

**INSTITUTO VALE DO CRICARÉ
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBÉIS**

**DAYSE VIEIRA BATISTA
LUCIA CAROLINE AVILA SANTOS**

**A BITRIBUTAÇÃO DO ISS E A GUERRA FISCAL ENTRE
MUNICIPIOS**

**SÃO MATEUS
2014**

**DAYSE VIEIRA BATISTA
LUCIA CAROLINE AVILA SANTOS**

**A BITRIBUTAÇÃO DO ISS E A GUERRA FISCAL
ENTRE MUNICÍPIOS**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Faculdade Vale do
Cricaré, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis. Orientador: Prof^o.
Especialista José Maria Ferreira.**

SÃO MATEUS

2014

DAYSE VIEIRA BATISTA
LUCIA CAROLINE AVILA SANTOS

A Bitributação do ISS e a guerra fiscal entre municípios

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em ____ de _____ de ____.

BANCA EXAMINADORA

PROF. JOSÉ MARIA FERREIRA
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
ORIENTADOR

PROF.
FACULDADE VALE DO CRICARÉ

PROF.
FACULDADE VALE DO CRICARÉ

Dedico este trabalho a Deus e a minha família que me apoio em toda essa trajetória.

Dayse Vieira Batista

Dedico este trabalho a Deus, o que seria de mim sem a fé que tenho nele que me concedeu sabedoria e minha família e Dayse.

Lúcia Caroline Avila Santos

Agradeço em primeiro lugar a Deus que me deu a oportunidade de adquirir sabedoria e novos conhecimentos, agradeço ao meu esposo que de forma especial me deu força e coragem e apoio nos momentos de dificuldade, minha família pelo apoio nesta trajetória e os meus professores e colegas.

Dayse Viera Batista

Agradeço primeiramente a Deus, pois sem ele não teria forças para essa longa jornada, e agradeço a minha família, aos professores e colegas por me apoiar em todas essas etapas. Mãe, obrigado pela paciência e compreensão. Pai, apesar de não estar presente neste momento, eu sei que estaria muito orgulhoso de mim, e tenho a certeza que não estou sozinha, sempre estará ao meu lado.

Lúcia Caroline Avila Santos

"Quando uma criatura humana desperta
para um grande sonho e sobre ele lança
toda a força da sua alma, todo o universo
conspira a seu favor."

Johann Wolfgang Goethe

RESUMO

O ISS é um imposto de competência municipal, sendo que através dele é arrecadada grande fatia de capital para os cofres das cidades. Ele surgiu no ano de 1891 onde era conhecido como um imposto sobre indústrias e profissões, segundo a Constituição Federal foi designado aos municípios o poder de determinar a alíquota sobre cada serviço e também à forma de recolhimento do mesmo, porém devido ao fato de haver aproximadamente cinco mil municípios, logo entende-se que tem cerca de cinco mil legislações acerca do ISS. Devido à legislação maior não dispor taxativamente quanto ao local de recolhimento do imposto, muitas prefeituras têm-se valido disso e criado alguns artigos a mais em seus códigos municipais se beneficiam de tal situação, da mesma forma também algumas grandes empresas estão contando vantagem desse erro na legislação, pois a Lei complementar 116 prega que o ISS é devido no estabelecimento do prestador de serviço, porém ocorre que algumas empresas se instalam em cidades onde a alíquota do ISS é menor e assim prestam serviços nos demais territórios, prejudicando desta forma aquela cidade onde forneceu os instrumentos necessários para a prestação de serviço. Conforme a situação explícita acima foi gerada uma guerra fiscal onde municípios travaram uma luta quanto ao recolhimento deste imposto, e os mais prejudicados em toda essa história são os contribuintes deste imposto, pois se cada cidade estabelece que o recolhimento seja feita em sua cidade, então a empresa para não ficar inadimplente quanto a suas obrigações acaba pagando o ISS duas vezes, isto é, ocorre a tão chamada bitributação, pois ela é forçada a recolher o ISS para o local onde se situa a sede da empresa e também para a cidade onde realmente o serviço foi executado. Muitas empresas têm entrado na justiça para tentar sanar essa situação, pois os tribunais geralmente estão a favor da empresa, pois entendem que o ISS deve ser devido no local onde se concretizou o serviço, porém enquanto não houver uma mudança do posicionamento legislativo quanto a essa situação, pode afirmar que essa guerra vai ser estender por muitos e muitos anos.

Palavras-chave: ISS; Guerra fiscal; Bitributação.

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal
Cofins	Contribuição para financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Impostos Sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IPI	Impostos Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRPF	Imposto de Renda sobre Pessoa Física
IRRF	Imposto de Renda Recolhido na Fonte
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão "intervivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais Sobre Imóveis
LC	Lei Complementar
PIS	Programa de Integração Social
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
1.1 OS TIPOS DE TRIBUTOS	16
1.2 IMPOSTOS	17
1.2.1. Impostos Municipais	18
2. ISS IMPOSTO SOBRE SERVIÇO	20
2.1 ORIGEM DO ISS NO BRASIL	20
2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTARIOS APLICAVEIS AO ISS	23
3. CARACTERÍSTICAS DO ISS	25
3.1 FATO GERADOR	25
3.2 BASE DE CÁLCULO	26
3.3 ALIQUOTAS	27
3.4 ISS FIXO	29
4. COMPETÊNCIA TRIBUTARIA	31
4.1 LOCAL DE RECOLHIMENTO	33
5. RETENÇÃO DE IMPOSTOS	39
5.1. RETENÇÃO DO ISS	41
5.1.1. Serviços Sujeitos á Retenção	42
6. DIVERGÊNCIAS ENTRE MUNICÍPIOS: PRESTADOR E LOCAL DA PRESTAÇÃO	44
6.1 PESQUISA BIBLIOGRÁFICA	45
6.1.1 Pesquisa realizada com os Códigos Tributários de algumas Prefeituras..	45
6.1.1.1 Código Municipal da Prefeitura da Serra	46
6.1.1.2 Código Municipal da Prefeitura de Aramari BA	47

6.1.1.3 Código Municipal da Prefeitura de São Carlos/SP	48
CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS	51
ANEXO	56

INTRODUÇÃO

Muito tem se ouvido falar sobre o ISS devido a guerra fiscal entre as competência tributária, onde os municípios hoje travam uma luta incessante pelo fato de para onde deverá ser recolhido este imposto. Embora a legislação venha sofrendo alterações desde 1967 procurando solucionar este impasse a mesma ainda gera grande discussões no âmbito jurídico.

Sabe-se que este imposto teve início no ano de 1965 pela Emenda Constitucional nº18 art.15º e a última modificação relevante foi na Lei Complementar nº 116 de 31 de julho do ano de 2003 onde essa tenta esclarecer sobre o local de incidência do imposto conforme determina o art. 3º. A legislação mostra que a competência tributária é municipal para efeito de recolhimento do Imposto, desta forma este possui sua própria autonomia política que reflete a capacidade dos municípios de poder instituir e arrecadar tributos na sua esfera de competência.

Nos dias de hoje o ato de prestar serviço está evoluindo, com o passar dos anos observa-se que não é mais necessário estar presente para realizar o serviço, através da internet ou de um programa é possível exercer a atividade com eficiência e qualidade. O recolhimento do ISS também foi aprimorado, pois antigamente era necessário se dirigir à prefeitura para solicitar a guia e hoje na era da tecnologia as informações correm muito rápido. Foi criado recentemente a nota fiscal de serviço eletrônica (NFSe) onde através dela o contribuinte faz a sua nota e em seguida ele mesmo gera sua guia de ISS em conformidade com a alíquota do serviço prestado, o que beneficia e também agiliza o serviço da prefeitura, pois antigamente o processo era bem mais demorado.

Devido ao livre-arbítrio das prefeituras de instituir suas normas para recolhimento deste imposto, hoje muito tem se ouvido falar sobre o conflito de competência entre municípios, pois se cada prefeitura institui sua lei acaba por prejudicar o prestador de serviço que é de outra cidade, pois este já tem a sua lei vigente, começa então a partir desse momento a surgir a dúvida, para onde deve ser recolhido o ISS sobre serviços prestados fora do município do prestador? Para a cidade em que ocorreu o fato gerador ou para o local de estabelecimento do prestador de serviço?

Mas mesmo com tantas modificações nas leis, os municípios ainda entram em conflito seja pelo fato de que uma empresa entenda que o serviço prestado é devido no local de estabelecimento ou que aquele outro afirme que todo e qualquer serviço prestado dentro de suas delimitações seja pago a ele ainda que o prestador não esteja estabelecido em sua cidade. Devido a essas e outras divergências muitas empresas tem entrado na justiça para que essa possa definir para onde deve recolhido o imposto, pois não querem enfrentar a mesma situação que algumas empresas que com medo do fisco estão pagando o ISS duas vezes.

1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário nacional é a união de regras jurídicas que exercem a finalidade de organizar o poder que é designado pelos diversos órgãos públicos, aos que obtém competência da Constituição Federal. Por este fato, para gerir de forma legal, segundo os princípios jurídicos, tendo como intuito de designar harmonicamente os tributos e todas as normas jurídicas a quem compete à arrecadação Federal, Estadual ou Municipal.

O sistema tributário passou por alguns processos de elaboração e conforme o desenvolvimento do país, como descrito na Constituição da República Federativa do Brasil, Preâmbulo.

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

O Brasil após a proclamação da república em 1889 até 1934 o sistema tributário nacional era precário, pelo fato de obter como a principal fonte dos tributos arrecadados os impostos de importação. Ao decorrer do tempo o Estado fez algumas mudanças em relação o seu foco tributário, inserindo um novo direcionamento para os impostos internos, portanto, inserindo tributos sobre vendas, indústrias e imóvel residencial. Assim, denominando novas fontes de arrecadação tributos estaduais e municipais.

Em 18 de Setembro de 1946 foi proclamada a Constituição com novos impostos, com o intuito de aumentar a renda municipal. Por causa desta mudança no sistema ficou conhecida como a Constituição de 1946.

Em 25 de Outubro de 1966 o Brasil estruturou o Código Tributário Nacional com a lei 5.172/66 disposição preliminar:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Desta forma compreende-se que o sistema tributário nacional é um conjunto de normas do direito tributário onde os entes em que compete são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Desta forma o Código Tributário determina as normas do direito tributário.

Na década de 80 o Brasil estava passando por um processo de transição política sofrendo influência do regime militar. Esta etapa importante na história brasileira ficou marcada em 05 de Outubro de 1988 onde foi criada a lei fundamental e suprema do país, a Constituição da República Federativa do Brasil, formado por uma junta de deputados e senadores eleitos. Assim, dando origem a uma nova Constituição, que também ficou conhecida como Carta Constitucional, tendo como objetivo proporcionar a estabilidade aos direitos essenciais à população. Tendo como uma das tarefas de dar a definição de cada um dos tributos, desde que foi criada esta lei o art. 146, inciso III está em vigor juntamente com a Constituição atual.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Com a criação da lei complementar ficou mais claro o entendimento da definição de cada tributo. Portanto, visa estabelecer a distinção e assegurar os direitos sociais e individuais, a igualdade e a justiça.

O sistema tributário nacional atualmente esta bem mais complexo, tendo a finalidade principal de arrecadação de recursos para que o Estado possa arcar com as atividades para o benefício da população, como saúde, moradia, saneamento básico, segurança e entre outros, portanto exercendo a função de fiscal do tributo.

1.1. OS TIPOS DE TRIBUTOS

O tributo é uma prestação em dinheiro ou em bens com a finalidade de arrecadação para o Estado para que este venha atender as despesas públicas. Como é definido no Código Tributário Nacional prevalece esta definição sobre tributo a Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.

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.

O tributo é uma contribuição compulsória, que determina ao sujeito passivo a obrigação de contribuir em forma de moeda para o Estado, sendo auxílio essencial para sua manutenção e custear as atividades básicas da população.

Como diz a definição de Luciano Amaro, “Tributo é a prestação não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais e fins de interesse público”.

Para que haja arrecadação do tributo, tem que seguir o princípio da legalidade, art. 150, I da CF/88. Desta forma o fisco só poderá agir diante dos parâmetros legais, para que não ocorra desvio ou abuso de poder, de acordo art. 4º do CTN lei nº 5.172 de Outubro de 1966.

Para constituir uma sociedade democrática, com a finalidade de assegurar o direito da população à liberdade, segurança, saúde, à igualdade e à justiça como princípios fundamentais para o povo brasileiro; a Constituição da República Federativa do Brasil estabeleceu harmonicamente a distinção dos tributos conforme o art. 145 da constituição Federal de 1988.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

A relação dos tributos ficou definida na seguinte forma: Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria. Conforme a CNT foram instituídos três espécies de

tributos, mas pelo Supremo Tribunal Federal além destes são aceitos os que estão descritos nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal que diz a respeito dos Empréstimos Compulsórios¹ e as Contribuições Parafiscais².

Os tributos são classificados de acordo com a sua espécie: tributos vinculados e tributos não vinculados. Ambos são utilizados para determinada atividades do Estado, mas a diferença está no fato gerador. Os vinculados são os tributos que tem uma prestação de serviços, adotado por contribuições de melhorias e taxas, como obras públicas e fornecimento de água. Os não vinculados não possuem uma contra prestação de serviço, mas ocorre por meio de benefícios com o intuito do bem comum que são instituídos pelos impostos.

1.2. IMPOSTOS

O Imposto é formado pela parcela que é transferido ao Estado para que possa exercer sua função em beneficiar a sociedade, pois é formado pela conversão do patrimônio particular em patrimônio público. Sendo este um dos cinco tributos mais conhecidos pela população brasileira. Diante da sociedade toda prestação cobrada pelo governo é imposto, mas ele tem uma definição bem mais simples.

De acordo com o CTN “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Por tanto, o imposto é uma arrecadação feita pelo poder jurídico para receber em forma de moeda das pessoas físicas ou jurídicas. Com intuito de arcar as despesas ocorridas pelo Estado, para que possa cuidar do bem comum.

O Imposto é classificado como um tributo não vinculado, por sua vez é subdividido em direto e indireto. Os impostos diretos são os que estão vinculados diretamente a uma prestação de serviço ao consumidor, como Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Imposto de Renda sobre Pessoa Física - IRPF e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores- IPVA. Os impostos indiretos são os que não estão ligados diretamente ao consumidor, porém é atribuído um valor que está embutido nos produtos e

¹ São tributos restituíveis e só pode ser cobrado em casos de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

² São tributos arrecadados por pessoas diversas daquelas que os instituíram.

serviços prestados, como por exemplo os Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, Impostos Sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços - ICMS e o Impostos Sobre Produtos Industrializados - IPI.

1.2.2. Impostos Municipais

Os impostos municipais são estabelecidos como uma entidade de fiscalização, para que não haja fraudes e sonegações fiscais. Cada imposto possui a finalidade de arrecadar recursos aos cofres públicos, com essas arrecadações os municípios realizam alguns trabalhos em prol da cidadania. Assim, tendo uma competência privativa do município como é descrito na Constituição Federal, em seu artigo 30, inciso II, deixa evidente a autonomia do Município.

Art. 30. Compete aos Municípios:

I – legislar sobre assuntos de interesse local;

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

Segundo os preceitos de Hely Lopes Meirelles:

O poder impositivo do Município advém de sua autonomia financeira, estabelecida na Constituição da república, que lhe assegura a instituição e arrecadação dos tributos de sua competência e a aplicação das rendas locais (art. 30, III). Decorre daí a ampla capacidade impositiva das Municipalidades brasileiras, no que tange aos tributos que lhe são próprios à utilização de todos os recursos financeiros provindo de seus bens e serviços privativos.

Conforme regi Lei Orgânica do Município de São Mateus-ES em Abril de 1990.

Art. 9º. Ao Município compete prover tudo quanto ser relacione ao seu peculiar interesse e ao bem estar da sua população, cabendo-lhe, entre outras coisas, as seguintes atribuições:

I - elaborar orçamento, prevendo a receita e fixando as despesas, com em planejamento adequado à legislação;

II - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como fixar e cobrar preços;

III - aplicar as rendas que lhe pertencerem, na forma da lei;

IV - dispor sobre concessão, permissão e autorização de serviços públicos locais, após aprovação da Câmara; [...]

Os impostos municipais são divididos em três espécies conforme a Constituição Federal; o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU que incide sobre território urbano conforme descrito no art. 32 do CTN “O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbano [...]”, o Imposto Sobre a Transmissão "intervivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais Sobre Imóveis – ITBI tendo a incidência sobre imóveis providos de herança, equivalente o art. 35 do CTN parágrafo único “Nas transmissões causa *mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.” Por último, o Imposto Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza – que incide sobre serviços conforme o art.43 da CTN “I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”.

O imposto municipal possui a capacidade de arrecadar tributos, mas também possui algumas vedações tributárias como aumentar o valor e incluir ou implantar mais imposto no município de acordo com a na Lei Orgânica do Município de São Mateus-ES em Abril de 1990.

Art.19. É vedado ao Município:

- I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos preventivos na Constituição Federal;
- II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos intermunicipais;
- III – determinar a diferença tributaria entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino;

2. ISS - IMPOSTOS SOBRE SERVIÇO

Em 1988 foi fundada a Constituição Federal, aonde foi denominado que os municípios façam parte da Federação, assim obtendo autonomia política, administrativa e financeira. Sendo que com autonomia política o município terá a capacidade de instituir e arrecadar tributos. Portanto, municípios podem arrecadar impostos.

Com este poder os municípios ficaram responsáveis por arrecadar impostos mais específicos como o Imposto Sobre Serviço (ISS) também conhecido como Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Este imposto faz parte de uma fatia de arrecadação importante do município, mas é pouco conhecido pela população.

O ISS é de competência nos termos do art. 156, item III, da Constituição Federal, organizados pelo Decreto-lei nº406/68 e regulamentado pela Lei Complementar nº116 de 31 de Julho de 2003 sendo que esta veio com o intuito de atualizar o Decreto.

O ISS imposto tem sua incidência sobre serviços prestados por pessoa natural, profissionais autônomos ou pelas empresas. A Lei Complementar 116/03, veio com objetivo de uniformizar as milhares de leis municipais que regem o ISS.

Com a renúncia fiscal³ os municípios poderão atrair para o seu território o maior número de empresas. Com a intenção de ajudar no desenvolvimento da economia local.

2.1. ORIGEM DO ISS NO BRASIL

No Brasil a arrecadação com impostos sobre prestação de serviços, sempre teve o intuito de estimular a economia do país. Sendo que este imposto em 1891obtinha à competência do imposto sobre indústrias e profissões, passou a ser do Estado e posteriormente a Constituição dos Estados Unidos do Brasil alterou a competência do imposto sobre serviços não sendo mais exclusiva deste, mas

³ A renúncia fiscal é uma política pública usada pelos governos com o objetivo de Incentivar o desenvolvimento sócio-econômico-cultural de uma região ou de um setor da atividade econômica e distribuir renda.

também do Município. Ao decorrer do tempo houve a promulgação da Constituição de 1934, a partir deste momento este imposto passou a ser tributado pelo Estado e pelo Município.

A prestação de serviços antes de 1946 era dividida da seguinte forma sendo os seguintes impostos: Imposto sobre Transações (estadual), O Imposto Sobre Diversões Públicas (municipal), Imposto de licença (municipal) e Imposto de Indústrias e Profissões (municipal). Em 31 de Março de 1964, o Brasil estava passando por uma crise que veio após a revolução, por este fato o governo teve que abrir novos caminhos para melhorar a economia do País, assim adotando algumas medidas corretivas de emergência, com a intenção de combater à inflação. Com a reforma tributária, iniciada pela Emenda Constitucional nº 18 em 01 de Dezembro de 1965, ocasionou o surgimento do novo sistema tributário. A Emenda veio dispor da capacidade de completar a política Tributária e Econômica, se tornando uma peça fundamental para o desenvolvimento econômico e promovendo a estabilidade da unidade nacional.

A Emenda Constitucional nº 18/1965, surgiu para substituir os impostos descrito no ano de 1946, referente à prestação de serviços. Com esta mudança tributária, o surgimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN, teve o campo de incidência mais amplo. O surgimento de fato do ISSQN, esta descrita no art. 15, da Emenda Constitucional nº 18, 1 de dezembro de 1965:

Art. 15. Compete aos municípios o imposto sobre serviço de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo Único. Lei Complementar estabeleceria critérios para distinguir as atividades a que se refere este das previstas do art. 12. (BRASIL, 1965).

A Ementa Constitucional concedeu a competência tributária para o cumprimento do ISS aos municípios, no entanto a sua implantação não foi imediata, pois aguardava uma lei complementar que necessitava para estabelecer os critérios que fizessem a distinção das atividades sujeitas ao imposto sobre serviços (ISS).

Portanto só foi proclamado em 25 de Outubro de 1966 perante o Código Tributário Nacional Lei nº 5172, permitindo que os municípios possam dar início ao cumprimento deste novo imposto, conforme art. 1 da Lei nº 5172 disposição Preliminar.

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Com a Constituição da República de 1967, a competência sobre o ISS permanecia dos Municípios, porém o artigo 25 da referida Carta Magna ⁴ inovou ao estabelecer que os serviços sobre os quais incidissem o referido imposto seriam regulamentados pela lei complementar, no qual essa só veio a ser editada em 31 de dezembro de 1968, sob a forma do Decreto-lei n.º 406, sendo que só entrou em vigor em 1969. Assim determinando normas gerais de Direito Financeiro, cabíveis ao ISS e o ICMS, foram anuladas o poder relativos aos impostos descritos na CTN.

Sendo estas modificações relacionadas ao ISSQN, sobre a hipótese de incidência fiscal, conforme descrito no Decreto-Lei nº406/68 no "Art. 8º. O imposto é de competência dos municípios sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador à prestação por empresa ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa". E finalmente adveio a publicação da Constituição Federal em 1988, que ao mencionar sobre a discriminação da competência para instituir impostos, manteve a dos Municípios em relação ao ISS, conforme art.156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
III- serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar.
Parágrafo 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à Lei Complementar:
I - fixar as suas alíquotas máximas;
II - excluir da sua incidência exportações se serviços para o exterior.

Um pouco mais tarde três normas surgiram alterando os contornos do ISS. A Lei Complementar nº 100, de 23.12.1999, que acrescentou novo item à lista de serviços, permitindo a cobrança do imposto na exploração de rodovias, fixando a alíquota máxima para a cobrança deste em 5%. A Emenda Constitucional 37/2002, que fixou a alíquota mínima para a cobrança do imposto em 2%. E a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que além de consideráveis alterações no que tange ao imposto, revogou vários dispositivos legais até então vigentes,

⁴ A Carta Magna (**constituição**) não é uma lei e sim normas que abrange deveres e obrigações das pessoas incluindo o Direito.

contudo, em vários casos, manteve as normas neles contidas, em artigos específicos do novo ato legal.

A legislação está relacionada à competência tributária municipal para efeito de recolhimento do (ISSQN), onde este possui sua própria autonomia política que reflete a capacidade dos municípios de poder instituir e arrecadar tributos na sua esfera de competência.

A autora Liriam Souza Soares comenta que a Constituição de 1967 previa o ISSQN em seu art. 25 que: “Compete aos municípios decretar imposto sobre: II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em Lei Complementar”. O autor destaca ainda que o artigo 142 do Código Tributário Nacional define que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

2.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO ISS

O ISS com decorrer do tempo teve algumas mudanças necessárias para que houvesse a implantação e compreensão do imposto descrito. Com uma breve retrospectiva na história o lançamento de um novo imposto, que foi denominado como ISSQN tendo a sua implantação através da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, art. 156, III, § 3º I e II, c/c com art. 155, II.

O Complemento normativo inicialmente pela Lei nº 5.172 de 1966 do Código Tributário Nacional, descrito no art. 1;

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

O desenvolvimento da descrição do ISS veio através do Decreto-lei 406/68, conforme descrito na ementa do decreto “Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências”. Neste decreto traz consigo em anexo uma lista de serviços onde se aplica o ISS, sendo atualizado pelas Leis Complementares nº 56, de 15 de dezembro de 1987 e nº 100/99. A mais recente lei que descreve o ISS é a Lei Complementar nº116/03 que veio para ajudar no entendimento do imposto, fazendo algumas alterações na incidência dos serviços sujeitos ao ISS.

3. CARACTERÍSTICAS DO ISS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza obtém uma finalidade fiscal importante para o município, sendo uma das fontes de recursos para o desenvolvimento das atividades do mesmo. Para que o município possa arrecadar este tributo, tem que ocorrer uma prestação de serviço. Porém para executar esta função em arrecadar recursos municipais o ISS possui características específicas que identifica quem é o contribuinte decorrente do fato gerador, o valor a ser arrecadado devido à alíquota e as exceções atribuídas no ISS fixo.

3.1. FATO GERADOR

O Imposto Sobre Serviços tem como fato gerador, no aspecto material, a concreta prestação de serviços, para que ocorra a incidência do tributo não se considera a celebração do contrato ou o pagamento ou ainda o negócio jurídico, mas a efetiva e concreta prestação de serviços. Por tanto, o fato gerador é a situação jurídica que ocorre em determinada incidência no tributo. A obrigação do fato gerador é a situação definida em lei, segundo o CTN art. 114 “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Em qualquer situação o fato gerador da obrigação auxilia na forma da legislação aplicável de acordo com o CTN art. 115 “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

O Imposto sobre serviço tem caráter municipal, tem como fato gerador a prestação de serviço, como está descrito no Decreto-Lei 406/68 seu art. 8º;

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

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias. (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969).

O artigo 8º do decreto 406/68 foi revogado pela Lei Complementar nº 116/03, portanto a norma composta foi mantida pelo novo ato legal, segundo a leitura de seu art. 1º, caput.

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 estes não se constituam como atividade preponderante do prestador.
(...)

Consequentemente com a Lei Complementar nº 116/03, o fato gerador do ISS é a prestação de serviço é a transferência onerosa, por um bem imaterial de uma pessoa do direito físico ou privado á outra pessoa.

3.1. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo dá-se através da dimensão indicada pelo critério material, no que tange ao ISS, tem por base de cálculo o preço do serviço. O preço do serviço engloba todos os valores pagos pelo contratante da prestação de serviços, sendo devido o imposto baseando-se em todos os gastos e o valor do próprio imposto. Assim, a base de cálculo é o valor bruto do trabalho executado, sem dedução. Conforme Determina o Decreto-Lei nº 406/68. Art. 9º;

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto 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.
(...)

Dispõe esta regra que os serviços prestados por autônomos ou pelas chamadas sociedades civis de profissão regulamentar e os serviços relacionados à construção civil. Em ambos os casos a base de cálculo a ser utilizada deverá ser os serviços efetivamente prestados e não os contratados.

A possibilidade de dedução na base de cálculo no ISS é tratada no artigo 7º da lei complementar nº116/2003, abaixo transcrito:

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; (...).

O percentual incidente sobre a base de cálculo para apuração do montante do tributo apurado é denominado como alíquota de acordo com a prestação de serviço que foi ocorrida.

3.2. ALÍQUOTAS

A alíquota é descrito em uma porcentagem fixada por lei, é aplicada sobre a base de cálculo, com isto obterá o imposto devido. A Constituição Federal de 1988 não estabeleceu quais seriam as alíquotas incidentes na prestação do serviço, apenas informa que a lei complementar irá determinar quais alíquotas mínimas e máximas poderão ser aplicadas à tributação pelo ISS.

A Emenda Constitucional n.º 37 deu a seguinte redação para o artigo 156, que trata da matéria:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

De acordo com o Ato Complementar 34 de 31 de Janeiro de 1967, a alíquota de incidência do ISS, está descrito no art. 9;

Art. 9º Ficam estabelecidas as seguintes alíquotas máximas para a cobrança do imposto municipal sobre serviços:

I - execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até 2%;

II - jogos e diversões públicas, até 10%;

III - demais serviços, até 5%.

Parágrafo único. O Governador do Estado da Guanabara, o Prefeito do Distrito Federal e os Prefeitos dos demais Municípios baixarão os atos

necessários ao cumprimento do disposto neste artigo, reduzindo, na tabela do imposto sobre serviços, as alíquotas que excederem os limites estabelecidos.

A alteração no texto constitucional buscou evitar possíveis guerras fiscais entre municípios, em relação à instituição de alíquotas menores com a finalidade de instalação de maior número de empresas. A alteração constitucional proporciona uma maior igualdade quanto às leis municipais para o arbitramento das alíquotas incidentes nos serviços prestados dentro do território municipal.

A Lei complementar n.º 116/2003, dentre tantas alterações, também tratou da alíquota máxima a ser aplicada nas prestações de serviço. Prevê em seu artigo 10, que a alíquota máxima a ser aplicada pelo município é de 5%. Importante, destacar que por veto presidencial foi excluído da Lei Complementar n.º 116/2003 a alíquota máxima sobre jogos e diversões públicas, a qual deveria ser de 10%. Em decorrência dessa omissão legal ocasionada por veto, não existe alíquota máxima para este tipo de atividade, podendo qualquer lei municipal atribuir alíquota que achar conveniente, desde que não atente contra o princípio do não-confisco, conforme descrito no art.8 da Lei complementar n.º 116/2003;

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Não tendo sido editada nenhuma lei complementar regulamentando a alíquota mínima o que está vigência no ordenamento jurídico é o disposto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Prevê o artigo 88 do ADCT que a alíquota mínima para os serviços previstos no artigo 156, III, CF é de 2%. Dispõe, também, que para fins de incentivos fiscais, as alíquotas não poderão ser inferiores a 2%, visando evitar a guerra fiscal entre os municípios. Perante exposto pelas Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT 88;

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. (Artigo acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002).

3.3. ISS FIXO

O ISS fixo é decorrente do Decreto-Lei 406/68 art. 09. Conforme o autor Wesley Sícion de Fragas;

“... Não se utilizava especificamente esta nomenclatura, mas quem conviveu no âmago da questão por muitos anos sabe que a expressão "alíquota fixa" foi um erro redacional grotesco cometido pelo legislador da época. Na verdade, pretendia-se privilegiar os profissionais autônomos com um imposto em valor fixo, já que alíquota é uma expressão percentual a ser aplicada em uma determinada base de cálculo, portanto, para o imposto ser fixo, a base de cálculo também teria de ser fixa”.

O ISS teve algumas alterações em suas normas, com a Lei Complementar 116/03 que revogou algumas leis conforme descrita no art.10;

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

O autor José Antônio Patrocínio descreve sobre a opinião do Supremo Tribunal de Justiça, perante incidência do ISS em relação do que está recomendado ao imposto por meio de valor fixo;

[...] o STJ deixa claro que a tributação das sociedades uniprofissionais por meio de valores fixos – art. 9º do Decreto-lei nº406/68 – convive harmoniosamente com a regra prevista no art.7º da Lei Complementar nº116/2003, que estabelece que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Uma é a regra geral (preço do serviço) e a outra exceção (valor fixo).

[...]

Vale esclarecer, no entanto, que a decisão do STJ versa exclusivamente sobre matéria de direito, ou seja, ela concluiu que a tributação das sociedades uniprofissionais por meio de alíquotas fixas não foi revogado pela Lei Complementar nº116/2003.

O ISS fixo previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, apesar das modificações ocorridas ainda está vigente. Relacionada à tributação do profissional

que executa o seu trabalho de forma pessoal, sem a ajuda de outras pessoas para a concretização do objeto de sua qualificação:

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

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto 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.

Conforme o pronunciamento da lei existe uma vantagem às pessoas de caráter físico que produzem algum tipo de trabalho utilizando o seu próprio esforço e qualificação. Para que os municípios possam cumprir a norma descrita em lei, pode-se usar a utilização de dois métodos. Sendo a primeira elaborar tabelas para o ISS e fixando valores conforme a realidade do município ou utilizar o método de Estimativa que está prevista no art. 148 do CTN na lei 5.172/66;

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária foi instituída pela Constituição Federal (CF) no ano 1988, em sua definição competência tributária é o poder que a CF concedeu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de criar, cobrar e fiscalizar um tributo. Em seu livro, Luciano Amaro pág. 93 descreve que “[...] o poder de criar tributos é repartido entre vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”.

Uma característica importante é que a constituição Federal não institui tributos, mas preferiu ocupar-se em descrever o campo de atuação específico de cada pessoa política, melhor dizendo, especificou qual o ente político-constitucional competente para instituir cada uma das espécies tributárias.

Na obra literária de Alexandre Macedo Tavares o mesmo descreve que existem quatro espécies de competências, sendo elas: Competência comum no qual declara que:

“Tributos como impostos, taxas e as contribuições de melhoria são tributos comuns... pois podem ser instituídas por ambas as entidades, sempre observando os campos de atuação consagrados na pelos incisos do art.153 (impostos de competência privativa da União) do art. 155 (impostos de competência privativa dos Estados e Distrito Federal) e do art. 156 (impostos privativos do Município)”.

Ainda comenta sobre tributos de Competência Privativa dando o exemplo dos empréstimos compulsório no qual somente a União tem poder exclusivo de instituí-lo e menciona também sobre a Competência Residual que é privativamente facultada a União, de instituir novos impostos ou novas contribuições desde que os mesmos sejam instituídos por lei complementares. E por fim tributos de Competência Concorrente no qual o art. 24 da CF aponta caber á União, ao Estado ao Distrito federal legislar concorrentemente sobre o direito tributário. A seguir um importante texto que o autor descreve em sua obra: “É através do exercício dessa competência que cada pessoa jurídica, respeitando as diretrizes constitucionais regula o tributo e sua competência por intermédio da lei”.

Logo se percebe que a constituição de 1988 determinou que cada órgão tivesse o poder de instituir seus impostos, mais precisamente em seu art. 156, inciso III, outorgou aos Municípios competência para a instituição do Imposto Sobre

Serviços de qualquer natureza – ISS, onde esclarece que toda prestação de serviço que não se caracterize como de comunicação ou transporte interestadual e intermunicipal pode ser tributada pelos Municípios através do Imposto Sobre Serviços.

Ainda sobre a competência tributária de acordo com o princípio da territorialidade, o município não pode criar um tributo que ultrapassa seus limites geográficos, Aires F. Barreto escreve em seu livro que: "Logo, nenhum Município (nem o Distrito Federal) pode, sob pena de invasão de competência alheia, pretender ISS sobre fatos ocorridos fora do seu território", E a Constituição Federal /1988, em seu art. 155, inciso III prescreve que, cabe aos Municípios à competência para instituir e exigir o ISS, cada qual dentro de seu território.

De fato existem aproximadamente cinco mil municípios onde cada qual impõe suas próprias leis, onde a cada um destes Municípios foi designado à competência para legislar conforme as suas necessidades, não se esquecendo, é claro, dos princípios no qual dispõem a Constituição Federal.

Quanto à obrigação tributária relativa à competência do ISS pode-se identificar o sujeito ativo e passivo dessa relação da seguinte forma:

Sujeito Ativo: É o Município, pois somente ele tem a capacidade de cobrar o tributo, isto é, dentro de seus limites geográficos.

Sujeito Passivo: É o contribuinte no qual prestou o serviço, podendo ser ele pessoa física ou jurídica, sendo estes obrigados ao pagamento do imposto.

Para maior esclarecimento segundo José Carlos Marion pode-se definir Pessoa Jurídica como a União de indivíduos que, através de um contrato reconhecido por lei, formam uma nova pessoa, com personalidade distinta da de seus membros. Já o autor André Franco Montoro define Pessoa Jurídica como: "toda entidade ou instituição a que a ordem jurídica atribui capacidade para ser titular de direitos e obrigações". Conforme o CTN a definição referente ao sujeito passivo da obrigação tributária, está vinculada em seu artigo 121:

"Artigo 121". Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II- responsável, quando sem valor revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

4.1. LOCAL DE RECOLHIMENTO

Nos dias atuais um tema relevante na sociedade é referente ao local devido do recolhimento do ISS, este desde o ano de 1968 vem gerando algumas polêmicas, pois a legislação não explana de uma forma clara e objetiva quanto ao seu recolhimento. No Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968 prescreve que:

“Art. 12”. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de 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, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada”.

Conforme o decreto 406/68 no item A estabelece a lei que, todo serviço executado será devido no local onde reside o prestador, exceto nos casos em que haja o serviço de construção civil. Na época de 68 alguns tribunais julgavam em consonância com a lei conforme escreveu André Luiz Vetarischi:

"Imposto - Serviços de qualquer natureza - Paisagismo - Município de Campinas - Obra concluída - Tributo devido no local onde se situa o estabelecimento prestador e não no local da prestação dos serviços. Recurso especial conhecido e provido." (Recurso especial, nº 16.033-0-SP).

Já em outros tribunais tinha-se outra percepção conforme demonstrou Adriana Carla Passoni em seu artigo sobre o local de prestação de serviço para fins de incidência do imposto sobre serviços:

"Embora a lei considere local da prestação de serviços, o do estabelecimento prestador, 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 provido" (STJ - Ac. Unân. da 1ª T., publ. em 24.04.94 - RESP 41.867-4 - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - SELTEC - Empresa Nacional de Serviços X Município de Pelotas - Adv. Renato Donadio Munhoz e Pedro Orestes Sorondo)

"Nega-se provimento ao agravo regimental em face das razões que sustentam a decisão agravada, sendo certo que a Primeira Seção desta Corte já pacificou o entendimento de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o

teor do art. 12, alínea "a", do Decreto-Lei nº 406/68." (STJ - AGA - 336041 - MG - 1ª T. - Rel. Min. Francisco Falcão - DJU 17.09.2001 - p. 00124).

Conforme a legislação do decreto de 1968 alguns doutrinadores abaixo descreveram sobre o que vem a ser verdadeiramente o local de prestação de serviço conforme os seus entendimentos.

Para Moraes (1978) o local do prestador "vem a ser o local fixo, onde a pessoa exerce sua atividade ou administra seus negócios", já o autor Meirelles (1993), por sua vez, afirma ser o "lugar — como tal compreendido o prédio, equipamentos e instalações — onde o contribuinte exerce suas atividades ou de onde as administra". Como se percebe os autores Moraes e Meirelles define o local do prestador de serviço como o lugar onde se situa os bens materiais e imateriais. Divergentemente das opiniões expressas acima em sua obra o autor Melo define de outra maneira:

§ 3º. . Estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda o seguinte:

I – na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação. (MELO, 2001)

Assim também Carrazza antes mesmo do pronunciamento de Melo, no ano de 1989 já tinha sua opinião formada:

"Vejam, se um serviço é prestado no Município A, a meu ver, nele é que deverá ser tributado por meio do ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja situado no Município B. Do contrário estaríamos admitindo, contra todas as evidências jurídicas, que a lei do Município B pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território do município onde ela positivamente não pode ter voga. A lei paulistana vige onde? No território da capital. A lei santista no território do município de Santos. Como admitir que a lei de Santos venha alcançar um fato ocorrido no Município de São Paulo? Só porque a empresa prestadora de serviços está sediada no Município de Santos."

Muitos são os questionamentos que vem gerando grandes discursões e até mesmos processos judiciais devido a esta falha no sistema tributário brasileiro, tentando solucionar esta polêmica no ano de 2003 surgem então à lei complementar 116, onde esta por sua vez verificando a situação em que se encontrava o dilema quanto à definição do local da prestação de serviço definiu a mesma da seguinte forma:

"Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas."

Para os literatos José Antônio Pratrocínio e Mauro Hidalgo pode descrever unidade econômica como sendo:

"... unidade econômica caracteriza-se nos casos em que a prestação dos serviços pressupõe ou depende da existência de uma organização de fatores de produção, tais como: máquinas, equipamentos, capital, matéria-prima e funcionários, fisicamente localizada e capaz de prestar serviços."

Pode-se perceber que mesmo com o advento dessa nova lei não houve mudança quanto ao local devido do ISS, pois ela simplesmente subscreveu o art.12 do decreto lei de 1968, definiu o que seria local de prestação de serviço e complementou a lista de serviços do decreto de 68 onde o ISS é devido no local da prestação de serviço. Abaixo os art. da LC 116 onde afirma o exposto acima:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

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

- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
- XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

Os itens que compõem a LC 116 art. 3º são serviços que dispensam estabelecimentos próprios, por exemplo, uma empresa de construção civil pode ter apenas uma sala comercial como ponto fixo de estabelecimento, mas ao mesmo tempo, pode prestar serviços de obras civis em vários outros locais, nessa linha de raciocínio o legislador procurou selecionar as incompatibilidades, obrigando o Município onde se localiza efetivamente a execução do serviço como local da incidência do imposto. Apesar de algumas supressões, o legislador agiu corretamente porém muitos outros serviços passou despercebido.

Então se verifica que permaneceu da mesma forma, o ISS sendo devido no local da sede do prestador de serviço, o que continua a ser inconstitucional, pois infringe o princípio da territorialidade, como pode um município cobrar um imposto que esta fora de sua área geográfica? O problema em questão continua a permanecer e as causas continuam muitas das vezes indo para a justiça, pois muitas empresas negam-se a pagar a bitributação do imposto. Abaixo uma das ações judiciais

Processo: ROMS 17156/SE; RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA.
2003/0175003-5
Relator (a): MIN. CASTRO MEIRA (1125)
Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA
Data do Julgamento: 10/08/2004

Data da Publicação/Fonte: DJ 20.09.2004. p. 215

Ementa: RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. Ademais, nos termos do art. 106 do CTN, em caso de situação não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração. No particular, não mais subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixados pelo Município da sede da empresa, pois a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece em seu art. 3º, inc. XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do "local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados".

Recurso ordinário provido.

Em sua obra o escritor Roque Antônio Carrazza declara seu descontentamento com o decreto lei de 1968:

Temos que a lei complementar nacional não pode definir local, para fins de ISS, alterando critérios constitucionais. Como vimos, a Constituição traçou a regra de todos os tributos. Esta regra matriz – que vincula o Poder Legislativo das várias pessoas políticas – indica, dentre outras coisas, o aspecto espacial possível da hipótese de incidência de cada exação (ou seja, os limites do aspecto espacial da hipótese dos tributos).

O postulado vale também para o ISS. De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do Município tributante. Porquê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas, que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu. (...) Nem mesmo a lei complementar nacional pode alterar a seguinte diretriz da Lei das Leis: "o ISS é sempre devido no Município onde o serviço for efetivamente prestado ainda que seu prestador esteja domiciliado ou sediado em outro Município".

No seu livro José Antônio Patrocínio cita que no ano de 2009 o Superior Tribunal de Justiça através do Recurso Especial nº 2007/0103022–0, julgamento em 15.10.2009 registrou o acórdão relatado pelo Ministro ANTÔNIO HERMAN BEJAMIN:

A jurisprudência do STJ pacificou que, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/1968, revogado pela Lei Complementar 116/2003, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local em que efetivamente foi prestado o serviço, ou seja, onde se concretiza o fato gerador.

Mesmo em meio a tantas jurisprudências eleger o benefício do recolhimento do ISS no local da prestação do serviço está muito difícil, este tema está bem

distante de um entendimento, isso ocorre porque muita das vezes os municípios embasado na regra matriz da Lei Complementar nº 116/2003 insistem em cobrar o imposto no local do estabelecimento do prestador.

5. RETENÇÃO DE TRIBUTOS

A retenção de tributos é um instrumento criado pelo governo que objetiva o maior controle pelo fisco sobre a arrecadação, objetivando antecipar o recebimento de recursos por parte do governo e também melhorar o fluxo de caixa dos órgãos. Para o ilustre escritor FIORIN (2004), “... retenção na fonte é a obrigação por parte do responsável tributário, de descontar do prestador do serviço, a parcela referente aos impostos devido e efetuar seu recolhimento no prazo previsto em regulamento”.

A retenção abrange os principais tributos sobre a prestação de serviço, sendo eles: IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social) e ISS. A legislação que normatiza o seu recolhimento e retenção esta prevista na Constituição Federal, artigo 157, I; Decreto 3.000 - RIR – Regulamento do Imposto de Renda, artigos 647 a 652 no qual descreve sobre o IRRF;

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

Já em relação ao CSL, PIS e COFINS a Lei 10833/2003 determina que:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (Vide Medida Provisória nº 232, 2004).

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

§ 1º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º No caso de pessoa jurídica beneficiária de isenção, na forma da legislação específica, de uma ou mais das contribuições de que trata este artigo, a retenção dar-se-á mediante a aplicação da alíquota específica correspondente às contribuições não alcançadas pela isenção.

§ 3º É dispensada a retenção para pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004).

Quanto ao INSS, pode-se verificar a sua obrigatoriedade na Instrução Normativa nº 971/2009.

Art. 112. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 79 e no art. 145.

E por fim a retenção do ISS encontra-se respaldada na LC 116/2003, aonde obriga o tomador de serviço fazer a retenção sobre o valor total do serviço.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Geralmente o responsável pelo pagamento do ISS, é o prestador de serviços, porém, alguns tipos de serviços, a legislação atribuiu ao tomador do serviço a responsabilidade pelo desconto e pagamento do ISS conforme visto nos artigos acima.

5.1. RETENÇÃO DO ISS

A base legal vigente sobre o Imposto Sobre Serviços (ISS) referente aos serviços e à retenção na fonte encontram-se na Lei Complementar nº. 116/03. Basicamente a retenção na fonte pode-se dizer que é a antecipação do recolhimento do tributo pelo sujeito passivo.

Para que haja a prestação de serviço, e também uma possível retenção do ISS, são envolvidas duas partes: O prestador e o tomador dos serviços. O código tributário de Jardinópolis - São Paulo descreve estes da seguinte forma:

O prestador de serviço é a pessoa jurídica, sociedade não personificada ou empresário individual, contratado para executar o serviço, que exerça em caráter permanente ou eventual, com ou sem estabelecimento fixo, quaisquer atividades referidas na lista de serviços da lei do Município.
O Tomador de Serviço é a pessoa jurídica, sociedade não personificada ou empresário individual, contratado para executar o serviço, que exerça em caráter permanente ou eventual, com ou sem estabelecimento fixo, quaisquer atividades referidas na lista de serviços da lei do Município.

Nas prestações de serviços sujeitas à retenção de ISS, o tomador é obrigado a reter o imposto sobre o serviço executado. Essa obrigatoriedade é aplicada ao tomador, que pagará ao prestador o valor do serviço contratado deduzido do ISS retido, que será recolhido ao município.

Referente à responsabilidade pelo crédito tributário o Código Tributário Nacional diz em seu Artigo 128:

“... Sem prejuízo do disposto deste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Da mesma forma no art. 6º, § 1º da Lei Complementar nº 116/2003 conforme já exposto acima, prescreve que os Municípios e o Distrito Federal, poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa. Comparando os artigos 128 do CTN e também o art. 6º, § 1º da LC 116/2003, pode-se analisar que o responsável substituto tributário é o sujeito do fato gerador da substituição. Entende-se assim que o tomador do serviço esta sendo o próprio contribuinte, pois é ele que exerce a relação obrigacional do recolhimento do tributo ao fisco municipal e acaba por assumir o papel de responsável tributário.

Amaro (2009, p.303) comenta exatamente em seu livro sobre o exposto acima quanto à responsabilidade tributária:

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar [...].

Já quanto à retenção do ISS no sistema do Simples Nacional é um pouco diferente, pois conforme prescreve a LC 123:

§ 4º A retenção na fonte de ISS das microempresas ou das empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional somente será permitida se observado o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e deverá observar as seguintes normas:

I - a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ISS previsto nos Anexos III, IV, V ou VI desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da prestação;

5.1.1. Serviços Sujeitos à Retenção

Conforme a Lei Complementar nº. 116 são responsáveis, por substituição tributária, pelo pagamento do imposto devido, os serviços de:

- I. O tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;
- II. A pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária:
 - a) de serviço prestado por contribuinte que não esteja regularmente cadastrado como contribuinte do Município ou não tenha emitido nota fiscal de prestação de serviço;
 - b) dos serviços descritos nos subitens:
 - 3.05 - Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
 - 7.02 - Execuções, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
 - 7.04 - Demolição.
 - 7.05 - Reparações, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.09- Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 - Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.12 - Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.17- Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.19 - Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

17.05 - Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.10 - Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

6. DIVERGÊNCIAS ENTRE MUNICÍPIOS: PRESTADOR E LOCAL DA PRESTAÇÃO

Devido à lacuna que existe na legislação tributária do ISS gera-se a incerteza quanto ao local de pagamento do ISS, pois muitos pregam que este tributo é devido no local onde se situa o prestador e já outros dizem que é devido no local onde se deu origem à prestação de serviço.

Segundo prescreve Misabel Abreu Machado Derzi considera-se estabelecimento prestador como:

Complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerências mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica – assim entendido aquele de estabelecimento prestador do serviço – atraíra a incidência da norma municipal respectiva.

Já conforme os autores José Antônio Patrocínio e Mauro Hidalgo expõe o entendimento que tiveram referente ao Tribunal Administrativo de Recursos tributários de Porto Alegre prescreve: “... A expressão estabelecimento prestador, como sendo o local em que se presta serviço, em que o mesmo é realizado e não mera sede da empresa”. Analisando essas citações acima percebe-se que ainda hoje existem muitas redundâncias sobre o assunto.

Aproveitando-se desse impasse onde a legislação prega que o ISS é devido no município do estabelecimento prestador, muitas empresas acharam uma forma de lucrarem com essa falha, pois se instalam em cidades onde as alíquotas são menores, porém prestam serviços em toda a região, no qual acaba por prejudicar aquele Município que fornecem toda uma estrutura para que o serviço possa ser executado, desta forma a empresa se beneficia da alíquota do ISS ser menor, o município no qual foi realmente executado o serviço acaba saindo prejudicado.

Sabe-se que a receita do ISS é considerada hoje como grande fonte de arrecadação tributárias dos municípios, devido a isso algumas prefeituras tentando se beneficiarem de algumas brechas na lei e também devido a esse jogo que algumas empresas vêm executando, as prefeituras de alguns municípios

começaram a utilizar métodos para combater a sonegação fiscal e assim consequentemente aumentar sua arrecadação tributária.

Uma destas práticas pode-se dizer que é um instrumento legal sendo ela a Responsabilidade tributária descrita no art. 6º da lei complementar 116 no qual como já visto no capítulo anterior, a responsabilidade tributária é a possibilidade de que o Município poderá atribuir à responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, sendo esta vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Porém se de um lado essa troca ou substituição é de grande valor e beneficia o município, para o outro lado torna-se desprezível para as empresas de fora da cidade, pois é a elas que será atribuída à Responsabilidade tanto pela retenção quanto pelo recolhimento, além de outras obrigações acessórias. Imagine se uma empresa presta serviço em vários municípios, logo ela devera estar atenta para todos os códigos tributários municipais onde executar o serviço, é valido lembrar que se têm aproximadamente cinco mil municípios no Brasil cada qual com o seu ordenamento.

6.1. PESQUISA BIBLIOGRÁFICA

Objetivando expor o problema da presente questão do local de recolhimento do ISS, foi feito uma pesquisa bibliográfica utilizando os códigos tributários de algumas cidades do Brasil, além de algumas leis e alguns processos judiciais onde os próprios juízes estão sendo contrária a legislação tributária. Será demonstrado no subcapítulo abaixo a situação em que se encontra a confusão que foi gerada pela lei 116 ao definir local de prestação de serviço.

6.1.1. Pesquisa Realizada com os Códigos Tributários de Algumas Prefeituras

A pesquisa abaixo demonstra as infrações que algumas prefeituras estão cometendo, ao burlar as leis que regem o ISS.

6.1.1.1. Código Municipal da prefeitura da Serra – ES

O Código Municipal da prefeitura da Serra, Estado do Espírito Santo, define em seu capítulo 5º a responsabilidade tributária:

CAPÍTULO V

Art. 50. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Porém mais adiante no art. 343 ele define que o responsável tributário deverá ser inscrito no cadastro mobiliário do município, conforme prescrito o texto abaixo:

As pessoas físicas ou jurídicas ou a essas assemelhadas, que exerçam quaisquer atividades, econômicas ou não, no âmbito do Município da Serra, ainda que por meio de qualquer espécie de representação, sujeitando-se ao recolhimento do imposto na condição de contribuinte, substituto ou responsável, ficam obrigadas a se inscrever no Cadastro Mobiliário do Município.

§ 1º. A inscrição é obrigatória e deverá ser feita antes do início das atividades, em formulário próprio previsto em regulamento, no qual o sujeito passivo declarará, sob a sua exclusiva responsabilidade, todos os elementos exigidos pela legislação.

No decorrer do código tributário ele afirma que os serviços descritos no art. 426 quando da retenção do ISS deverá ser retido exclusivamente ao município da Serra:

São substitutos tributários, responsáveis pelo pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN devido neste Município:

I - os tomadores dos serviços previstos nos subitens 3.04, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 11.01, 11.02, 11.04, 12.01, 16.01, 17.05, 17.09, 20.01 e 20.02, todos da Lista constante do art. 460 desta Lei;

Porém se for analisar a luz da lei complementar 116 a retenção do ISS no município do tomador do serviço não será aplicada aos itens de número: 7.11, 7.16, 11.01, 12.01, 16.01, 20.01 e 20.02, isto é, aproveitando-se da liberdade que a constituição concedeu aos municípios de instituir suas leis a prefeitura da Serra acabou por infringir uma norma da lei maior, pois acabou por acrescentar mais itens na lista de serviço onde o ISS deverá ser pago pelo prestador de serviço de fora do município.

Para uma maior entendimento segue abaixo um exemplo com a seguinte situação: uma empresa da cidade de São Mateus chamada agora por diante de Farias LTDA prestando um serviço para uma empresa da cidade da Serra, quando da emissão da NFSe informa o código de serviço 7.11 onde no código tributário de São Mateus e também na Lei Complementar 116 prescreve que o Iss é devido no local da prestador de serviço São Mateus. Mas lembrando de que essa mesma empresa antes de prestar o serviço teve que fazer seu cadastro mobiliário na Serra e está obrigada a toda vez que prestar um serviço para qualquer empresa daquela cidade apresentar uma declaração mensal dos serviços executados ali, onde através dessa própria declaração é emitida a guia de ISS quando devido obedecendo ao art. 426, observe que a empresa Farias LTDA foi obrigada a pagar o ISS sobre o mesmo serviço duas vezes, ocorrendo assim à bitributação.

6.1.1.2. Código Municipal da prefeitura de Aramari/BA

A Lei 51 de 27 de Dezembro de 2005 é referente ao município de Aramari/BA ela atribui à substituição tributária para todos os itens da lista de serviços, infringindo assim a determinação da lei federal. Veja abaixo:

CAPÍTULO III

Art. 97 - Fica atribuída de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa;

III – as entidades ou órgãos da administração direta ou indireta, autarquias e fundações, empresas públicas e sociedade de economia mista do Poder Público Federal, Estadual e Municipal em relação a todos os serviços constante na lista;

IV – As empresas que prestem serviços oriundos de concessão e permissão pública, em relação a todos os serviços constantes na lista.

Parágrafo Único – Todo e qualquer empresa que, venha a contratar serviços de terceiros dentro do território deste município, fica obrigada a

efetuar a retenção na fonte do ISSQ e repassar aos cofres públicos os valores até o dia 10 do mês subsequente, ato do poder executivo regulamentará o modelo de carta de retenção.

Conforme visto acima o código tributário de Aramari prescreve alguns artigos da Lei federal, como definição da responsabilidade tributária e repete corretamente os incisos I e II referente aos responsáveis tributários, porém nos inciso III e IV ele redigiu de uma forma mais favorável, no qual esta beneficiando o município de Aramari, atribuindo a responsabilidade a todos os serviços constante na lista do código tributários deles, e prejudicando as empresas de fora da cidade, na realidade se fosse dar um exemplo para explicar o texto descrito acima aconteceria a mesma situação citada já exemplificada acima, a bitributação novamente ocorreria.

6.1.1.3. Código Tributário Município de São Carlos/SP

Conforme prescreve a lei complementar 116 alguns serviços são devidos no local do prestador do serviço, para ser mais claro no parágrafo 3º ela relaciona um a um dos 22 itens. Porém ao analisar a Lei nº 13. 263 de 23 de dezembro de 2003 fica claro uma divergência quanto ao tratamento dado à competência para cobrar o tributo, pois no art. 6º ao verificar a lista constate do município de São Carlos ele aumenta para 30 o número de serviços no qual deverão ser recolhidos para o município onde ocorrerá o fato gerador.

Art. 6º 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 XXX, quando o imposto será devido no local.

Foi citado acima os códigos tributários de algumas cidades, e essa é a realidade que se expande na maioria dos municípios brasileiros, mesmo tendo uma Lei que rege o ISS muitos são os problemas e dúvidas que foram geradas. As empresas e prefeituras sempre estão dando um jeitinho para poder burlar de alguma forma a legislação e assim aumentar a sua renda, mas lembrando de que quando estes se beneficiam outros municípios e empresas estão sendo prejudicados.

CONCLUSÃO

A maioria dos municípios brasileiros infringe a legislação que rege o procedimento do prestador de serviço quanto ao ISS, com a justificativa de desenvolver a economia local acabam burlando a Lei Complementar 116 e assim arrecadando mais capital para os cofres públicos de sua jurisdição. Devido ao conflito de legislação, muitas dúvidas assombram o contribuinte deste imposto, pois muitas das vezes não sabem para qual cidade deve ser recolhido o ISS.

Em relação ao local do recolhimento do imposto, no trabalho apresentado foi possível perceber que existem duas vertentes acerca deste assunto, primeiramente uma que entende no sentido extremo da lei, prescrevendo que o ISS deve ser recolhido no local onde se situa o estabelecimento ou o domicílio do prestador de serviço, e já, a outra corrente rege seu entendimento no sentido que o local mais adequado para o recolhimento do ISS é aquele onde o serviço é efetivamente concretizado, isto é, consumado.

Em meio a tantas discursões o ente mais prejudicado é a empresa de fora da cidade que esta prestando serviço em outro município, pois a mesma acaba por pagar duas vezes o mesmo imposto, isto é, ocorre a chamada bitributação, por mais que a empresa se negue a pagar um deles, ela sairá prejudicada, pois se ela presta serviço e não paga o ISS consequentemente também não conseguira emitir a certidão de regularidade fiscal, o que impedirá ela de receber pelos serviços prestados.

Em meio a tantas dúvidas, o medo tem tomado conta dos prestadores de serviço, e com isso vem gerando a insegurança nos contribuintes do ISS, facilitando assim o ingresso de ações judiciais para poder descobrir para qual cidade deverá ser recolhido o tributo. Analisando a situação é possível verificar que existem varias regras a respeito do imposto, porém sem a definição de como aplicá-las no dia a dia do contribuinte.

Desta forma indaga-se como seria possível solucionar este conflito sobre o local de recolhimento do ISS? Conforme a pesquisa apresentada primeiramente uma possível modificação na definição de prestador de serviço já resolveria o problema.

Se estabelecimento do prestador fosse entendido como o local onde o contribuinte desenvolva a sua atividade, isto é, onde ocorreu o fato gerador do serviço, facilitaria e muito a compreensão dos prestadores de serviços, pois seria obvio o local onde deveria ser recolhido o imposto. Se houvesse essa possibilidade grande parte deste problema seria resolvida.

Portanto não desmerecendo o legislador da LC 116, se fosse modificado o artigo 3º da Lei Complementar onde os serviços sejam considerados devidos no local onde esta sendo executado o serviço e permanecendo os demais artigos da lei já traria grandes benefícios de um modo geral, pois esta seria uma hipótese onde reafirma os comandos legais nela trazidos, buscando ao máximo minimizar os conflitos intermunicipais, diminuindo a quase zero a bitributação e também traria mais segurança jurídica entre Fisco Municipal e também ao contribuinte do ISS.

Ainda de acordo com as pesquisas levantadas, Outra solução possível para dar fim às empresas que burlam a legislação do ISS seria a designação de uma alíquota fixa para cada serviço no Brasil, pois desta forma não aconteceria mais uma vez de a empresa se instalar em uma cidade onde a alíquota é mínima de 2% e prestar o serviço para outros Estados e municípios onde a alíquota é maiores sendo 5%.

Enquanto não houver essa mudança na lei, infelizmente muitas empresas ainda iram pagar em duplicidade o ISS, há muito tempo os empresários brasileiros vem buscando e cobrando junto ao governo uma reforma tributaria, pois não somente existe este erro na legislação do ISS, mas também em outras legislações a respeito de alguns impostos.

Enquanto essa tão sonhada reforma tributária aconteça resta aos contribuintes do ISS entrar na justiça e aguarda por decisões tão favoráveis quanto essas demonstradas neste trabalho.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAMARI. **Lei nº 51 de 27 de Dezembro de 2005**. <Disponível em <http://portalda.transparência.com.br/prefeitura/aramari/?pagina=abreDocumento&arquivo=33E306588B4A> – Acessado em 10.11.2014.

ANDRÉ, Luiz Vatarischi. **Competência Tributária do ISS: Lei versus Jurisprudência**. Artigo Municipal 2005. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/6090/competencia-tributaria-do-iss/3> - Acessado em 07.10.2014.

ADRIANA, Carla Passoni. **O local de Prestação de Serviço para fins de incidência do imposto sobre serviços**. 2013. Monografia Especialista em Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Acessado em 07.10.2014

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**, 2. Ed., São Paulo, Dialética, 2005.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172 de 1966. Disponível em < <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei5172-1966>>codigo-tributario-nacional-ctn.htm - : Brasília 1966 - Acessado em 08.09.2014.

BRASIL, **Lei Complementar 116 de 2003**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Brasília 2003 - Acessado em 08.09.2014.

BRASIL, **Decreto Lei 406 de 1968**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Brasília 1968 - Acessado em 11.09.2014.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 18 de 1965**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Brasília 1965 - Acessado em 20.09.2014.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 37 de 2002**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Brasília 2002 - Acessado em 20.09.2014.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>- Brasília 1988 - Acessado em 22.09.2014.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 971 de 2009**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Brasília 2009 - Acessado em 23.09.2014.

BRASIL, **Lei 10.833 de 2003**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Brasília 2009 - Acessado em 23.09.2014.

BRASIL, **Decreto 3000 de 1999**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Brasília 1999 - Acessado em 23.09.2014.

BRASIL, **Lei Complementar 123 de 2006**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>>. Brasília 2006 - Acessado em 27.09.2014.

BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça - T2 - Segunda Turma. Processo: ROMS 17156/SE; Recurso Ordinário. **ISS. Local da Prestação do Serviço**. Relator (a): MIN. Castro Meira. Rio de Janeiro, 20.09.2004. p. 215. Acessado em 29.09.2014.

BRASIL, **Ato Complementar nº 34 de 1967**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm> Brasília 1967- Acessado em 23/10/2014.

CARRAZA, Roque. **Imposto sobre serviços**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, 1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 12. Ed., São Paulo, Malheiros, 1999.

DERZI, Mizael. Atualização em Aliomar Baleeiro. **Limitações Constitucionais ao poder tributar**. 7.Ed. Rio de Janeiro: Forense 2005.

DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS SUJEITOS A REGULAMENTAÇÃO - **ADCT 88**. Disponível em <<http://www.camara.leg.br/internet/infdoc/novoconteudo/html/leginfra/ArtAD4650.htm>> Acessado em 31/10/2014

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - **Função Social dos Tributos**. Disponível em <<http://www.nre.seed.pr.gov.br/amnorte/arquivos/File/caderno3.pdf>> Acessado em 04/10/2014.

FRANCO, Arlos Henrique de Mattos – **Artigos Jurídicos**. Disponível em <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2002/carloshenriquedemattosfranco/aspectoiss.htm>> Acessado em 23/10/2014.

FIORIN, Eldon Luiz. **Manual Básico do ISS Prefeitura de Guarulhos**. Disponível em <http://www.guarulhos.sp.gov.br/06_prefeitura/.../manual_issqn.pdf> Acessado em 15/10/2014.

HENRIQUE, Kazuo Uemura. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Aspecto Espacial de sua hipótese de incidência**. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/17624/o-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss-e-o-aspecto-espacial-de-sua-hipotese-de-incidencia/3>> - Acessado em 07.10.2014.

JARDINÓPOLIS, **Lei 2.127 de 1997**. Disponível <<http://www.jardinopolis.sp.gov.br/images/stories/arquivos/leis/lei2127-97>>. Jardinópolis - São Paulo - Acessado em 15.11.2014.

LIRIAM, Souza Soares. **Imposto sobre serviço de qualquer natureza. Base de cálculo**. 2005. Artigo. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/6582/imposto-sobre-servico-de-qualquer-natureza-base-de-calculo>>. Acessado em 07.09.2014.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Geral**. 10. Ed. São Paulo, Atlas 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito de Construir**, 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, José Eduardo Soares. **Aspecto Teórico e Prático do ISS**. 2. Ed. Dialética. São Paulo, 2001.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do Direito**, 25. Ed. São Paulo: Editora Revista dos tribunais 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.

PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. **Análise Jurisprudencial Questões Polêmicas do ISS - Administração Tributária Municipal Questões Polêmicas do ISS**. 2º ed. Revista atualizada e Ampliada. São Paulo: FiscoSoft Editora Ltda 2013.

SÃO CARLOS, **Lei Ordinária 5.465 de 1966**. Disponível em <<https://www.leismunicipais.com.br/a/sp/s/saocarlos/leiordinaria/1966/549/5495/lei-ordinaria-n-5495-1966-institui-o-codigo-tributario-do-municipio-de-sao-carlos-e-da-outras-providencias-1966-12-31.html>>- São Carlos - São Paulo. Acessado em 05.11.2014.

SÃO MATEUS, **Lei Orgânica nº 129 de 2002**. Disponível em <<http://www.São mateus.es.gov.br/site/leis/129.pdf>>. São Mateus - Espírito Santo. Acessado em 10.09.2014.

SERRA, **Lei 3.833 de 2011**. Disponível em <<http://legis.serra.es.gov.br/normas/images/leis/html/L38332011.html>>. Serra - Espírito Santo. Acessado em 01.11.2014.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**, 4. Ed. São Paulo: Saraiva 2009.

VADEMECUM, **Obra Coletiva de autores da Editora Saraiva com a Colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Cespedes e Juliana Nicoletti**. – 15. Ed. Atual e ampl. – São Paulo: Saraiva 2013.

WESLEY, Sícion de Fragas. **O ISSQN em valor Fixo dos escritórios de contabilidade segundo a LC nº 123/06**. Setembro 2009. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/10389/o-issqn-em-valor-fixo-dos-escritorios-de-contabilidadesegundo-a-lc-no-123-06>>. Acessado em 04/11/2014.

ANEXOS

Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

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.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

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;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Brasília, 31 de julho de 2003; 182º da Independência e 115º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA
Antônio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no DOU de 1º.8.2003

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 – (VETADO)
 - 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

4.04 – Instrumentação cirúrgica.

4.05 – Acupuntura.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 – Serviços farmacêuticos.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

4.10 – Nutrição.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.15 – Psicanálise.

4.16 – Psicologia.

4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.

4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.

4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.

12.07 – **Shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (**franchising**).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.