autônoma do sistema tributário. Mesmo com debates variados atinentes à nomenclatura do tributo e sua natureza tributária (ou não), cabe avivar os arts. 4º e 5º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Esse último artigo fixa três espécies de tributos que poderão ser instituídas pela União, Estados, DF e Municípios. Em outros artigos do mesmo código é possível verificar a existência de empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Surgindo, assim, as diversas teorias em que CARNEIRO (2009, p. 168) aponta como: Bipartida, Tripartida, Quadripartite, Pentapartite e Hexapartite. Interpretando as palavras do doutrinador, resume-se:

a) Teoria Bipartida: previa apenas os impostos (com fato gerador não- vinculado) e taxas (fato gerador vinculado) na Constituição Republicana de 1891. Já na CF de 1946, doutrinavam que as contribuições de melhoria também seriam de natureza tributária. Está completamente ultrapassada, mas era sustentada por doutrinadores como Pontes de Miranda, Alfredo Becker e Geraldo Ataliba.

b) Teoria Tripartida: divulga que há três espécies autônomas entre si e que o art. 145, CF é bem taxativo: impostos, taxas, contribuições de melhoria. Por este lado, percebe-se que o art. 5º (CTN) ainda está vigorando, aplicando-se também o art. 4º do mesmo. Este último enfatiza que o objeto determinante do tributo é o fato gerador e não seu destino ou título. Foi de onde partiu a classificação de tributos vinculados ou não-vinculados.

c) Teoria Quadripartite: divide em quatro espécies tributáveis: impostos, taxas, empréstimo compulsório e contribuições (sociais e de melhoria). É amparada pelo doutrinador Ricardo Lobo Torres.

d) Teoria Pentapartite: conseqüentemente, são cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, empréstimos compulsórios. Para esta teoria, o art. 145 da CF é exemplificativo, bem como os arts. 148 e 149 (CTN) e, por isto, o art. 5º do CTN não se enquadra na Constituição. Além das três espécies mencionadas, consideram-se também como tributos os empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais. São modalidades autônomas e classificadas de acordo com sua finalidade e destinação do elemento arrecadado, não sendo rotulados somente por seu fato gerador. É adotada pelo STF (RE 138.284-8/CE, em 01/07/1992), também por Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Leandro Paulsen e o próprio Claudio Carneiro. Talvez seja a mais explicativa e utilizada recentemente.

e) Teoria Hexapartite: contrariando a maioria, há quem defenda que, além das cinco citadas acima, ainda existe a Contribuição de Iluminação Pública como a sexta espécie, de competência dos Municípios e DF, criada pela EC 39/92.

Contudo, discutir-se-á cada espécie separadamente de acordo com a Teoria Pentapartite, com o apoio de grandes doutrinadores adeptos que incluem como contribuição especial essa referente à iluminação pública, resultando em apenas cinco espécies de tributos. Enquanto isso, aqueles que não são filiados a nenhuma teoria acham que elas são pouco relevantes e importam-se apenas com o desenvolvimento unitário de cada espécie tributária, dando a elas sua natureza específica e seus efeitos peculiares.

É sabido que, mesmo com tantas teorias, Amaro (2003, p. 28) vai além e cita outras espécies de tributos que a Constituição não se preocupou tanto em conceituar: Pedágio (“instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas” – art. 150, V); Contribuições de intervenção no domínio econômico (também podem ser instituídas pela União, art. 149); Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (também pela União – art. 149); Contribuição para custeio de previdência e assistência social, em benefício dos servidores dos Estados, DF e Municípios (“instituível por pessoas políticas, e cobrável dos respectivos funcionários” – art. 149, § 1º, renumerado pela EC de nº 33/2001).

2.3 Impostos

É um dos mais conhecidos entre os tributos e a principal característica do imposto é a falta de cumprimento de obrigações por parte dos entes políticos em serviço aos contribuintes, isto é, o contribuinte paga sem que o Estado ofereça nada em troca. Sendo assim, a Constituição dá amparo em seu art. 145, assim como a definição do CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

É admissível firmar que o imposto tem destinação meramente fiscal, arrecadatória. Ele até pode ser utilizado com uma finalidade específica, mas o comum é cobrir gastos em geral. Além disso, o mais importante é que o imposto não está vinculado a nenhum tipo de prestamento recebido através de atividade estatal ligada ao contribuinte.

A Constituição Federal, em seu art. 167, IV, § 4º (alterado pela EC nº 27/00 e 42/2003) impõe que a receita colhida dos impostos não pode ser vinculada, exceto em casos expressos, como ações e serviços públicos de saúde, etc. Essa atitude assegura a independência do Poder Executivo para que, assim, possa saber onde a receita será empregada em seu plano plurianual. Sua arrecadação não deverá ter um destino exclusivo. Caso haja descumprimento do princípio da não-afetação de rendimentos que prejudicam sua destinação exclusiva, segundo o STF, os objetos do próprio imposto também serão atingidos, surgindo a expressão inconstitucionalidade por arrastamento (CARNEIRO, 2009, p. 171).

Posto que, o proveito vindo dos impostos é que faz movimentar a máquina estatal, mantendo hospitais públicos, pagando devidamente os servidores, executando obras públicas e demais funções importantes para a sociedade. É uma forma de transferência compulsória de dinheiro ao governo (que no passado também foi por meio de mercadorias e serviços), por parte de sujeitos passivos, sejam eles indivíduos ou instituições.

O imposto pode ser federal, estadual ou municipal. Carvalho (2004, p. 37-38) afirma que essa distribuição de autoridades legislativas faz brotar a separação dos impostos em razão da substância material que há de agregar o centro das respeitantes hipóteses normativas. Entre eles estão:

- a. *impostos que gravam o comércio exterior*, atribuídos à União: imposto de importação e imposto de exportação;
- b. *impostos sobre o patrimônio e a renda*, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre a propriedade territorial

rural e o imposto sobre grandes fortunas ficaram para a União; o imposto sobre a propriedade de veículos automotores coube aos Estados e ao Distrito Federal; enquanto o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana foi entregue à competência dos Municípios;

c. impostos sobre a transmissão, circulação e produção: o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação foi deferido aos Estados e ao Distrito Federal, mas o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, este foi endereçado aos Municípios; o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, foram postos na faixa de competência federal; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação integrou a competência legislativa dos Estados e do Distrito Federal; ao passado que o imposto sobre serviços de qualquer natureza está na área reservada à legislação dos Municípios;

d. impostos extraordinários, que a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação;

e. impostos previamente indeterminados, que a União fica autorizada a criar, na porção conhecida por *residual* de sua competência, desde que o faça por lei complementar, fixando-se como parâmetros que não sejam cumulativos, nem venham a ter a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo dos impostos adjudicados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (grifos do autor).

Enfim, o critério material é o fato gerador e – no caso de todos os impostos – não está vinculado a nenhuma atividade estatal dirigida diretamente ao sujeito passivo da obrigação. Isto, pois o critério material independe de uma atuação específica do Estado e relativa ao comportamento do contribuinte. É literalmente imposto (do verbo “impor”) ao contribuinte. Mas fica evidente que, de alguma forma, isto será revertido para a sociedade.

2.4 Taxas

Para serem cobradas, as taxas devem ser específicas (não podem ser gerais, pois decorrem de um serviço especializado; o Estado se aparelha para prestar uma atividade) e também divisíveis (aquilo que não é coletivo; onde seja possível identificar seu usuário). Porém, existem somente dois tipos de taxas no Brasil: taxa de serviço e taxa de polícia (atividade de policial, fiscalizar). Elas são prestadas ou colocadas à disposição de sujeitos passivos, em conformidade com o art. 145, II da CF. Entretanto, não poderão ter base de cálculo própria de impostos. Já os arts. 77, 78, 79, 80 do CTN conferem que todas as autoridades políticas podem criar taxas (dependendo da sua competência para arrecadação), afirma quem tem poder de polícia/fiscalização e, conseqüentemente, quem poderá cobrar.

Segundo, Paulsen (2008, p. 42) “as taxas são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível” (grifos do autor).

Convém ressaltar a diferença persistente das taxas com relação a outros tributos. Enquanto as taxas referem-se ao indivíduo da sociedade que paga seus tributos porque o governo atua/faz alguma coisa por ele, ou seja, a atividade realmente se dirige ao contribuinte (é “quase” uma contraprestação), ocorre o inverso com os impostos. Alerta-se também sobre a distinção entre taxa e tarifa (ou preço público): a primeira é compulsória, paga por serviços públicos essenciais diretos do Estado, ao passo que a segunda é facultativa, uma maneira de recompensar serviços proporcionados indiretamente pelo Estado. Sendo assim, é evidente que a taxa só é paga se o serviço é proporcionado pelo Estado.

2.5 Contribuições de melhorias

São aqueles tributos que custeiam obra pública pensando na origem de certa valorização imobiliária. As contribuições de melhorias estão ligadas às atividades estatais apresentadas aos contribuintes e, por isso, podem-se dizer que são vinculadas e estão dispostas no CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

É visível que a taxa, em contrapartida, também é distinta de contribuição de melhoria. Isto, porque a taxa é um serviço oferecido constantemente e, na contribuição de melhoria acerca da obra pública, há a prestação estatal que conclui com a valorização do bem imóvel do indivíduo.

Para Martins (2008, p. 98), “inexistindo valorização imobiliária, não há como cobrar a contribuição de melhoria. É o que ocorreria com uma obra pública que viesse a desvalorizar o imóvel do contribuinte. [...] O objetivo da contribuição de melhoria é recuperar o investimento feito pelo fisco na obra pública. Visa evitar que o contribuinte tenha também um enriquecimento em decorrência da obra pública”.

As contribuições de melhoria podem ter:

f. Limite Total: o Estado pode cobrar o total daquilo que gastou, mas não poderá lucrar (cobrar mais), caso passe o valor do que foi utilizado. E, caso venha a receber menos, não poderá cobrar a mais do contribuinte.

g. Limite Individual: em que se paga a importância máxima proporcionada pela valorização do imóvel.

A ideia é de retributatividade, ou seja, de alguma forma o contribuinte retribui o que o Estado fez. Há aqueles que alegam ser incorreta essa cobrança, pois já pagam IPTU e outros tributos. Todavia, é melhor pagar um tributo que valorize esse imóvel, do que pagar somente o IPTU, em que o fato gerador está na situação em que o cidadão se encontra como propriedade de um imóvel. Lembrando que quem paga é aquele que tem seu imóvel valorizado e que todas as pessoas de direito público podem cobrar, pois é de competência concorrente.

2.6 Contribuições especiais

Esse tipo de tributo já foi conhecido como contribuições parafiscais, no entanto, essa denominação não é mais adequada, onde se duvidou sobre sua natureza tributária e destinação específica. Além disso, com as atividades do Estado intervindo na ordem social, criaram também as entidades paraestatais que precisavam ser financiadas com recursos, onde recorram à coletividade, cobrando essas contribuições, inicialmente chamadas de parafiscais.

Trata-se de uma espécie de tributo que tem a destinação legal daquilo que foi arrecadado e não é restituível. Porém, há momentos em que se trata de uma ação direcionada a objetivos particulares, amparadas constitucionalmente e referentes a um determinado grupo de contribuintes, onde esses irão custear tais contribuições. Esses casos não aceitam custeio através de impostos (por não serem gerais) e muito menos por taxas (por não serem divisíveis e específicos). Sendo assim, são contribuições que seguem critérios distributivos, expostos de acordo com a disposição contributiva de cada indivíduo.

Para entender melhor as finalidades dessas contribuições, explica-se (CARNEIRO, 2009, p. 207):

As Contribuições Especiais guardam algumas peculiaridades que as distinguem das demais espécies tributárias:

a. em primeiro lugar, destinam-se a fomentar a dívida das estatais, não executada diretamente pelo Estado, mas sim por entes autônomos com personalidade jurídica própria. Os recursos não são destinados às despesas genéricas do Estado, e por isso alguns autores lhes negam a natureza de tributo, já que estão ligados a uma finalidade da sociedade. [...] Têm fato

gerador de imposto, inclusive repetindo os fatos geradores e bases de cálculos destes, **mas são contribuições pela destinação ao setor de ordem social**;

b. em segundo lugar, elas visam a preencher os cofres dos entes autônomos, revertendo a sua arrecadação para um orçamento autônomo, distinto do orçamento comum da União Federal;

c. por fim, as contribuições especiais, em regra, possuem natureza parafiscal, tendo como finalidade o desenvolvimento de atividades especializadas privadas (grifou-se).

Como podem ser divididas de diversas maneiras, há doutrinadores que descrevem que também são contribuições especiais: *Contribuições sociais gerais* (conduzidas para outros objetivos sociais que não sejam sobre a seguridade); *Contribuições sociais* (demarcação às atividades passíveis de serem custeadas pelas contribuições sociais); *CIDE* (refere-se à Ordem Econômica, princípios de como administrá-la); *Profissionais* (são contribuições reservadas aos conselhos de vistoria profissional); *Econômicas* (similar ao anterior, porém atinente à contribuição sindical dos arts. 579 e 580 da CLT); *Iluminação pública* (EC nº 39/02 e art. 149-A da CF); *Serviço social sindical*.

Martins (2008, p. 106) conceitua como um tributo destinado a custear atividades específicas, que não são inerentes à função do Estado. Sendo assim, há as contribuições sociais e que podem ser de intervenção do domínio econômico (CIDE), além daquelas de interesses de categorias profissionais ou econômicas e para custeio da Seguridade social, de acordo com o previsto no art. 149 da Constituição Federal.

2.7 Empréstimos compulsórios

É um tributo criado por Lei Complementar através da União. O art. 148 da CF tem dois incisos que determinam sua existência somente se houver calamidade pública, guerra externa (ou sua iminência) ou, ainda, de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Tem a característica peculiar de ser o único restituível: a União deve devolver depois que for cobrado. Mas, historicamente, verifica-se que os empréstimos compulsórios que existiram não foram devolvidos adequadamente aos contribuintes, sempre foram mal redistribuídos.

Caracteriza-se também por precisar de uma destinação legal do produto arrecadado e não há fato gerador explícito, o legislador é quem decide as regras.

Para encerrar este subcapítulo e ficar mais claro, apresenta-se o quadro abaixo sobre tributos e seus detalhes baseados em decisões recentes do STF:

Quadro 1 Destinação dos tributos

Tributo	Destinação – Custeio	CF88
1. Impostos	Despesas gerais.	145, I
2. Taxas	Exercício do poder de polícia, ou do serviço público, potencial ou efetivo.	145, II
3. Contribuição de melhoria	Obra pública.	145, III
4. Contribuições especiais	Destinação constitucional específica.	149
4.1 Contribuições sociais gerais	Salário-educação (212, § 5º), PIS/PASEP (239),	149
	FGTS (LC nº 110/2001, e 7º/III).	
4.2 Contribuições sócias	Custeio da Seguridade Social (previdências)	195
4.3 CIDE	Intervenção no domínio econômico do setor correspondente (AFRMM, ATP, IAA, Cide combustíveis etc.).	149 e 177, § 4º
4.4 Profissionais	Serviços corporativos: CREA, OAB [...] etc.	149
4.5 Econômicas	Serviços corporativos: Sindipeças, Sinduscom etc.	149
4.6 Iluminação pública	Serviço iluminação pública.	149-A
4.7 Serviço social sindical	Serviço social e formação profissional: SESI, SENAI, Senac, Sesc.	240
5. Empréstimos compulsórios	Conforme destinação constitucional.	148

Fonte: CASSONE, 2007, p. 52.

2.8 Competência

Essa palavra tem origem no latim *competentia*, de *competere*, segundo seus significados, é a qualidade daquele que é apto a apreciar e deliberar determinado assunto, fazer certa coisa; é ter habilidade, aptidão, disposição para tal questão. Ou ainda: estar no uso ou gozo

de ser capaz, pertencer, ser próprio de algo. É muito natural encontrar esse vocábulo na extensão tributária.

Recomenda-se que cada pessoa jurídica de direito público deva se restringir à sua competência constitucionalmente outorgada, sem que invada a competência de outrem, não podendo ultrapassá-la. Especialmente os artigos 7º e 8º do CTN preveem os benefícios conquistados com a outorga de competências tributárias devidamente regulamentadas:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

No campo jurídico, com a visão de assegurar o equilíbrio entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, fez-se importante a consagração do princípio do federalismo (que determinava e dividia os entes políticos) referente ao poder de tributar. Surgindo, então, a competência de cada um. Melo (2005, p. 139) pensa que:

A competência tributária é a aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota.

Como já visto, os tributos deverão ser estabelecidos se puderem ser readministrados através de normas concessórias de competência tributária, à sombra de ser taxado como inconstitucional e sofrer alguma pena.

A lei tributária fundamental, no Brasil, é a Constituição Federal, por certo, possui normas de procedimento necessárias e aplicáveis a todos os tributos, seja na forma legal e infralegal. É a CF que faz com que a entidade pública arrecade os tributos que lhes são pertinentes. Por isso, Ferraz Jr. confirma que “a Constituição é a norma das normas” (apud CARRAZZA, 2005, p. 466).

Todavia, apesar da competência ser indelegável (art. 7º, CTN), as funções fiscais (regulamentar, fiscalizar, lançar) são delegáveis, pois aludem acerca da titularidade ativa (situação ao qual é credor) e não sobre deslocamento de poder.

2.9 Características e modalidades da competência tributária

O Código Tributário Nacional possui a responsabilidade de determinar as funções de colher e fiscalizar tributos. No entanto, não pode ser delegada a atividade de legislar, assim como não compõe delegação de competência a investida do encargo ao angariar tributos sob pessoas de direito privado, como expresso anteriormente no art. 7º, § 3º, CTN.

É interessante notar a peculiaridade sobre a competência das autarquias, por exemplo, que podem cobrar e inspecionar a contribuição, além de requerê-la judicialmente através da execução fiscal, como evidente no art. 1º da Lei nº 6.830:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Outra observação deve ser feita em razão da Constituição vedar a bitributação e o bis in idem relacionados aos impostos (e também contribuições de seguridade social somente entre si) quando fossem determinadas as competências tributárias privativas para cada ente público e o exercício de competência residual referente à União, de forma que o fato gerador e a base de cálculo devem ser divergentes daquelas bases econômicas estabelecidas no art. 154, I, CF.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

É evidente que a Constituição é primordial para delinear as possibilidades e fronteiras que devam existir na tributação, de modo que exerce seu poder através do consentimento constitucional da competência tributária e do esclarecimento sobre as garantias fundamentais dos contribuintes na sociedade. Entretanto, são percebidas particularidades em características provenientes da competência tributária inseparável. Segundo FERNANDES (2006,p. 6) – confirmado por Carrazza e Carvalho – são elas:

- **Inalterabilidade** – As pessoas políticas não podem ampliar suas competências tributárias. Somente emenda constitucional poderá realizar tal intento.
- **Facultatividade** – O ente federativo pode exercitar ou não sua

competência tributária. Ex.: imposto sobre grandes fortunas, pois a União não exerceu sua competência para instituir tal imposto.

- **Privatividade** – As competências conferidas pela CF a determinado ente federativo implicam interdição, negação desse mesmo poder a outro ente federativo.
- **Indelegabilidade** – não é possível ao ente político que recebeu a competência delegá-la a outro ente ou outra entidade (art. 7º, CTN).
- **Irrenunciabilidade** – Em razão de a competência ser proveniente de uma regra constitucional, mesmo que o ente político não a queira, ou dela não se valha, essa atitude não lhe entrega o direito de renunciar à competência.
- **Incaducabilidade** – Essa característica garante ao ente político valer-se desse poder de tributar quando desejar sem que tenha de se preocupar com seu “prazo de validade”. O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído (art. 8º, CTN); (grifos do autor).

Apesar de Paulsen (2008, p. 60-65) crer que se deve direcionar a competência conforme certos critérios de atividades, como é o caso de: critério da atividade estatal (taxas e contribuições de melhoria), critério da base econômica (distribuída para os entes públicos “mediante a indicação das situações reveladoras de riqueza passíveis de serem tributadas”), e o critério da finalidade (a CF aponta a extensão de exercício que relevam a criação de tributos para seu mantimento, é o caso de contribuições e empréstimos compulsórios). Fernandes (2006, p. 6) refere-se às **modalidades** da competência tributária como sendo apenas cinco:

- **Competência comum** – Diz respeito às **taxas e contribuições de melhoria**, as quais podem ser instituídas tanto pela União quanto pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, respeitadas as competências materiais outorgadas pela Constituição para cada ente político.
- **Competência privativa** – Refere-se à instituição de **impostos**. Cada ente político possui uma competência privativa sobre determinado conteúdo econômico (propriedade, renda, consumo, patrimônio, etc).
- **Competência especial** – Refere-se à instituição de **contribuições especiais** e do **empréstimo compulsório**.
- **Competência residual** – É exclusiva da União para instituição de **novos impostos** (art. 154, I, CF) e **novas contribuições sociais** (art. 195, § 4º, CF), desde que essa criação atenda às seguintes condições: instituição por lei complementar; não-cumulatividade; fato gerador e base de cálculo diferentes dos impostos já discriminados na Constituição.
- **Competência extraordinária** – Na iminência ou no caso de guerra, a União poderá instituir o **Imposto Extraordinário de Guerra**, sobre conteúdos econômicos compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessas as causas de sua criação (grifos do autor).

Entende-se, por fim, que a imputação desse tipo de competência abraça garantias e privilégios processuais que cada pessoa jurídica de direito público é proporcionalmente competente. Lembrando, ainda, que em decorrência de sua soberania, o Estado pode ter relações com o patrimônio dos contribuintes, traçadas explicitamente pela Constituição. Porém, entende-se que a competência tributária é um fenômeno que ocorre quando a Constituição Federal estabelece quais os tributos podem ser instituídos e de que maneira isso acontecerá, alertando também que seus limites devem ser estritamente respeitados tanto pelas autoridades políticas, quanto pelos particulares.

Contudo, isso também se torna importante quando se objetiva indagar sobre as limitações que o Estado e seus entes federados possuem sob os sujeitos passivos acerca da relação tributária (contribuintes e, no caso em debate, os responsáveis), principalmente com relação ao seu patrimônio quando se faz necessário

3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Para que se possa identificar e diferenciar as espécies tributárias, há necessidade de classificá-las. De acordo com Silva (2001, p. 171), a classificação serve para “[...] agrupar as coisas da mesma espécie para que formem *classes*, categorias ou grupos distintos”.

Neste capítulo, serão abordadas as classificações de tributo e, também, de alguns princípios tributários, especialmente aqueles relacionados diretamente com o tema em questão, quais sejam: o princípio da capacidade contributiva, da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da vedação do confisco, da igualdade e da transparência tributária.

3.1 Classificação dos tributos

A fim de que se apresentem as classificações, utiliza-se de critérios. A própria ciência biológica qualificou os seres existentes no planeta para poder diferenciá-los uns dos outros.

Na ciência do Direito, notadamente a do Direito Tributário, não acontece de forma diversa, são feitas classificações para um melhor entendimento das espécies tributárias.

Serão classificados os tributos de acordo com a competência tributária, quanto à vinculação com a atividade estatal, objetividade e subjetividade do fato gerador, onerosidade atribuída ao sujeito passivo, modo como se estabelece o montante do tributo a pagar e finalidade.

Além disso, classificar-se-ão quanto ao enfoque do sujeito ativo da obrigação tributária, essencialidade da matéria tributável, repercussão econômica, em função das características do fato gerador, de acordo com as fases de incidência e de acordo com a cumulatividade.

3.2 Classificação dos tributos de acordo com a competência tributária

Para se mencionar a classificação dos tributos de acordo com a competência, faz-se necessário, primeiramente, conceituar competência tributária. Nas palavras de Carrazza (2005, p. 467-468), é a

[...] possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

No Brasil, os entes federativos que têm competência para instituir tributos são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, como ensina o art. 145 da CRFB: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]” (BRASIL, 2005, p. 111).

Assim, há tributos que são instituídos por todos os entes federativos (competência comum). Outros se instituem exclusivamente por este ou àquele ente político (competência privativa) e alguns somente a união tem competência para instituir (competência residual) (AMARO, 2003, p. 95).

As taxas e as contribuições de melhoria podem ser instituídas por todos os entes políticos, porém cada um destes entes terá uma competência para instituir exclusivamente impostos e alguns, como a União, apresentarão competência para os outros tributos. Nesses termos, são impostos instituídos pela União, elencados no art.153 da CRFB:

- I - Importação de produtos estrangeiros;
- II - Exportação, para o exterior, de produtos nacionais e nacionalizados;
- III - Renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - Produtos industrializados;
- V - Operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a título ou valores mobiliários;
- VI - Propriedade territorial rural;
- VII - Grandes fortunas, nos termos de lei complementar (BRASIL, 2005, p. 115-116, grifo nosso).

Ainda, a União possui competência residual, ou seja, para instituir novos impostos desde que estes não tenham fato gerador e base de cálculo iguais a de tributos já existentes, de acordo com o art. 154, I, da CRFB (BRASIL, 2005, p. 117).

Esse ente federativo tem, também, competência para instituir impostos extraordinários, no caso de guerra externa ou de sua iminência, de acordo com o art. 154, II, da CRFB (BRASIL, 2005, p. 117).

Ademais, a União poderá instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, conforme o art.149 da CRFB, e empréstimos compulsórios, de acordo com o art.148 da mesma Carta (BRASIL, 2005, p. 112-113). São impostos dos Estados e do Distrito Federal, segundo o art. 155 da CRFB:

- I - Transmissão de causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos;

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - Propriedade de veículos automotores (BRASIL, 2005, p. 117).

O Distrito Federal acumula os impostos estaduais e municipais, já que não é dividido em municípios, de acordo com o art.147 da CRFB.

São impostos dos municípios, conforme art. 156 da CRFB:

I - Propriedade predial e territorial urbana;

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

III - Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 2005, p. 120).

Ademais, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir as contribuições elencadas no art. 149, § 1º, da CRFB, ou seja, “[...] contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário [...]” (BRASIL, 2005, p. 113).

Os Municípios e o Distrito Federal poderão também instituir as contribuições elencadas no art.149-A da CRFB, ou seja, as contribuições para custeio do serviço de iluminação pública.

Ao fazer referência à competência tributária, Silva (1996, p. 657) afirma que esta “compreende a competência legislativa plena e é indelegável, salvo as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária [...]”.

Gassen (2004, p. 72) assinala que os entes tributantes não poderão instituir quaisquer tributos, mas apenas aqueles para os quais eles têm competência para tributar.

Essa competência é conferida pela Carta Magna. Dessa maneira, não podem os Estados instituir um tributo para cujo estabelecimento revela-se competente a União, por exemplo, o imposto de exportação. A criação desse tributo será inconstitucional, pois somente o ente autorizado, neste caso, a União, poderá instituí-lo (GASSEN, 2004, p. 72)

3.3 Classificação dos tributos quanto à vinculação com a atividade estatal

Quando o Estado exige tributos dos cidadãos, faz isso para que os recursos adquiridos com essas exações retornem, de alguma maneira, para as pessoas da sociedade. O sujeito que recebe essa contraprestação estatal pode ser diretamente identificável, ou o benefício pode reverter para a sociedade.

Nesse sentido, há tributos que são **vinculados**, ou seja, importa uma contraprestação estatal específica ao contribuinte determinado. É o que acontece com as taxas e as contribuições de melhoria. Paga-se uma taxa por um serviço determinado, como exemplo cita-se a taxa para a retirada de um passaporte. Outros, **não são vinculados**, isto é, não há necessidade de uma contraprestação do Estado diretamente ao contribuinte. Este paga o tributo, e o pagamento reverte para a sociedade. Como exemplo típico, tem-se os impostos.

No ensinamento de Gassen (2004, p. 73),

O tributo será vinculado quando o fato gerador ou a hipótese de incidência decorrer de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Têm-se, por exemplo, as taxas – consistentes em uma atividade estatal – e as contribuições de melhoria – consistentes em uma repercussão de uma atividade estatal. Não vinculado será quando o fato gerador decorrer de uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Nesse caso, o fato gerador do tributo será sempre uma atividade desenvolvida pelo particular, pessoa física ou jurídica, atividade esta com conteúdo econômico. O imposto, enquanto espécie tributária, é o melhor exemplo de tributo não vinculado.

Observa-se, diante do exposto, que das cinco espécies tributárias existentes no sistema tributário, o imposto é o único tipicamente não vinculado, porém as taxas e as contribuições de melhoria serão sempre vinculadas.

3.4 Classificação dos tributos quanto à objetividade e subjetividade do fato gerador

Quando o ente tributante, ou seja, a pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo, põe em prática essa competência, indicando na legislação ordinária a base de cálculo do tributo, pode levar em conta aspectos pessoais do contribuinte.

Porém, em relação a alguns tributos, como o imposto de renda, torna-se mais evidente a necessidade de se verificar essa pessoalidade. Nesse sentido, verifica-se o que leciona Gassen (2004, p. 73, grifo nosso):

Tributos **pessoais** são aqueles que consideram os aspectos pessoais do contribuinte para a formação da base de cálculo. Um bom exemplo existente no direito tributário brasileiro é o caso do imposto de renda da pessoa física.

Esse tributo considera para fins de formação da base de cálculo os aspectos particulares do contribuinte, isto é, considera-se o nível de renda, o estado civil, se possui ou não dependentes etc.

Já os tributos configuram-se reais quando o legislador, ao invés de considerar, para a formação da base de cálculo, os aspectos individuais do sujeito passivo, levará em conta a operação, o negócio e a matéria tributável (GASSEN, 2003, p. 73).

Como exemplos de tributos reais, na legislação brasileira, podem ser citados o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A pessoalidade está intimamente relacionada com o imposto de renda da pessoa física. É quase impossível considerar a capacidade de o contribuinte pagar um tributo, sem que se leve em conta seus aspectos pessoais, a fim de não onerá-lo além de sua capacidade e de não dispensá-lo de contribuir com aquilo que pode suportar para o desenvolvimento da sociedade.

3.5 Classificação dos tributos quanto à onerosidade atribuída ao sujeito passivo

O tributo é uma receita que o Estado adquire através do patrimônio particular (receita derivada). Assim, há uma onerosidade para quem paga.

Cumprе examinar, nesse passo, os ensinamentos de Gassen (2004, p. 75, grifo do autor):

Todo tributo, por ser uma prestação pecuniária a ser prestada pelo contribuinte, significa um ônus. Considerando a onerosidade atribuída ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, os tributos podem ser classificados em regressivos e progressivos. Será regressivo quando cresce a onerosidade relativa em razão inversa da capacidade contributiva do contribuinte.

No sistema tributário brasileiro, os impostos tipicamente regressivos são o IPI e o ICMS. Esses impostos oneram demasiadamente a maioria da população que é de baixa renda e suporta uma carga tributária maior.

Um exemplo citado por Amaro (2003, p. 90, grifo do autor) elucida o entendimento do que seja um imposto regressivo:

[...] Suponha-se que o indivíduo “A” pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo

Gassen (2004, p. 75) observa que o tributo será progressivo “quando cresce a onerosidade relativa em razão direta à situação econômica do sujeito passivo”.

Ao fazer referência aos tributos progressivos, Amaro (2003, p. 90, grifo do autor) cita o imposto de renda da pessoa física. O autor considera que este:

[...] não é um mero tributo variável ou proporcional, mas um tributo progressivo. Não apenas quem ganha mais paga mais, mas paga progressivamente mais. Se alguém tem renda de 100, paga, por hipótese, 10; mas se sua renda cresce para 200, ele não paga 20 e sim, por exemplo, 30, porque sobre a nova porção de renda foi maior o quinhão destinado aos cofres públicos.

3.6 Classificação dos tributos quanto ao tributo a pagar

Acerca do modo como se estabelecem os montantes do tributo a pagar, estes poderão ser fixos ou de quota fixa e variáveis ou proporcionais. De acordo com Gassen (2004, p. 74),

Ocorrem os primeiros quando eles tomam por base um valor fixo, certo, predeterminado, independentemente da dimensão econômica do fato gerador. Pode-se tomar como exemplo o imposto de importação quando as autoridades alfandegárias fixam determinado valor para cada unidade do produto importado

Ilustra-se como exemplo de tributo a pagar com um vidro de perfume. O Estado estabelece um valor, por ilustração, de R\$ 3,00 (três reais) para importação daquele vidro de perfume determinado, independente de seu preço aumentar ou diminuir no mercado.

No caso dos tributos variáveis ou proporcionais, haverá uma alíquota sobre o preço do produto. Nesse sentido, leciona Gassen (2004, p.74) que:

Tributos variáveis ou proporcionais – são aqueles que quando da fixação do valor do tributo a ser pago levam em consideração o valor da operação objeto da tributação. Portanto, o valor do tributo variará conforme a maior ou menor dimensão econômica do fato gerador. Salienta-se que a alíquota nesse caso permanece invariável e uniforme, o que varia é a base de cálculo, a matéria tributável.

Se for utilizado um vidro de perfume como ilustração novamente, havendo uma alíquota de 20% (vinte por cento), por exemplo, sobre o seu preço, aumentando este, será maior o montante do tributo a pagar.

3.7 Classificação dos tributos quanto à finalidade

Quando o Estado cobra tributos do cidadão, tem de fazê-lo para adquirir receita aos cofres públicos. Porém, nem sempre a exigência de uma exação estará somente relacionada a esse motivo. O tributo é um poderoso instrumento de intervenção no meio social. Assim, quanto à finalidade dos tributos, classificam-se em **fiscais** e **extrafiscais**.

Gassen (2004, p. 76, grifo nosso) menciona que

São **fiscais** quando a finalidade da tributação, da instituição dos tributos, é a de arrecadar receitas financeiras para os cofres públicos. Salienta-se assim a questão ‘arrecadatória’ ou ‘fiscal’ quando se tem por finalidade prover de recursos econômicos o poder tributante.

Por outro lado, os **extrafiscais**

São os tributos criados com a finalidade de estimular determinado comportamento dos contribuintes, de realizar determinada política econômica e social, portanto, a finalidade da tributação é regulatória ou extrafiscal (GASSEN, 2004, p. 76).

Como tributo **extrafiscal**, Machado (2004a, p. 80) classifica “quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”.

Amaro (2003, p. 89) ensina que “a extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas”.

Assim, depreende-se que um tributo poderá ter características tanto fiscais quanto extrafiscais. O imposto de renda, por exemplo, presta-se não só para arrecadação, mas para intervir no meio social realizando mudanças.

3.8 Classificação dos tributos quanto ao sujeito ativo da obrigação tributária

No que diz respeito ao enfoque do sujeito ativo da obrigação tributária, classificar-se-ão os tributos como **fiscais** e **parafiscais**. Nesse sentido, tem-se como objetivo destacar quem figura como sujeito ativo da obrigação tributária. Gassen (2004, p. 77) assevera que

Tanto os tributos fiscais quanto os parafiscais são legais, isto é, instituídos por lei, portanto pelo Estado. A diferença reside no fato de que somente nos fiscais o Estado figura no pólo ativo, como credor da obrigação jurídica tributária.

Com efeito, nos tributos fiscais, quem figura no pólo ativo da obrigação jurídica tributária é o Estado. Já nos parafiscais, observa-se que

[...] são os tributos instituídos por lei, por uma pessoa jurídica de direito público dotada do poder de tributar, e cuja arrecadação e fiscalização são entregues a uma outra pessoa jurídica, de direito público ou privado, que exerça uma atividade de interesse público. Nesse caso, o sujeito ativo deixa de ser o Estado, assumindo outra entidade este papel (BALTHAZAR, 1999, p. 53, grifo do autor).

Portanto, ambos, fiscais e parafiscais, são instituídos por lei, entretanto tem-se como distinção que, somente nos primeiros, ou seja, nos fiscais, o Estado figura no pólo ativo da obrigação tributária.

Como exemplo de tributos classificados como fiscais, podem-se citar o imposto de renda, o imposto sobre os produtos industrializados, o imposto sobre a propriedade territorial rural, entre outros.

A título de exemplo de tributos parafiscais, em que não é o Estado que se encontra como sujeito ativo da obrigação tributária, mas as instituições que visam à manutenção de determinadas entidades, mencionam-se: (i) as contribuições corporativas arrecadada pelos conselhos regionais profissionais, como OAB, Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), etc.; (ii) ou a contribuição sindical cobrada pelos sindicatos; (iii) ou ainda, a contribuição de seguridade social de caráter previdenciário cobrado por uma autarquia – o INSS.

Assim, nem sempre o ente tributante é o Estado, como no caso dos tributos parafiscais

3.9 Classificação dos tributos quanto à essencialidade da matéria tributável

Há produtos que são mais necessários à população em geral. Outros são considerados de luxo, ou desnecessários, ou supérfluos. Dentre estes, pode-se citar o cigarro e o álcool. O legislador entende que os produtos “menos necessários” podem ser tributados de forma mais onerosa e os mais necessários, de forma mais branda. Esses tributos denominam-se tributos seletivos. É sobretudo importante assinalar o que ensina Gassen (2004, p. 77, grifo nosso):

Classificando os tributos quanto à essencialidade da matéria tributável são eles seletivos ou não-seletivos. Nos tributos seletivos as alíquotas são fixadas em razão da maior ou menor essencialidade da matéria, dos bens e serviços, ou seja, tributa-se de forma mais onerosa as mercadorias consideradas menos essenciais e de forma menos onerosa as mais essenciais. É considerado um tributo seletivo aquele que tiver uma alíquota mais alta para os produtos de luxo, suntuosos, supérfluos, e uma alíquota mais baixa para os considerados de consumo básico, necessário, essencial. Já os tributos não seletivos são os instituídos sem que leve em consideração a essencialidade dos bens e serviços, tributa-se da mesma forma, com a mesma alíquota, um universo de bens e serviços sem os diferenciar no que tange à essencialidade.

Agindo dessa maneira, o legislador quis tornar mais acessíveis à população em geral os produtos mais essenciais. Podem ser seletivos os impostos de importação de certos produtos, como o álcool, por exemplo.

3.10 Classificação dos tributos quanto à repercussão econômica

No que tange à repercussão econômica, os tributos poderão ser diretos e indiretos. Um exemplo típico de tributo indireto é o ICMS. Por exemplo, quando uma loja vende um produto a um consumidor, na nota fiscal haverá o valor do imposto, neste caso, o ICMS. Quem pagará

o tributo, será o consumidor que é o contribuinte de fato. O contribuinte de direito, ou seja, a loja, somente, recolherá o tributo e repassará ao Estado. Porém, quando não houver repasse do encargo financeiro, trata-se de tributo direto. Um exemplo típico de tributo direto é o imposto de renda da pessoa física. Convém ressaltar o que ensina Gassen (2004, p. 77-78, grifo do autor):

Admitindo-se por critério a possibilidade de repercussão econômica dos tributos, poder-se-á classificá-los em diretos e indiretos. Tributo direto ocorre quando o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária, não pode ou não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito, quanto de fato, pela mesma pessoa. Tributo indireto, por sua vez, ocorre quando o sujeito passivo, que deve de 'direito', pode repassar a um terceiro, que passa a dever de 'fato', o encargo do pagamento do tributo. O primeiro é visto como o contribuinte de direito, o segundo como contribuinte de fato. Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro.

Quando o contribuinte de direito deixa de pagar o tributo, no caso dos tributos indiretos, estará praticando um crime – apropriação indébita

3.11 Classificação dos tributos em função da característica do fato gerador

De acordo com o seu fato gerador, ou seja, com aquele fato que a lei descreve e que faz nascer a obrigação tributária, os tributos podem ser classificados em tributos sobre a **renda**, a **circulação** e o **patrimônio**. Gassen (2004, p. 80, grifo nosso) assevera que,

[...] levando-se em consideração o objeto que recebe o gravame tributário, é possível classificar os tributos da seguinte forma: **tributos sobre a renda** – quando por intermédio da hipótese de incidência elege-se o ingresso de riqueza no patrimônio do contribuinte; **tributo sobre a circulação** – quando o tributo elege o gasto da riqueza, o gasto do patrimônio, que oneram o consumo de riquezas ou a sua circulação; e os **tributos sobre o patrimônio** – quando se opta por onerar a riqueza já incorporada ao patrimônio do contribuinte.

O imposto de renda da pessoa física é um exemplo de tributo sobre a renda, pois seu fato gerador está relacionado ao ingresso de riqueza no patrimônio do sujeito passivo da relação tributária.

3.12 Classificação dos tributos de acordo com a cumulatividade

Conforme explica Gassen (2004, p. 82, grifo nosso), os tributos podem ser classificados em cumulativos e não cumulativos.

[...] Tributo cumulativo ou também denominado em cascata é aquele que incide em várias fases de circulação do bem sem, contudo, deduzir-se o valor que já incidiu nas anteriores, isto é, não é permitida a dedução do tributo suportado no decorrer da

atividade produtiva/comercial. Tributo não cumulativo é aquele que incide em várias fases do processo produtivo apenas sobre o valor que naquela se agregou, isso significa que não se pode também gravar todo o valor acumulado do bem, desde que se desconte, se deduza o valor que gravou as fases anteriores.

São exemplos de tributos não-cumulativos, na legislação brasileira, o IPI e o ICMS.

4 O ISS E CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Ao longo deste capítulo far-se-á uma avaliação do ISS, buscando destacar seus aspectos históricos conceituais, bem como os conflitos relativos à municipalidade competente para arrecadação/instituição do ISS.

4.1 Histórico do ISS

O Imposto Sobre Serviços não é uma invenção brasileira e tampouco uma invenção recente na história da humanidade, desde o Egito e Roma Antiga já se tinha registros de impostos de natureza e hipóteses de incidência semelhantes. No Brasil Colônia e Império, já havia alguns tributos pagos por profissionais, semelhantes a este tributo.

Como nota CLAUDIO CARNEIRO, no Brasil por volta de 1812 algumas atividades laborais pagavam um tributo para ter o direito de exercer, o que se assemelha ao atual alvará de funcionamento.

Na era moderna, foi na França, em 1954, que o Estado começou a tributar as vendas por meio de dois impostos, um sobre a venda de produtos por atacadistas e outro sobre operações de varejo e locação de serviços. Já em 1962 esse imposto sobre vendas foi adotado por toda a Europa.

No Brasil, o Imposto sobre serviços de qualquer natureza, ISS, também conhecido como ISSQN, surgiu com o intuito de substituir o antigo “Imposto de indústrias e profissões”, que desde a Proclamação da República, 1889, era um imposto estadual e com a mudança pós Constituição Federal de 1946 se tornou um imposto municipal, como é até hoje, em acordo com o art. 156, III da atual CF/88.

Importante destacar que há doutrinadores com uma opinião um tanto diversa em relação a efetiva substituição do Imposto de Indústrias e Profissões, estes defendem que o ISSQN surgiu no Sistema Tributário Nacional com fato gerador diverso e um campo de incidência bem mais amplo, por isso apesar de as atividades que antes sofriam a incidência do Imposto de Indústrias e Profissões ter caído do campo de incidência do ISSQN, isto não pode significar que um veio exclusiva ou simplesmente para substituir o outro.

CLAUDIO CARNEIRO delinea muito claramente a transformação do ISSQN ao longo da história das Constituições brasileiras, assim segue:

A Constituição de 1891 incluiu o imposto sobre indústria e profissões na competência dos Estados; tal previsão se repetiu nas Constituições de 1934 e 1937. A Constituição brasileira de 1946 manteve o imposto Sobre Indústrias e Profissões, o Imposto Sobre transações e o Imposto Sobre Diversões Públicas. A EC 18/65, alterando a perspectiva da Carta Magna, deu início ao que até hoje chamamos de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A Emenda Constitucional n° 18 de 1965 legislou sobre a autonomia dos municípios para a implantação do ISS:

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre [sic] serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste [sic] artigo das previstas no art. 12.

No ano seguinte foi deliberado o Código Tributário Nacional, que versava sobre o Sistema Tributário Nacional e definia as normas tributárias que deveriam ser aplicadas aos entes federais através da lei n° 5.172.

Em relação ao objeto de estudo de que se discorre, o ISS, foi o CTN o responsável por regular elementos básicos necessários a tributação, como a hipótese de incidência, a base de cálculo e o contribuinte.

Esta parte do Código Tributário Nacional foi revogada pelo Decreto-lei n° 406, de 1968.

Hodiernamente, o ISS constitui uma das principais fontes de receita para os municípios brasileiros, de propósito fundamentalmente arrecadatório, é uma cobrança que incide sobre prestações de serviços.

Até 2003, o ISS foi regido pelo Decreto-Lei n° 406/68, quando este foi substituído pela Lei Complementar n° 116 que tinha o fito de reduzir as controvérsias sobre este imposto.

O poder municipal é quem edita as leis municipais ordinárias e nestas estão contempladas as que deverão determinar o fato gerador do ISS, em conformidade com o a Lei Complementar n° 116/03.

Na Constituição Federal Brasileira de 1988 foi atribuído a cada ente federado a competência tributária para instituir tributos, designando a cada um deles o poder de tributar sobre determinados fatos. Mas essa definição de competências não foi tão exata quanto necessário, a competência para instituir tributos municipais foi definida nos artigos 156 e 147 da CF/88, conforme segue:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

O Imposto sobre Serviços de qualquer natureza está previsto na Carta Magna de 1988, no artigo 156. O fato gerador do ISS abrange qualquer prestação de serviços, estando excluídos apenas os previstos no art. 155 II da CF, que compreendem o ICMS.

A prestação de serviços pode ser efetuada tanto por pessoa física quanto por pessoa jurídica, e não precisa de estabelecimento fixo para que o fato gerador ocorra.

4.2 Principais características

O ISS se restringe a uma prestação de serviço, não a um serviço qualquer, mas deve ser uma prestação de serviço decorrente de uma obrigação jurídica de fazer, em sentido antagônico à obrigação de “dar”, que é configurado pela entrega da coisa móvel ou imóvel a terceiros. Estes conceitos de tipos de obrigações estão bem definidos no Direito Constitucional, de forma que não gera discussão em relação ao ISS. Conforme pondera José Eduardo Soares de Melo:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Por outro lado, o Imposto sobre Produto Industrializado poderia em algum momento suscitar uma discussão relativa a conflito com o ISS, posto que ambos implicam em obrigação de fazer. Mas o IPI diferencia-se por considerar produção ou beneficiamento de bens em massa e também pode configurar tanto a obrigação de dar quanto de fazer simultaneamente, enquanto o ISS considera os serviços individualizados e é restrito a obrigação de dar.

De pronto deve-se excluir os serviços públicos, por exemplo, possuem imunidade em relação ao ISSQN, em conformidade com o art. 150, VI, “a” da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Ainda considerando a imunidade recíproca dos entes federados, CLAUDIO CARNEIRO pondera que esta não deveria ser estendida a todos os impostos, mas somente aquele constante no inciso VI do artigo da Constituição Federal supracitado.

O ISSQN não poderá incidir sobre os serviços prestados pelas entidades desse inciso (serviços públicos prestados diretamente pelos Entes Federados, serviços prestados pelas instituições religiosas, partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação sem fins lucrativos e por instituições de assistência social).

No Recurso Extraordinário 660.494/DF o Superior Tribunal Federal decidiu que a imunidade tributária prevista no art. 150, V, c, da CF/88 alcança apenas o patrimônio, a renda e os serviços da entidade relacionados com a sua finalidade social e, por não ser auto-aplicável, depende do preenchimento dos requisitos dispostos no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Em seguida, é importante definir o limiar que exclui também a prestação de serviço a terceiro em que não há cobrança e não gera, portanto, o poder de tributar, assim como ocorre nas relações de emprego, que são regidas pelo Direito do Trabalho ainda que configurem uma obrigação de fazer. Para embasar, traz-se a luz a definição de Maria Helena Costa:

O serviço cuja prestação é tributável pelo ISSQN com prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado e que não configure relação de emprego.

O ISSQN é um imposto real, considerando que a sua cobrança toma por base um fato gerador, é residual pois ele irá incidir quando não houver a incidência de outros impostos como ICMS, IPI e IOF. O ISSQN não é imposto vinculado, o que significa que a verba arrecadada com este imposto não tem destinação predeterminada por lei, ficando a cargo do ente municipal decidir como usar as receitas auferidas com este imposto.

Em relação ao conceito de serviço Aires Fernandino Barreto observa que:

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 terceiros.

Como implicação do magno e universal princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva exige que as hipóteses de incidência de impostos contenham fatos de significação econômica, de conteúdo econômico. Em outras palavras: não poderão ser erigidos como pressupostos de tributos fatos destituídos de conteúdo econômico, sob pena de violação das exigências da isonomia.

CLÁUDIO CARNEIRO elenca sete características principais do ISSQN, é um imposto fiscal, pois tem finalidade meramente arrecadatória, pode ser direto ou indireto pois pode tanto permitir a transferência do encargo financeiro ao tomador do serviço, caracterizando com direito, quanto esta transferência ficar sob responsabilidade do contribuinte, assumindo este o

ônus da imposição fiscal. A jurisprudência recorrente do REsp 1.131.872 entende que o ISSQN pode sofrer esta dicotomia.

O ISSQN é um tributo real, dado possuir fato gerador objetivo, é residual pois não pode incidir sobre situações em que houver incidência de outros impostos, é tributo não vinculado, pois do fato gerador não decorre nenhuma obrigação estatal. É proporcional, pois é cobrando segundo alíquotas fixas e tem o valor do serviço como base de cálculo, ou seja, a base de cálculo é bem definida e não deve gerar conflito. É um imposto de múltipla incidência pois no caso hipotético de vários serviços diferentes entre si serem prestados, cada serviço irá gerar uma tributação, não podendo ser deduzido o ISS.

Com relação a função do ISS, esta é predominante fiscal e não vinculada, o que significa que a receita adquirida com a arrecadação do ISS tem destinatário certo, mas não tem destino definido por lei, nos dizeres de Hugo de Brito Machado:

O ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios. Embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que o ISS seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante.

Infelizmente, muitos Municípios não o arrecadam por falta de condições administrativas.

A assertiva do renomado jurista supracitado traz à tona outra discussão, a questão da capacidade arrecadatória dos municípios, o ISS deve ser cobrado exclusivamente pelo município e não pode ser delegado a outro ente ou a um sujeito privado, diante das condições precárias que muitos municípios apresentam é de causar estranheza que estes possam abrir mão do eu poder de tributar, mas a forma como alguns destes foram criados e são administrados por vezes explica o comportamento inerte de alguns municípios, por vezes se satisfazendo apenas com as verbas recebidas da União. Algumas empresas por vezes buscam estabelecer suas sedes nesses municípios com vistas a não pagar esse imposto.

Eduardo Sabbag é mister em explicar em qual contexto alguns municípios acabam por não cobrar o ISS, conforme segue:

Não raro encontramos municípios brasileiros de pequena extensão que, por receberem valores razoáveis a título de repartição das receitas tributárias (art. 158 da CF), não têm necessidade – quiçá, condições apropriadas – de cobrar o ISS de sua competência. Sabe-se que os municípios apropriam-se de algumas fatias do “bolo” da União (50% do ITR, podendo chegar a 100%, se optarem pela arrecadação e fiscalização; e 100% do IRRF) e dos Estados-membros (50% de IPVA e 25% do ICMS). Tal contexto pode desestimular o processo de instituição do imposto pelo Município, mas isso não significa que tenha havido renúncia da competência tributária.

A Lei Complementar 116/03, em seu art. 7º define que a base de cálculo para a arrecadação do ISS é o preço do serviço prestado. De acordo com a CF, no art. Supracitado, é o município que tem competência para arrecadar o ISS, e este constitui uma significativa fonte de recursos para os municípios brasileiros.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

É justamente neste ponto que reside o objeto de estudo do presente trabalho, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, isto gera um grande conflito e diversas discussões, porque os tribunais acabam por decidir sobre muitos conflitos de maneira divergente do que está previsto na LC 116/03.

Destaca-se características constitucionais elencadas por SUSY HOFFMANN (*apud* Claudio Carneiro), que são importantes pela referência em relação a obrigação que o legislador infraconstitucional tem para dirimir os conflitos:

e) Caso haja conflito entre os municípios sobre o local de ocorrência do serviço, caberá ao legislador infraconstitucional dispor sobre o conflito, elegendo um critério para resolvê-lo.

f) Caso haja conflito entre os entes da federação sobre a abrangência dos serviços (conflitos em especial com o ICMS e o IPI) caberá ao legislador infraconstitucional dirimi-lo.

Ao julgar os conflitos que discutem sobre o local de recolhimento do ISS, o judiciário tem afirmado que o recolhimento deverá ser feito no município onde ocorreu a concretização do fato gerador, que seria a efetiva prestação do serviço, independentemente do local em que o prestador de serviços esteja estabelecido, e é isto que gera uma verdadeira guerra fiscal entre municípios. As decisões do judiciário brasileiro conflitam diretamente com o art. 3º da LC 116/03, conforme segue:

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 XXV, quando o imposto será devido no local

Porquanto da aprovação da Lei Complementar que dispunha a respeito do ISS em 2003, mesmo com a resolução de que o serviço se considera prestado e imposto devido no local de estabelecimento do prestador, ao se relacionar vinte e duas exceções, acabou por resultar em inúmeros litígios entre Municípios e entre Municípios e contribuintes

4.3 Fato gerador do ISS

A Constituição Federal dispõe sobre o fato gerador do ISS em seu art. 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

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

Desta forma, institui a Lei Complementar 116/03 já em seu artigo 1º a definição do fato gerador do ISS:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

É importante destacar a prestação de serviços não considera somente os bens incorpóreos, a locação de bens móveis e imóveis também está contemplada na prestação de serviços, ou seja, este fornecimento de materiais não descaracteriza a prestação de serviço, já que um não existiria sem o outro.

Há uma discussão em relação a natureza da referida lista anexa, se esta deve ser considerada taxativa ou exemplificativa. Se taxativa, esta lista deveria ser seguida à risca pelos Municípios, o que significa que poderiam taxar exclusivamente os serviços ali elencados e há quem defenda que esta deva ser a linha de raciocínio a ser seguida, ainda que tire a autonomia que outrora o legislador deu ao Município. Por outro lado, há uma corrente de juristas que defende que esta lista é meramente exemplificativa, conservando a autonomia municipal e deixando aberta a possibilidade para que estes incluam outros serviços na referida lista.

No entendimento de REGINA HELENA COSTA:

Em nossa opinião, a lista de serviços veiculada pela lei complementar não exaure as espécies de serviços, cuja prestação é passível de tributação pelos Municípios. Acreditamos que, diante da autonomia política outorgada aos Municípios, tal lista, então, cumpre papel indicativo, de elucidação, não atuando para restringir sua competência tributária.

HUGO DE BRITO MACHADO compartilha opinião semelhante à jurista ora citada, e pondera que:

Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido de que a lei complementar à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos.

A nosso ver, em face da norma acima transcrita, é indubitoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de

qualquer natureza que a lei complementar defina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade, a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.

RICARDO LOBO TORRES, por outro lado, defende que devido à complexidade do ISS, e com vistas a evitar um possível conflito com os impostos que incidem sobre a produção e circulação de riquezas este deve considerar a lista anexa como taxativa, conforme segue

O ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissolavelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcela de trabalho humano. Em outras palavras, incide sobre os fatos geradores não incluídos na órbita dos outros impostos sobre a produção e circulação de riquezas (IPI, ICMA, IOF) e por essa extrema complexidade carece de enumeração taxativa na lei complementar.

Por fim, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, notório jurista brasileiro, ao ser consultado sobre possível conflito trouxe um esclarecimento sobre o tema em comento:

Conforme se constata do dispositivo normativo, não é o serviço que é tributado porque não existe nenhuma atividade humana que demonstra a existência de capacidade e autoriza a incidência de um tributo, exigido como forma de participação nas despesas públicas, mas a prestação de serviços.

O que denota que, o serviço em si jamais poderá ser taxado, a taxação recairá sobre a prestação do serviço com conteúdo econômico, baseado por tanto no valor econômico deste serviço.

4.4 Hipótese de incidência

Apesar de estar disciplinado em lei federal complementar, ainda assim, tem competência municipal. Cabe aos municípios brasileiros, individualmente, estipular as normas, legislação ordinária, que deverão reger este imposto, sempre tomando a legislação federal como base e nunca conflitando com esta. E em caso de conflito, deve-se recorrer também a lei complementar federal.

Em tese, a hipótese de incidência do ISS não suscitaria nenhuma discussão posto que a lei complementar que o rege possui uma lista de serviços anexa. O judiciário brasileiro ainda não pacificou a questão, e mesmo com a substituição do antigo decreto lei pela Lei 116/03 e a notória inserção de mais serviços na lista anexa, nem assim foi possível ainda conter os conflitos, além de uma importante questão sobre a inconstitucionalidade de certos serviços que constam na referida lista.

É importante elencar a opinião notória de HUGO DE BRITO MACHADO, a confusão reside no fato de que o próprio STF, quando deveria dirimir um conflito, sustentou a opinião de boa parte dos juristas a despeito da taxatividade da lista anexa, mas admitindo uma aplicação analógica, o que por si só já é suficiente para levantar outra discussão a despeito do emprego da analogia.

A propósito da definição, pelo legislador do Município, da hipótese de incidência do ISS, séria polêmica surgiu entre os tributaristas mais eminentes, sustentando uns o caráter meramente exemplificativo da prefalada lista de serviços, enquanto outros asseveravam o seu caráter taxativo.

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo.

CLAUDIO CARNEIRO lembra que a LC 116/03 não revogou completamente o DL 406/68, alguns dispositivos ainda ficaram em vigor enquanto outros foram alterados. Dado o exposto, o renomado jurista entende que ao ampliar o rol de serviços em que os tributos deveriam ser recolhidos no local de execução, mesmo mantendo a regra relativa ao domicílio do prestador, o legislador intendeu dizer que nos itens que tivessem relação com o art. 3º o imposto seria recolhido no local de execução e nos demais a regra geral seria mantida, assim ele interpretou de forma a dirimir o conflito em relação ao local de recolhimento do tributo, posto que esta mencionada regra geral já vinha sendo aplicada pelos municípios quando da vigência do Decreto-Lei nº 406/68, conforme afirmação a seguir:

Parece-nos que a mens legis da LC 116/03 quanto ao local de prestação de serviços foi estabelecer exceções, estendendo o princípio da territorialidade, e fixando o local como domicílio do tomador de serviço. Ressalte-se que os vinte e dois itens elencados no dispositivo legal em tela são inovadores em sua amplitude, já que não havia previsão dessa natureza tão extensa no DL 406/68. Conclui-se, então, que quando se tipificam exceções, na verdade, é porque continua-se com intenção de manter a regra quanto aos demais itens ou hipóteses de incidência.

De acordo com o Decreto-lei nº 406/68, somente constituía fato gerador para efeito de incidência do ISS se a prestação de serviços fosse efetuada por empresa ou profissional autônomo, o que beneficiava algumas organizações, como cooperativas que por causa dessa afirmação podiam questionar a incidência do imposto sobre suas atividades posto que não são identificadas como empresa ou com profissional autônomo. Com o advento da Lei 116/03, esta possibilidade de discussão não mais existe, pois, a partir dela é preciso que ocorra apenas a prestação de algum serviço que esteja elencado na lista anexa à lei e seja executado por terceiro, independentemente de sua condição jurídica, objetivo social, classificação contábil ou denominação dada ao serviço prestado.

Importante observar que o prestador de serviço somente deverá o imposto se, e somente se, prestar efetivamente algum serviço, sua simples existência não constituirá fato gerador do referido imposto, ao prestar serviço, a norma se adequará ao fato concreto e a hipótese de incidência será observada

4.5 Local de prestação dos serviços

Esta é uma das maiores discussões quando se trata da cobrança do ISSQN, e se para uma parte dos doutrinadores a Lei Complementar 116/03 foi capaz de solucionar este conflito, para outros ela ainda não foi suficiente, e por vezes até aumentou as dúvidas em relação ao local de cobrança deste imposto.

A Constituição Federal deixou a cargo da Lei Complementar definir qual seria o município competente para cobrar o Imposto Sobre Serviços, a saber, se seria o município em que a empresa está estabelecida ou se poderia se o município em que o serviço foi prestado, ou ainda, podendo ser tanto em um quanto em outro, a depender o caso concreto. Isto está estabelecido no art. 146 da CF:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária

Para IVES GANDRA, “A LC nº 116/2003, contudo, não solucionou a questão, como se esperava, embora tenha alargado o rol de serviços em que a incidência do ISS ocorre no local em que se concretiza o fato gerador, onde o serviço é executado”.

Ao analisar o DL 406/68, vê-se que era bem delimitado no art. 12, revogado pela Lei 406/68, as normas que regulavam o local de prestação de serviço para efeito de cobrança do ISS, não deixando espaço para que houvesse dúvidas ou discussões quanto a municipalidade competente:

Art. 12 - Considera-se local da prestação de serviço:

a) o estabelecimento prestador, ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa - exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários - o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada

Conforme assevera IVES GANDRA, a opção que o constituinte fez por indicar a criação de uma lei complementar foi verdadeiramente sábia, pois a possibilidade de geração de conflitos se cada município precisasse legislar individualmente seria imensa, visto que cada um tem um interesse próprio e poderia legislar em favor de si mesmo.

No caso do DL 406/68, o legislador estabeleceu a regra geral na alínea “a” e as exceções nas alíneas “b” e “c”. Mas apesar da clareza do texto na norma em comento, o Superior Tribunal de Justiça legislava continuamente em favor da incidência do ISS no Município de prestação do serviço, divergindo da lei ora em vigor. O Recurso Especial 54.002-0/PE, de relatoria do Ministro Demócrito Reinaldo é um exemplo que foi seguindo por muitos outros, abaixo a ementa:

EMENTA: Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

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

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente.

Para IVES GANDRA, tal entendimento feriu o princípio da legalidade e além disso, as empresas ficaram sujeitas a arbitrariedade do recolhimento tanto no local de prestação de serviço quanto no local em que estabeleciam domicílio, posto que nem o Decreto-Lei e nem sequer o artigo em referência havia sido formalmente revogado. O contribuinte foi a parte mais prejudicada com esta decisão.

Principalmente para atender a necessidade de dirimir os conflitos horizontais de competência é que uma nova lei foi escrita, mas a Lei 116/03 não inovou neste sentido, continuou adotando o local devido do imposto como o estabelecimento do prestador, e na falta deste o local do domicílio do prestador, e em seguida elencou uma longa lista de vinte e duas exceções em que o imposto será devido no local de prestação do serviço.

LUIS EDUARDO SHOUEI reflexiona em referência ao conflito de competência, que não acontece apenas categoria vertical, mas também há muitos exemplos de conflitos horizontais, ou seja, entre entes de competência corrente, neste caso entre municípios em que a primeira turma decidiu através do Recurso Especial nº 41.867-4-RS, que teve o Ministro Demócrito Reinaldo como relator, que o ISS seria devido ao município onde fosse prestado o serviço, mesmo que a empresa estivesse estabelecida em outro município.

Interessante observar que para LUIS EDUARDO SHOUEI, a Lei 116/03 foi capaz de dirimir o conflito ora provado pela decisão judicial supracitada, conforme ele afirma ao reflexionar sobre o Recurso Especial em comento:

Não é o caso de se examinar o acerto dessa decisão. O fato é que, a partir dali, surgiram frequentes dúvidas, da parte dos contribuintes, quanto ao local em que deveria ser recolhido o imposto, já que tanto o município onde estava estabelecida a empresa quanto aquele onde teria sido prestado o serviço julgavam-se competentes para sua instituição.

Foi somente com a edição da Lei Complementar 116 que o tema se resolveu, já que aquela lei arrolou os casos em que o imposto seria devido no local da efetiva prestação, determinando, nos demais casos, que o imposto fosse recolhido no município onde estivesse situado o estabelecimento prestador, que para todos os efeitos seria considerado local da prestação dos serviços.

Suscita questionamentos o fato de o legislador ter oportunidade reescrever a lei e alterá-la para adequar as aplicações corriqueiras e mesmo assim insistir em manter basicamente o mesmo ordenamento, apenas aumentando o rol de exceções, dada esta controversa situação, CLAUDIO CARNEIRO deduz que:

O legislador pretendeu dizer que somente nos itens relacionados no art. 3º o tributo será recolhido no local de execução, e nos demais manteve-se a regra geral, não havendo razão para se especular sobre a mudança total da regra geral que já vinha sendo aplicada pelos Municípios na vigência do Decreto-Lei 406/68.

4.6 Base de cálculo e alíquota

Mais uma vez o legislador deixou a cargo da Lei Complementar decidir sobre a base de cálculo do imposto em análise, e a Lei Complementar 116/03 define em seu art. 7º que a base de cálculo do ISS é o preço do seu serviço, ou seja, o seu valor bruto, conforme dispositivo:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - O valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Em tese a lei traz uma definição simplista, que não deveria levantar maiores discussões sobre o assunto, mas ainda assim são diversas as contradições, como será exposto a seguir.

De acordo com o tipo de contribuinte, o imposto poderá ser fixo ou variável. Em caso de trabalho pessoal, adota-se o critério dado pelo Decreto-lei 406/68 em seu artigo 9º, §1º, conforme segue:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Deste artigo depreende-se que, como bem assevera HUGO DE BRITO MACHADO, pág.384, quando a prestação de serviços ocorrer sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte o imposto será fixo, e poderá ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, importante destacar que a quantia recebida a título de remuneração pelo trabalho não faz parte destes fatores.

Este entendimento é reforçado pelo Recurso Especial 1.328.384-RS, que tem o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho por relator, este REsp discute se a prestação de serviços cartorários estão sujeitos a cobrança o ISS, visto que todos os serviços são executados em nome do oficial de registro mas executados diretamente por terceiros na maioria das vezes, como o cartorário tem autorização expressa para contratar escreventes e auxiliares, chegou-se à conclusão de que a natureza jurídica deste tipo de serviço é privada.

Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, pág.384, em relação a base de cálculo é certo que:

Sendo o imposto fixo, é impróprio falar-se de alíquota e de base de cálculo, pois não há o que calcular.

Em se tratando de serviços prestados por empresas, o imposto, que neste caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço. É a receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis.

No entendimento do douto SACHA CALMON NAVARRO COELHO, há justiça essencial ao não descontar do imposto devido o valor a ser auferido pelo profissional que presta o seu serviço a terceiro, sob pena de sua renda ser decrescida pelo imposto, ou este

profissional precisaria repassar ao seu contratante um valor acima do que ele efetivamente viria a receber, conforme pondera:

A prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal, por razões evidentemente justas - já que a remuneração direta do profissional é renda, e como tal é tributada pelo imposto de renda-, encontra no CTN uma forma atenuada de incidência pelo ISS, depois substituído pelo Decreto-Lei nº 406/68, que, no ponto, mais não fez que tratar diferentemente o trabalho pessoal e a empresa, a qual, embora também sujeitada ao imposto de renda, reúne capital, trabalho e organização, uma realidade bem diversa.

Uma outra discussão recorrente diz respeito a cobrança de ISS no caso de serviços gratuitos, há aqueles defendem que os serviços oferecidos de forma gratuita não devem sofrer taxaço por não possuírem base de cálculo, enquanto há os que defendem que o serviço for fornecido gratuitamente, por exemplo, ingressos para um espetáculo são distribuídos por sorteio, estes devem ter o seu ISS recolhido com base no preço pago pelo ingresso na bilheteria.

Neste sentido, EDUARDO SABBAG defende que:

Os serviços gratuitos não podem ser onerados pelo tributo, pela falta de base de cálculo, hábil a configurar a hipótese legal de incidência do gravame. Com efeito, o fato gerador do ISS caracteriza-se pela efetiva prestação remunerada de serviços a terceiros, e não pelo contrato ajustado. Se o serviço for gratuito, ou em benefício próprio do prestador, não ocorre subsunção do fato à norma, dando oportunidade à não incidência do imposto.

Enquanto RICARDO FERREIRA apud CLAUDIO CARNEIRO, em entendimento diverso apregoa que:

Quando o serviço é prestado a título oneroso, o preço cobrado é a base de cálculo do ISS. Todavia, quando não há um preço fixado entre as partes, a base de cálculo do imposto é o valor cobrado dos usuários ou contratantes de serviços idênticos. Na distribuição gratuita de ingressos para cinema, shows, congressos, etc., o imposto é devido e é calculado com base no preço do ingresso vendido em bilheteria. Na permuta envolvendo serviços, o cálculo do ISS tem como base o valor que seria cobrado numa prestação de serviços igual ou semelhante. Quando dois contribuintes do ISS promovem a troca de serviços, ambos são devedores do imposto, uma vez que, na permuta, os dois prestam serviços”

Com relação a alíquota do ISS, anteriormente, na então vigência do DL 406/68, havia a definição apenas do percentual máximo, que era de 10%. Como o percentual mínimo não era definido por lei, este poderia ser até mesmo zero, como definiam alguns municípios afim de atrair mais empresas para se fixarem em seu território. Mas imagina-se que se qualquer município podia usar este artifício para atrair mais empresas, isto gerava uma disputa nada saudável ao fisco destes municípios, apenas as empresas se beneficiavam.

No ano anterior a Lei Complementar 116/03, foi proferida a Emenda Constitucional n. 37/2002, que trazia em seu art. 88 a determinação legal do valor mínimo da alíquota do ISS para preencher a lacuna que havia no Decreto-lei 406/68, porquanto a Lei Complementar de

2003 fixou apenas alíquota máxima no valor de 5% e não fixou alíquota mínima também, tal como sua anterior, é este ADCT que permanece em vigor:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 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.”

Portanto, a guerra fiscal por motivo de redução de alíquota já não tem mais motivos. É também dever de cada município estabelecer o valor destas alíquotas dentro dos limites máximo e mínimo estabelecidos pela União.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo tecer alguns comentários acerca do ISS, em especial sobre a capacidade dos Municípios em cobrar o ISS. Sem se propor a exaurir o assunto, acredita-se que o presente trabalho tenha contribuído com informações valiosas acerca do referido tributo, bem como das razões pelas quais alguns Municípios se mostram desestimulados a instituir e cobrar o ISS.

Ao longo do trabalho foi possível observar a evolução do STN, destacando a estrutura e os aspectos conceituais dos tributos praticados no Brasil. Observou-se que o tributo constitui uma sanção de ato lícito, de caráter pecuniário, independente da vontade do contribuinte e instituída por lei. Além disso, possuem diferentes classificações (vinculados ou não vinculados; fiscais, extrafiscais ou parafiscais; federais, estaduais ou municipais) e espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais, empréstimos compulsórios, etc.), podendo ser instituído ainda por diferentes esferas da administração pública, dependendo da sua competência tributária instituída pela CF à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Viu-se ainda que além de diferentes espécies, os tributos possuem diferentes classificações. Estas, como se observou, podem ser determinadas de acordo com a competência tributária, quanto à vinculação com a atividade estatal, quanto a objetividade e subjetividade do fato gerador, quanto a onerosidade atribuída ao sujeito passivo, quanto ao modo de estabelecimento do montante do tributo a ser pago, quanto à finalidade do tributo, quanto ao enfoque do sujeito ativo da obrigação tributária, quanto à essencialidade da matéria tributável, quanto à repercussão econômica, quanto a função da característica do fato gerador e, por fim, quanto a cumulatividade do tributo.

No que se refere ao objeto de estudo deste trabalho propriamente dito, o ISS, viu-se que o mesmo possui função predominante fiscal e não vinculada, tendo como base de cálculo para a arrecadação o preço do serviço prestado e que, a partir de 1946, passa a ser instituído de forma autônoma sob competência dos Municípios, caracterizando-se nos últimos anos como a principal fonte de receitas destes. No entanto, para muitos Municípios alguns fatores mostraram-se impeditivos e geram conflitos no que se refere à instituição do ISS.

Viu-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é posta à prova sob muitos aspectos, e, o primeiro deles é a própria falta de estrutura e condições apropriadas

dos Municípios em cobrar o ISS de sua competência. Outro é a “desistência” do Municípios instituir/cobrar por disporem de valores razoáveis resultantes da repartição das receitas tributárias da União e do Estados. Por fim, um terceiro fator, de significativa relevância e destacado ao longo da última seção deste trabalho, é a divergência do poder judiciário no julgamento dos conflitos que discutem a definição do local de recolhimento do ISS.

Esperava-se que com a revogação do Decreto-Lei 406/68 pela LC 116/03 houvesse pacificação em relação à definição do local de recolhimento do ISS. No entanto, mesmo com a nova lei a solução para a questão não foi atingida. Isto porque, a divergência entre o posicionamento doutrinário e jurisprudencial e o critério adotado pela legislação atual continuam gerando riscos de bitributação. A divergência se mostra presente mesmo no poder judiciário, apesar deste, majoritariamente, entender que o local de recolhimento do ISS deverá ser no município onde houve a efetiva prestação do serviço.

Posicionar-se doutrinária e jurisprudencialmente em favor do recolhimento do ISS no Município onde de fato o serviço foi prestado vai de encontro ao critério estabelecido pela LC 116/03, que indica que o recolhimento deve ser no local do estabelecimento prestador, e faz com que a LC 116/03 se torne uma mera rerepresentação do DL 406/68, à medida que segue o mesmo critério adotado por este, ou seja, o de não observância do princípio constitucional da territorialidade.

De forma geral, pelo exposto, a despeito do critério adotado pela LC 116/03, parece correto afirmar que o local da efetiva prestação do serviço, isto é, onde de fato o serviço foi prestado, deva indicar qual Município é competente para imposição e recolhimento do ISS, para que não haja vulnerabilidade/ferimento do princípio constitucional implícito que aos entes da Federação o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

REFERÊNCIAS

- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei.** – 2. ed. Revisada, ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 660.494/DF. Relator: TOFFOLI, Dias. Publicado em 29/10/2013. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24707346/agreg-no-recurso-extraordinario-re-660494-df-stf/inteiro-teor-112170341>. Acessado em 07/07/2017.
- CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais.** – 4. ed. Ampl. e Atual. – São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** – 18 ed. rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo, Saraiva, 2016.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços.** – 9 ed. atualizada, revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2013.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos.** 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** – 4. ed. Ver. Atual. e Ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012.