



ROBERTO CARLOS MOREIRA

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISS: a
Responsabilidade da Fonte Pagadora e a Guerra Fiscal entre os Muni-
cípios.**

SALVADOR-BA
2018

ROBERTO CARLOS MOREIRA

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISS: a
Responsabilidade da Fonte Pagadora e a Guerra Fiscal entre os Muni-
cípios.**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de
Direito, como requisito final para obtenção do
título de Pós-Graduado em Direito Tributário.
Orientador: Mestre Amilton Bispo dos Reis.

SALVADOR-BA
2018

ROBERTO CARLOS MOREIRA

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISS: a
Responsabilidade da Fonte Pagadora e a Guerra Fiscal entre os Muni-
cípios.**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Pós-Graduação em Direito Tributário e aprovada em sua forma final pelo programa de Trabalho de Conclusão de Curso da Faculdade Baiana de Direito.

Professor Mestre Amilton Bispo dos Reis

Salvador, 25 de fevereiro de 2019.

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia, ao meu Pai Milton Moreira de Matos, minha Mãe Maria de Jesus Batista de Matos, meus Filhos, Thiago Moreira de Matos e Jhulie dos Santos Moreira. À Leidiane dos Santos Irmão Moreira, pessoa com quem amo partilhar a vida. Com você tenho me sentido mais vivo de verdade. Obrigado pelo carinho, a paciência e por sua capacidade de me trazer paz na correria da vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus que permitiu que tudo isso acontecesse, ao longo de minha vida, e não somente nestes anos como estudante de Pós-Graduação, mas que em todos os momentos é o maior mestre que alguém pode conhecer.

A esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

Ao meu orientador Amilton Bispo dos Reis, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Meus agradecimentos aos amigos e companheiros de estudos na amizade que fizeram parte da minha formação e que vão continuar presentes em minha vida com certeza.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação nesta Pós-Graduação, o meu muito obrigado.

.

RESUMO

A obrigação tributária tem por objeto uma prestação de "dar", "fazer" ou "não fazer", que independe de qualquer manifestação de vontade das partes, ou seja, dos sujeitos passivo e ativo, bastando para o seu surgimento apenas a ocorrência do fato gerador previamente descrito na lei. A Emenda Constitucional nº. 03/93, inseriu no art. 150 da CF/88, o §7º que prevê a chamada retenção na fonte para União, Estados, Municípios e DF. O art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN permite que a lei atribua a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, sem revestir a condição de contribuinte. A nova lei do ISS definiu, como regra geral, a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao prestador do serviço. Contudo, em alguns casos, esta incumbência recai sobre o contratante ou intermediário do serviço, que é obrigado a reter e a recolher o imposto ao Município que faz juz a esta exação. Muito se fala sobre a guerra fiscal relacionada ao ICMS e as suas diversas formas de modulação que os Estados criam para ficarem, cada vez mais, com uma fatia maior do tributo nos casos de operações interestaduais. O fato é, contudo, que a Guerra Fiscal também chegou aos municípios, e como criatividade é o que não falta para os nossos entes tributários, nem mesmo a Lei Complementar nº 116 de 2003 foi capaz de apaziguar e resolver as coisas nesta alçada. Ocorre que, para o fiel cumprimento da norma, estes responsáveis tributários deverão atentar para os requisitos legais e norteadores que envolvem a substituição tributária, vez que nem sempre o Município em que estes (prestador e tomador) possuem estabelecimento será o beneficiário do tributo.

Palavras-chave: Imposto Sobre Serviço. Responsabilidade Tributária. Guerra Fiscal.

ABSTRACT

The tax obligation has as its object a provision of "giving", "doing" or "not doing", which is independent of any manifestation of the will of the parties, that is, of the taxable and active subjects, simply for its emergence only the occurrence of the previously generating event Described in the law. The constitutional Amendment No. 03/93, inserted in art. 150 of CF/88, § 7 which provides for the so-called withholding tax for union, states, municipalities and DF. Art. 121 of the National tax code-CTN allows the law to assign responsibility for the tax credit to the third person, linked to the fact that it generates the respective obligation, without covering the taxpayer condition. The new ISS law has defined, as a general rule, the responsibility for paying the tax to the service provider. However, in some cases, this task rests on the contractor or intermediary of the service, who is obliged to retain and to collect the tax to the municipality that makes this withdrawal. Much is said about the tax war related to ICMS and its various forms of modulation that states create to become more and more with a greater share of the tribute in the cases of interstate operations. The fact is, however, that the Fiscal war also reached the municipalities, and as creativity is what is not lacking for our tributaries, not even the complementary Law No. 116 of 2003 was able to appease and settle things in this regard. It occurs that, for the faithful compliance with the norm, these tax officers should pay attention to the legal and guiding requirements that involve the tax substitution, since not always the municipality in which these (provider and policyholder) have establishment will be the beneficiary of the tribute.

Keywords: tax on service. Tax liability. Tax war.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido Código
CTN	Tributário Nacional
CTRMS	Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de
INSS	Serviços Instituto Nacional do Seguro Social
IPTU	Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis Intervivos
LC	Lei Complementar
PAES	Parcelamento Especial
PIS	Programa de Integração Social
SRF	Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISS) – CONCEITOS, ORIGEM, APLICAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	13
2.1 UM PEQUENO HISTÓRICO DOS MUNICÍPIOS	13
2.2 ORIGEM HISTÓRICA DO ISS E DE SUA INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA	15
2.3 ELEMENTOS ESSENCIAIS QUANTO A INCIDÊNCIA E NÃO INCIDÊNCIA DO ISS	16
2.3.1 Fato Gerador	18
2.3.2 Base de Cálculo	19
2.3.3 Alíquotas	20
2.3.3.1 <i>Alíquota Mínima</i>	20
2.3.3.2 <i>Alíquota Máxima</i>	20
2.3.4 Sujeição Passiva	21
2.3.5 Local de Incidência do ISS	21
2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS	22
2.4.1 Obrigação Tributária Principal e Acessória e o Fato Gerador	22
2.4.2 Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Principal e Acessória	23
3 RETENÇÃO NA FONTE DO ISS	25
3.1 ORIGEM HISTÓRICA E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	25
3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA OBRIGATORIEDADE	27
3.2.1 Obrigatoriedade da Substituição Tributária do ISS	28
3.2.1.1 <i>Imposto Devido no Local do Estabelecimento do Tomador ou Intermediário do Serviço</i>	28
3.2.1.2 <i>Imposto Devido do Local da Execução dos Serviços</i>	29
3.2.1.3 <i>Imposto Devido no Local do Estabelecimento Prestador</i>	31
3.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO TOMADOR DO ISS	33
3.3.1 A Ordem Tributária e o ISS	40

	09	
3.3.2 Críticas e Comentários à Responsabilidade do Tomador do Serviço		43
Caso prático - Responsabilidade na Retenção do ISS		45
4 GUERRA FISCAL E O ISS		51
4.1 O ESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTA MÍNIMA		52
4.2 A BITRIBUTAÇÃO E A EXIGÊNCIA DE INSCRIÇÃO DO CONTRATANTE NO MUNICÍPIO DO TOMADOR DO SERVIÇO		54
4.3 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO FIM DA GUERRA FISCAL DO ISS		57
4.4 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LEI DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA		61
5 CONCLUSÃO		66
REFERÊNCIAS		70
ANEXO		76

1 INTRODUÇÃO

A obrigação fiscal direcionada as empresas tomadoras de serviço vem crescendo a passos largos e as empresas precisam estar preparadas para arcar com essa obrigação diante da figura da responsabilidade tributária. Nesse sentido, tornou-se ainda mais forte a necessidade constante de pareceres técnicos sobre a responsabilidade que tais obrigações acarretam para essas empresas diante da guerra fiscal entre municípios.

A contratação de prestadores de serviço não traz encargos tributários à empresa tomadora, porém esta deve ficar atenta com as retenções exigidas por lei, pois o governo vem adotando, cada vez mais voraz, a sistemática da “Retenção de Impostos e Contribuições na Fonte Pagadora”, através desta sistemática consegue agilizar, controlar o seu pagamento e transferir para o contribuinte prestador do serviço a atividade de fiscalização.

Esse critério de obrigar as empresas tomadoras do serviço a efetuar o desconto dos tributos por ocasião do pagamento do serviço dá ao governo a possibilidade de aceleração na arrecadação do numerário, excluindo a obrigação da empresa prestadora de serviço de efetuar esse pagamento atribuindo a esta em caráter supletivo. Neste sentido, a esta cabe verificar se a empresa tomadora está retendo na fonte corretamente todos os impostos, caso contrário a responsabilidade tributária recairá sobre o contribuinte prestador. A falta ou desconhecimento dessa obrigação fiscal pode causar enormes prejuízos financeiros, incorrendo as empresas em penalidades e acréscimos moratórios.

Em relação ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), a Constituição Federal, a exemplo do que fez em relação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), cometeu ao legislador complementar a tarefa de prevenir a guerra fiscal entre os municípios, ao prescrever que cabe à lei complementar “regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” (art. 156, § 3º, III).

Diante da visão exposta, elucida-se a problemática desta pesquisa com a seguinte questão: até onde vai a responsabilidade da fonte pagadora na retenção e recolhimento do imposto sobre serviço de qualquer natureza diante da guerra fiscal entre municípios?

Em torno da questão central, outras indagações foram levantadas, discutidas e analisadas, a saber:

Quem e em quais casos deve ser feita a retenção do ISS na fonte?

Quais os serviços em que a fonte pagadora é responsável pelo contribuinte?

Quais os procedimentos tributários específicos às diversas etapas das operações das empresas tomadora do serviço em face a retenção do ISS?

Quais as penalidades e os procedimentos adotados na falta das retenções e do não recolhimento do tributo retido?

Quais os procedimentos adotados quando o serviço não é sujeito a retenção, mas sofre retenção diante a legislação do tomador do serviço.

As razões que justificam a realização deste trabalho tiveram especialmente como ponto de partida, o surgimento de dúvidas na atividade profissional acerca dos procedimentos legais adotados na prática da retenção do ISS, onde se visualizou a necessidade de conhecer, aprimorar e aprofundar os conhecimentos fundamentados na legislação vigente relacionada ao assunto.

A importância social da elaboração deste trabalho deve-se à necessidade em fundamentar um trabalho com base específica na legislação referente a retenção na fonte do ISS para as empresas prestadoras e tomadoras de serviços, relativos aos procedimentos e responsabilidades atribuídas à tomadora. Poderá elucidar as pessoas responsáveis pela retenção e recolhimento desse tributo, os comportamentos adotados na retenção na fonte pagadora, bem como atentar para a responsabilidade prevista na ordem tributária para que não incorra em penalidades.

Desta forma, pode-se destacar que os objetivos geral e específico, deste estudo foram, respectivamente, orientar os profissionais da área contábil, financeira e administrativa, responsáveis pela retenção e recolhimento do ISS, além das pessoas que queiram adquirir conhecimentos relativos ao assunto, para a correta aplicação da tributação na fonte desses tributos, em relação aos serviços prestados entre pessoas jurídicas e físicas, de forma objetiva e prática; identificar os aspectos relevantes concernente à incidência e não incidência da retenção do ISS, em relação aos serviços prestados, orientar para utilização da base legal e evidenciar as alterações introduzidas na legislação pertinente, exibir os procedimentos tributários específicos às diversas etapas das operações das empresas em face à retenção dos tributos e mostrar as penalidades e os procedimentos adotados na falta das retenções e do não recolhimento do tributo retido.

A Metodologia é o caminho utilizado na busca do conhecimento. Sua importância na elaboração de um trabalho acadêmico está na sistematização do trabalho, dando suporte no alcance dos objetivos da pesquisa.

Para o desenvolvimento do estudo optou-se pela metodologia do tipo descritiva, pois segundo Beuren (2004, p. 81), tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, apoiada no método dedutivo, posto que, conforme conceitua Andrade (2003, p. 132):

A dedução é o caminho das consequências, pois uma cadeia de raciocínio em conexão descendente, isto é, do geral para o particular, leva à conclusão. Segundo esse método, partindo-se de teorias e leis gerais, pode-se chegar à determinação ou previsão de fenômenos particulares.

Em relação à natureza da exposição do objeto o estudo ora explicitado possui característica qualitativa, de forma a demonstrar, de uma maneira geral e abrangente, a complexidade do problema e compreender e classificar os processos dinâmicos vividos.

No tocante à operacionalização, a presente pesquisa foi lastreada primeiramente por um levantamento bibliográfico, pois segundo Gil (2002, p. 44) “pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Seguiu-se à pesquisa eletrônica onde buscou-se informações em artigos de profissionais da área tributária, visando elucidar a questão problema.

No contexto ora exposto, a presente Monografia está organizada em quatro capítulos, sendo o primeiro capítulo constituído de introdução, com a apresentação da pesquisa, exposição do problema e objetivos da mesma, justificando sua importância e explicando a metodologia aplicada ao longo do trabalho.

No segundo e o terceiro capítulos está a fundamentação teórica da pesquisa, onde, separados por subitens, estão respectivamente: um pequeno histórico dos municípios, a origem histórica do ISS e de sua instituição administradora, os elementos essenciais quanto a incidência e não incidência e a obrigação tributária; a origem histórica e fundamentação legal, a substituição tributária e a obrigatoriedade, a ordem tributária e o ISS, e, por fim, as críticas e comentários à responsabilidade do tomador do serviço. No quarto capítulo estar apresentado os entraves da Guerra Fiscal, a bitributação e a questão da exigência de inscrição do contribuinte.

Finalmente a conclusão encerra o estudo/trabalho, esboçando o posicionamento refletido dos autores frente à temática, além de explicitar o alcance dos objetivos da inicial, com uma sucinta explicitação do que se vem demonstrando exaustivamente ao longo da pesquisa, incrementada com sugestões e considerações finais acerca das aplicações da pesquisa.

2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISS) – CONCEITOS, ORIGEM, APLICAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

De acordo com o art. 156 da Constituição Federal, compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana – IPTU;
- II – transmissão por *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direito a sua aquisição – ITBI;
- III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Em relação ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, cabe à lei complementar:

- I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
- II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;
- III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios.

Conforme a Lei Complementar 116/2003, o ISS é aplicado sobre os serviços constantes na lista anexa a mesma. Os municípios somente podem instituir o ISS sobre os serviços que cumulativamente: não sejam sujeitos à incidência do ICMS, conforme o art. 155, II, da Constituição Federal; e sejam previstos em lei complementar editada pela União.

2.1 UM PEQUENO HISTÓRICO DOS MUNICÍPIOS

O Brasil foi descoberto no ano de 1500. Permaneceu na condição de colônia durante trezentos e vinte e dois (322) anos. O acordo da independência foi anunciado em 1822 e a monarquia, com todas as suas raízes, continuou como forma de governo. Em 1889, por sua vez, foi proclamada a República. O Estado unitário, que havia prevalecido durante a monarquia (1822-1889), foi transformado em Federação, quando os Estados (então as antigas províncias), passaram a exercer influência decisiva no País.

Na necessidade de associação entre os homens e suas relações sociais com as outras pessoas repousa a origem do município. Sobre este ente federado Nelson Nery Costa leciona ser “[...] a base da organização política democrática, porque nele ocorre a verdadeira relação entre a sociedade e Poder Público. As necessidades dos cidadãos são mais objetivas, ao passo que a forma de as reivindicar tem maiores possibilidades de êxito”.

A estruturação dos municípios no Brasil teve forte amparo da Igreja católica. No período colonial, ainda sob o sistema de capitanias, mesmo destituídos de autonomia, os conselhos e vilas foram despontando como embriões do modelo municipalista.

Com a proclamação da República em 1889, os Municípios pareciam ter alcançado a tão sonhada autonomia. Ocorre que não obstante à boa intenção dos constitucionalistas da época, tal pretensão resumiu-se a textos legais sem qualquer aplicação prática. O que prevaleceu neste período, como bem enfatiza Hely Lopes Meirelles (2003, p.39) foi o “hábito do centralismo, a opressão do coronelismo e a incultura do povo”.

Relata-se, ademais, com muita precisão, o autor acima, que tais costumes “transformaram os Municípios em feudos de políticos truculentos, que mandavam e desmandavam nos ‘seus’ distritos de influência, como se o Município fosse propriedade particular e o eleitorado um rebanho dócil ao seu poder”.

Em síntese, foram quatro décadas de opressão, sem liberdade e progresso no âmbito municipal. No denominado Estado Novo, as coisas não foram diferentes. Também e, mormente aqui, houve um atraso no avanço dos Municípios. Foi um tempo em que os interesses locais permaneceram nas mãos dos interesses individuais, em face da vinculação dos Prefeitos ao Interventor.

Na atualidade, o Município compõe a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, sendo salutar lembrar, igualmente, que possui, segundo a Constituição Federal de 1988, a autonomia política, normativa, administrativa e financeira, sendo regidos por suas respectivas Leis Orgânicas. Tais atributos foram ampliados, tão-somente, na Constituição da República de 1988. Somente então o Município passou a ser reconhecido como parte integrante da Federação e a ser regido por uma Constituição própria: a Lei Orgânica Municipal, aprovada pela Câmara Municipal.

2.2 ORIGEM HISTÓRICA DO ISS E DE SUA INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA

Depois da Revolução de 31 de março de 1964, que, na verdade ocorrera no dia 1º de abril daquele mesmo ano, o Governo ditatorial, preocupado com a crise brasileira, e, sobretudo, com a recuperação econômica do Brasil, empenhou-se seriamente na formação de uma comissão, cuja missão era a de reformar radicalmente as práticas tributárias no País.

Dentro desta ótica, surge, assim, a tão esperada reforma tributária, pela Emenda Constitucional nº. 18, de 1º de dezembro de 1965, que ofereceu ao Brasil um novo sistema tributário. A referenciada EC teve, pois, o escopo de integrar a política Tributária na política Econômica do Governo que se instalava sob o comando dos militares.

Sem maiores delongas, pode-se dizer que a célebre e já referenciada Emenda Constitucional, em seu art. 15, instituiu em no sistema tributário, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN ou, simplesmente, Imposto Sobre Serviços – ISS, que veio em substituição ao antigo Imposto de Indústrias e Profissões, ou seja, a partir deste momento os Municípios passaram a implantar o novo imposto municipal.

Cumprir destacar que por mais que tenha havido esforços por parte das municipalidades, e não obstante aos avanços da legislação pertinente, ainda há Municípios, dentre os mais de cinco mil existentes no País, que não tributam o ISS, mesmo estando em plena vigência a Lei de Responsabilidade Fiscal que não permite qualquer modalidade de renúncia de receita.

Contudo, antes de se adentrar no cerne da controvérsia, consubstanciada na análise da responsabilidade da fonte pagadora na retenção do ISS, faz-se necessário tecer breves considerações em torno de algumas questões do referido imposto e que interessam, sobremaneira, ao Direito Penal Tributário.

Inserido na Constituição Federal de 1988, como sendo de competência municipal, o Imposto Sobre Serviços - ISS, apresenta-se, atualmente, sobretudo nas grandes cidades brasileiras, como a principal receita própria dos Municípios, em razão da concentração elevada dos serviços que são prestados pelos agentes econômicos no desenvolvimento da atividade produtiva.

Até a edição da Lei Complementar 116/03, o ISS possuía como fundamentação legal para a sua cobrança as normas preceituadas pelo Decreto-lei n. 406/68 e suas alterações por meio das seguintes normas: Decreto-lei n. 834/69, Lei Complementar nº. 22/74, Lei Complementar nº

56/87, Lei nº 7192/94, e Lei Complementar nº. 100/99. No Decreto-lei n. 406/68, constava uma lista de serviços, onde estavam previstos vinte e nove itens tendo sido modificada, posteriormente, através da Lei Complementar n. 56/87, que a ampliou consideravelmente para cem itens, sendo que LC 100/99 veio a fechar a lista com um último item, chegando-se a cento e um itens.

O desafio de consolidar e esclarecer esse arcabouço legislativo fragmentado e de adaptá-lo a um cenário altamente cambiante justificou a edição da Lei Complementar Federal nº. 116, de 31 de julho de 2003, publicada no Diário Oficial da União, do dia 1º de agosto de 2003, que dispõe sobre as normas gerais do direito tributário acerca do ISS e consolida toda a legislação correlata até então vigente.

A Lista de Serviços, anexa à lei já mencionada, é, realmente, muito mais ampla do que a anterior, tendo incorporado serviços que antes não eram tributados. No mais, detalha, quase à exaustão, serviços já elencados, mas que pela modernidade e tecnologia, acabavam gerando dúvidas quanto à incidência ou não do imposto municipal, posto que não estavam especificados expressamente na lista.

Muitos seriam os temas a serem enfrentados a respeito do Imposto Sobre Serviços - ISS, considerando as várias modificações e os pontos polêmicos advindos com a nova legislação, entretanto, mister salientar que o ponto central da discussão em pauta não visa um debate direto em relação ao nominado imposto municipal, mas sim, na responsabilidade tributária atribuída ao tomador do serviço na retenção e recolhimento desse tributo.

2.3 ELEMENTOS ESSENCIAIS QUANTO A INCIDÊNCIA E NÃO INCIDÊNCIA DO ISS

A nova legislação nacional reguladora do ISS, em relação aos elementos do tributo, aponta como fato gerador “a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”. Indica, ademais, que Contribuinte é o prestador do serviço, explicitando, finalmente, que a base de cálculo do referenciado imposto municipal é o preço do serviço, não tendo se omitido na fixação da alíquota máxima, muito embora não o tenha feito em relação à fixação da alíquota mínima, que se encontra disciplinada na Constituição Federal.

De acordo FERREIRA (2002, p.10), a verificação da incidência do ISS segue as seguintes regras:

se o serviço estiver sujeito à incidência do ICMS, não poderá haver a incidência do ISS;
 se o serviço não estiver sujeito à incidência do ICMS e não constar na lei complementar, não haverá a incidência do ICMS;
 se o serviço não estiver sujeito à incidência do ICMS e constar na lista da lei complementar, incidirá o ISS, desde que haja lei municipal instituindo o imposto sobre serviço.

Inexiste incidência do ISS quando não há previsão de incidência do imposto sobre o serviço na lei municipal, ainda que o serviço conste na lei complementar. A falta de previsão do serviço na lei municipal implica a não incidência do ISS, uma vez que sobre ele não terá sido instituído o imposto. A Constituição Federal e as leis complementares de normas gerais não criam tributos, apenas estabelecem as condições para que eles possam ser validamente instituídos.

Outro ponto importante a ser destacado, diz respeito à classificação do referenciado tributo, a fim de que se possa, em face das características peculiares do imposto municipal aqui analisado, subsumir o tipo penal relativo aos crimes contra a ordem tributária ao respectivo sujeito ativo do delito, que poderá vir a figurar no polo passivo da relação jurídico-processual penal.

Em relação à classificação acima comentada, Carlos Dalmiro da Silva Soares (2003, p.56) agrupa os elementos essenciais do tributo em pauta, os quais se mostram de grande utilidade para o estudo. Relaciona o ISS como:

imposto de natureza fiscal (fim arrecadatório), [...] imposto indireto (embutido no preço final do serviço, o consumidor assume o ônus - contribuinte de fato), imposto do tipo ordinário ou permanente, imposto sobre objeto jurídico, imposto principal imposto periódico.

Adotando-se, pois, os argumentos fulcrados na classificação do ISS, como imposto indireto, importante trazer a lume as lições de Andreas Eisele (1998 p. 165), o qual, ao comentar o inciso II, do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, faz as seguintes considerações:

O tipo do art. 2º, II, trata das modalidades de tributos denominados indiretos, ou seja, aqueles em que ônus financeiro da operação não é suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, denominado contribuinte de direito (que na realidade é o único contribuinte legalmente estabelecido), mas, sim, repassado a terceiro, denominado 'contribuinte de fato'. Exemplo de tal situação se verifica com o ICMS [...] **Fenômeno análogo ocorre, ainda, com o IPI, o ISS [...]**

Uma das finalidades, portanto, acerca do conhecimento em relação à classificação dos tributos, seja esta de ordem financeira ou jurídica, está na possibilidade de se evidenciar a subjugação do sujeito passivo da obrigação tributária, como Réu, em eventual deflagração de ação penal pela prática de crime contra a ordem tributária.

Note-se, ademais, que esta condição somente se perfaz nos casos em o lançamento do ISS se dá por homologação, ou seja, quando o contribuinte antecipa o pagamento para o Fisco homologá-lo, não podendo ocorrer a responsabilização penal do sujeito passivo do referenciado imposto municipal nas hipóteses em que o recolhimento se dá pelo regime fixo anual

Com o advento da Lei Complementar nº. 116/03 tornou-se obrigatório, aos Municípios Brasileiros, a adequação das suas legislações tributárias locais, observando a precisa definição dos elementos essenciais tais como: fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, e local de incidência do imposto.

2.3.1 Fato Gerador

Em relação ao fato gerador, a referida Lei inovou ao ampliar a lista de atividades sujeitas à incidência do ISS, como é o caso dos serviços químicos, farmacêuticos, biblioteconomia, cartórios, digitalização, etc.

O fato gerador do ISS é a prestação dos serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, mesmo que a atividade do prestador não seja preponderantemente a de execução de serviços. O imposto recai, inclusive, sobre serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. Assim, mesmo que o serviço seja feito ou iniciado no exterior do Brasil, porém aqui executado, haverá a incidência do ISS.

Incide, igualmente, sobre 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. Ressalta-se que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. Portanto, para efeitos de incidência do ISS não importa a nomenclatura utilizada pelo contribuinte em seu controle gerencial, mas a ocorrência do fato gerador do imposto.

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.
- (Lei Complementar Federal nº 116/03: art. 2º.)

A partir da edição da Lei Complementar Federal nº 116/03 alguns serviços deixaram de ser tributados pelo ISS, quais sejam:

- Locação de Bens Móveis;
- Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, videotapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres;
- Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio.

2.3.2 Base de Cálculo

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta a ele correspondente, excetuando-se as deduções previstas na legislação pertinente. Desta forma, é vedado deduzir da base de cálculo do imposto as parcelas eventualmente devidas relativas ao IRRF e/ou ao INSS, ainda que destacadas na nota fiscal.

Na prestação dos serviços de Construção Civil descritos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar Federal nº. 116/03, poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto:

a) o valor relativo ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação dos serviços, sujeito ao ICMS. A legislação permite que o prestador do serviço, que seja também fabricante da mercadoria, deduza o valor das mercadorias por ele fabricadas e empregadas na prestação dos serviços. Nesse caso, como o prestador do serviço está vendendo a mercadoria, esta ficará sujeita ao ICMS.

b) o valor dos materiais fornecidos pelo prestador. O valor dos materiais adquiridos pelo prestador do serviço e empregados na obra será excluído da base de cálculo do imposto. Assim, o prestador de serviço adquire o material em seu nome e, conseqüentemente, cobra os respectivos valores do contratante. Em virtude dessa transferência de materiais não haverá incidência do ICMS, uma vez que essa mercadoria já foi tributada na fase anterior (Compra). Em contrapartida, esse valor poderá ser deduzido da base de cálculo do ISS.

Ressalta-se, ainda, que quando os serviços descritos no subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 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.

2.3.3 Alíquotas

As alíquotas máximas e mínimas do ISS são fixadas pela LC, mas as alíquotas aplicáveis são as estabelecidas pelos Municípios. Eles podem, por exemplo, fixar alíquotas inferiores às máximas ou superiores às mínimas estabelecidas pelas normas. Cada Município pode fixar as alíquotas que serão aplicadas ao imposto, desde que observe as alíquotas máximas e mínimas fixadas.

2.3.3.1 *Alíquota Mínima*

O Artigo 2º da lei complementar 157/16, acrescentou à lei complementar 116/03, o Artigo 8º-A, que assim dispõe:

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta lei complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

Um dos principais objetivos visados com a promulgação da lei complementar 157/16 é ajustar a legislação referente Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza à atual realidade brasileira e tentar evitar a continuidade da guerra fiscal entre Municípios, fixando uma alíquota mínima de 2% (dois por cento).

A fixação da alíquota mínima de 2% (dois por cento) do ISSQN visa impedir que municípios fixem percentuais inferiores ao piso.

2.3.3.2 *Alíquota Máxima*

A alíquota do ISS não poderá exceder ao percentual de 5% (cinco por cento) fixado pelo inciso II do art. 8º da Lei Complementar Federal nº 116/03.

2.3.4 Sujeição Passiva

Referente à sujeição passiva, a nova Lei do ISS designou como contribuinte do tributo, o prestador do serviço. Consequentemente, todo aquele que prestar os serviços previstos na lista anexa à referida Lei, estará sujeito ao imposto, independentemente de sua constituição jurídica.

Assim, poderão figurar como contribuintes do ISS:

I) Pessoas Jurídicas:

- Sociedades Simples;
- Sociedades Empresárias;
- Associações;
- Fundações;
- Instituições;
- Sindicatos.

II) Pessoas Físicas:

- Empresário;
- Não Empresário (Autônomos);
- Artesão;
- Produtor Rural;
- Cartórios.

Por outro lado, o *caput* do art. 6º possibilita aos municípios instituírem, mediante lei, hipóteses de responsabilidade tributária.

Para uma melhor compreensão este assunto será exposto no capítulo seguinte.

2.3.5 Local de Incidência do ISS

O art. 3º da Lei Complementar Federal nº 116/03 dispõe sobre as regras para definição do Município titular da competência tributária relativa ao ISS, conforme segue: “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 itens I a XXV.”

Tem-se, portanto:

Regra Geral:

- Imposto devido no local do Estabelecimento do Prestador, ou na falta deste, no local do domicílio do prestador.

Exceções:

- Imposto devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço;
- Imposto devido no local da execução dos serviços;

Para uma melhor compreensão das regras para pagamento do ISS, serão expostas no capítulo 3, as exceções, (itens 3.2.1.1 e 3.2.1.2) e, por fim, trataremos da regra geral (item 3.2.1.3).

2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS

2.4.1 Obrigação Tributária Principal e Acessória e o Fato Gerador

A obrigação tributária tem por objeto uma prestação de "dar", "fazer" ou "não fazer", que independe de qualquer manifestação de vontade das partes, ou seja, dos sujeitos passivo e ativo, bastando para o seu surgimento apenas a ocorrência do fato gerador previamente descrito na lei.

As obrigações tributárias são classificadas pelo art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN em:

- a) principal, que "surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se com o crédito dela decorrente". (CTN, art. 113, § 1º); e
- b) acessória, que "decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos", que, "pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária". (CTN, art. 113, §§ 2º e 3º).

A obrigação principal nasce, portanto, com a ocorrência do fato gerador e tem como objeto uma prestação de "dar" coisa certa, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (CTN, art. 3º), a título de tributo ou penalidade pecuniária.

O fato gerador da obrigação principal "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (CTN, art. 114). Relativamente ao ISS, o fato gerador é a prestação dos serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (LC 116/03, art. 1º).

A extinção da obrigação principal ocorre com o pagamento do tributo, com o pagamento antecipado e a homologação do respectivo lançamento e demais modalidades de extinção relacionados no art. 156 do CTN.

A obrigação acessória, ressalvada a sua conversão em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária pelo seu descumprimento, não tem conteúdo pecuniário, pois se refere a um dever atribuído às pessoas de "fazer" ou "não fazer", no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, que, inclusive, independe da existência de uma obrigação principal, conforme dispõe o CTN ao vedar à autoridade administrativa condicionar o pagamento da obrigação principal ao cumprimento da obrigação acessória (art. 164, inc. I).

O 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 como obrigação principal". (CTN, art. 115).

Essa obrigação se extingue com o implemento das prestações, positivas ou negativas, que constitui o seu objeto e somente pode ser dispensada se houver disposição expressa de lei, conforme se depreende do disposto no art. 111, inc. III, do CTN, de que "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre dispensa de obrigações tributárias acessórias.

2.4.2 Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Principal e Acessória

Sujeito passivo da obrigação principal "é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária" e diz-se contribuinte, "quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador", e responsável, "quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (CTN, art. 121).

Sujeito passivo da obrigação acessória "é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto" (CTN, art. 122), cujo conteúdo é uma obrigação de fazer ou não fazer, não abrangendo, portanto, o pagamento de tributo ou contribuição, que é objeto da obrigação tributária principal.

O CTN em seu art. 121 estabelece basicamente dois tipos de sujeitos passivos da obrigação tributária principal:

- I – contribuinte, quando tenha relação direta e com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

O primeiro é o contribuinte, ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta, ainda que por intermédio de representante legal, com o fato gerador e que, por isso, manifesta capacidade contributiva, ou seja, titularidade de prestador do serviço, representada por quem está “direta e pessoalmente” ligado ao fato descrito na norma.

O segundo tipo de sujeito passivo é o responsável, que é a pessoa que, embora não tendo uma relação direta com o fato gerador, a lei expressamente o elege para efetuar o pagamento do tributo, conforme autoriza o art. 128 do CTN, ao dispor que "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 em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

No caso do responsável tributário, o legislador, para dar maior eficiência à arrecadação e às vezes até por necessidade, em decorrência da impossibilidade de se atingir o sujeito passivo direto, opta por colocar outra pessoa no seu lugar ou a seu lado, desde o momento da ocorrência do fato gerador ou em razão de determinados eventos futuros. Assim, se alguém é devedor da obrigação principal e não é definido pela lei como contribuinte, é responsável tributário, ou seja, sujeito passivo indireto.

A doutrina identifica duas modalidades básicas de responsabilidade tributária: por transferência e por substituição.

Na transferência a obrigação tributária principal de pagar o tributo, que originariamente é atribuída ao contribuinte, é por lei deslocada para outra pessoa em razão de algum evento previamente estabelecido na legislação, como a incorporação de empresa e a sucessão causa mortis, em que a responsabilidade do sucedido, em razão da extinção da pessoa jurídica ou do falecimento da pessoa física, transfere-se para a pessoa do sucessor.

Na substituição o legislador, ao invés de exigir do contribuinte o recolhimento do tributo, já designa desde logo outra pessoa, que de alguma forma participa da relação tributária, para pagar

o tributo. A obrigação tributária já nasce, portanto, com o substituto tributário no seu polo passivo. É o caso, por exemplo, do ICMS na indústria automobilística, onde, ao se repassar o veículo para uma revendedora, já é exigido da indústria o pagamento desse imposto como substituto tributário, assegurando-lhe a lei o direito de ressarcimento do tributo junto à revendedora, que o repassa para o consumidor final.

Substituto tributário é, portanto, aquele que a lei, desde o surgimento da obrigação tributária, diz que ele é o responsável pelo pagamento do tributo em substituição ao contribuinte. O contribuinte é afastado da sujeição tributária, não integra a relação jurídica tributária e não tem nenhum vínculo com o sujeito ativo. O vínculo que ele tem é com a ocorrência do fato gerador, mas que, no caso, não estabelece nenhuma relação jurídica com o sujeito ativo.

Daí a se dizer que o responsável por substituição não é um sujeito passivo indireto, mas direto, que a lei escolheu para pagar o tributo. O contribuinte é sujeito passivo direto por tributo próprio. O responsável por substituição tem responsabilidade e sujeição passiva direta de dívida própria, mas por fato gerador alheio. O fato gerador é do contribuinte, mas a obrigação e a dívida são próprias do responsável.

A obrigação tributária, portanto, decorre da lei. Ocorrendo uma situação, nela prevista, como necessária e suficiente para concretização do seu fato gerador, surge para o Estado (credor) o direito de exigir de um sujeito passivo (devedor) o tributo (objeto da obrigação tributária).

3 RETENÇÃO NA FONTE DO ISS

3.1 ORIGEM HISTÓRICA E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A Emenda Constitucional nº. 03/93, inseriu no art. 150 da CF/88, o §7º que prevê a chamada retenção na fonte para União, Estados, Municípios e DF. O art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN permite que a lei atribua a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, sem revestir a condição de contribuinte.

O critério da “retenção na fonte” começou muito no passado com o Imposto de Renda estando este enfatizado no artigo 647 do Regulamento do Imposto de Renda; em fevereiro de 1999 foi

a vez do INSS; em fevereiro de 2004, através da Lei nº 10833/2003, começou as retenções das Contribuições (PIS, COFINS e CSLL) e a partir de abril de 2004, através do Decreto nº 24147/2004; a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro instituiu a retenção na fonte do ISS para uma série de serviços onde a prestação ocorre em município diverso ao do estabelecimento do prestador. Neste caso coube a cada Prefeitura a regulamentação e adequação a Lei Complementar nº. 116/2003.

A LC nº. 116/03, introduziu algumas mudanças na sistemática desse imposto. Não obstante a lei tenha fixado como regra geral, o recolhimento do ISS no Município em que está estabelecido o prestador, e na falta de estabelecimento no Município de domicílio do prestador, o seu art. 3º determina inúmeras hipóteses de pagamento do imposto no local da prestação de serviços. E para essas hipóteses, a lei criou a figura da ‘responsabilidade tributária’, por intermédio da qual o tomador de serviços torna-se o responsável pelo recolhimento do tributo, mediante retenção na fonte do ISS devido pelo prestador de serviços. Na realidade, a lei vem apenas corroborar a possibilidade da ‘retenção’ no regime jurídico do ISS, que já vinha sendo praticado por vários Municípios, fora dos limites da lei de regência nacional do imposto.

Essa retenção na fonte, aparentemente, instituída para pôr fim às chamadas guerras tributárias, na verdade, representa uma forma de antecipação do imposto. Prova disso está na obrigatoriedade dessa retenção pelas pessoas jurídicas imunes ou isentas, nos casos de serviços de construção civil, demolição, varrição, coleta de lixo, limpeza, controle e tratamento de afluentes.

A própria CF, alterada pela EC nº 03/1993, permite, expressamente, em seu artigo 150, § 7º, a tributação de ‘fatos futuros’, o que alberga o regime de substituição tributária, semelhante ao que ocorre em geral, nas retenções de tributos pela fonte pagadora.

Todavia, em atenta análise a tal dispositivo, percebe-se que o mesmo não se aplica ao ISS. Ao estabelecer que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, tratou de caso típico de tributos que incidam sobre várias etapas de movimentação da mercadoria ou produtos. A retenção, por si só, não implica responsabilidade tributária. Se for analisar a questão, de acordo com o que dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional, percebe-se que o dispositivo em comento não cuida expressamente da retenção na fonte, senão veja-se:

Art. 128. 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.

Como se vê, na responsabilidade tributária há substituição legal do sujeito passivo natural (contribuinte) por uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, que toma o nome de responsável tributário. Na retenção, não existe essa substituição, mas, simplesmente a antecipação do tributo devido pelo sujeito passivo natural.

3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA OBRIGATORIEDADE

A Substituição Tributária é uma regra derivada do Código Tributário Nacional que pressupõe a transferência a terceiro da responsabilidade de recolher o tributo devido por alguém.

A nova lei do ISS definiu, como regra geral, a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao prestador do serviço. Contudo, em alguns casos, esta incumbência recai sobre o contratante ou intermediário do serviço, que é obrigado a reter e a recolher o imposto ao Município que faz juz a esta exação.

Entende-se por “tomador do serviço” a pessoa jurídica de direito público ou privado que contrata a execução de um serviço. Inserem-se neste conceito os órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal contratantes de serviços.

Em virtude de inúmeros questionamentos acerca da Substituição Tributária na tributação do ISS, transcreve-se a seguir o art. 6º da Lei Complementar Federal nº 116/03, que dispõe sobre a matéria:

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.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4o do art. 3o desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3o No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 4o No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Examinando primeiramente o *caput*, verifica-se que os Municípios têm ampla liberdade para atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador, desde que o façam mediante lei. Considerando que o ISS tem por fato gerador a prestação dos serviços integrantes da Lista Anexa à LC Federal nº 116/03, conclui-se que os Municípios, se assim desejarem, poderão imputar a responsabilidade tributária para todos ou quaisquer serviços previstos na referida lista. Em decorrência disso, recomenda-se o exame da legislação de cada municipalidade, a fim de detectar os casos de responsabilidade tributária e, por exclusão, os casos que não se enquadram como tal.

3.2.1 Obrigatoriedade da Substituição Tributária do ISS

A retenção do ISS será realizada nos serviços prestados em que o imposto seja devido no local de prestação do serviço, em conformidade com incisos de I ao XXV, artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/03 (relação abaixo citada), nos casos em que os serviços são prestados em local diferente (outro município) do estabelecimento prestador (sede, filial, escritório).

Conforme artigo 3º da Lei Complementar 116 de 31/07/2003, incisos de I a XXV, o ISS deve ser recolhido no local da prestação do serviço, independentemente do local do estabelecimento do prestador de serviço (sede, filial, escritório).

3.2.1.1 *Imposto Devido no Local do Estabelecimento do Tomador ou Intermediário do Serviço*

O ISS será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País e no caso de

fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador do serviço (subitem 17.05).

O entendimento é o de que o tomador de serviço é a pessoa jurídica que contrata o serviço permanentemente em suas dependências, ou seja, o serviço é contratado para ser prestado diariamente, todos os dias do mês, uma terceirização da atividade junto a contratante, nesse caso, o ISS é devido no local da prestação do serviço.

O que não ocorre quando, por exemplo, o prestador de serviço é contratado pela empresa para fazer a manutenção das máquinas no estabelecimento contratante, o qual vem periodicamente ou quando chamado, e se desloca do seu estabelecimento para prestar o serviço, não se caracterizando o contratante como tomador de serviço, neste caso o ISS é devido no estabelecimento do prestador de serviço, mesmo que seja em outro município, bem como não é devida qualquer retenção do ISS no município em que é realizado o serviço.

3.2.1.2 Imposto Devido do Local da Execução dos Serviços

Será exigido o recolhimento do ISS para o município onde o serviço estiver sendo executado nos seguintes casos, conforme Lei Complementar Federal nº 116/03 art. 3º incisos II ao XXV:

- 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;
- XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação,

- manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 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;
- XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 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;
- XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 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.
- XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.4, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão de ferrovia e rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos e locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

No caso dos serviços a que se refere o item 22.01 da lista de serviços (pedágio e serviço de conservação das rodovias), considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

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.

Nas demais prestações de serviços, não relacionadas nos itens 01 a 22, artigo 3º da LC 116/2003, o local de recolhimento do ISS deve ser o local do estabelecimento do prestador ou na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (matriz, filial, escritório, etc).

Para os serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 (Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza), 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.

Quando os referidos serviços forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será calculada proporcionalmente, conforme o critério exposto no item 6 deste Manual.

Para os serviços descritos no subitem 22.01 da lista anexa à LC Federal nº 116/03 (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), considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

Face ao exposto, os municípios não poderão dispensar do instituto da responsabilidade tributária os serviços referidos nos incisos I e II do § 2º, do artigo 6º da Lei Complementar Federal nº 116/03.

Apenas para efeito de referência, tem-se observado que, em geral, as legislações municipais vêm repetindo o teor do texto da LC Federal nº 116/03, atribuindo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISS aos tomadores de serviço somente nas hipóteses previstas no inciso II, parágrafo 2º, do art. 6º.

3.2.1.3 Imposto Devido no Local do Estabelecimento Prestador

As regras mencionadas nos itens 3.1 e 3.2 constituem exceções e se aplicam exclusivamente aos itens de prestação de serviços nelas citados. Ressalta-se, ainda, que os serviços não

compreendidos nessas regras sujeitam-se à regra geral definida no art. 3º da Lei Complementar Federal nº 116/03: “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 (...)”.

Porém, a grande inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 116/03 está na conceituação de Estabelecimento Prestador, conforme segue:

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.

Dessa forma, o ISS será recolhido ao município onde o contribuinte preste o serviço efetivamente, não importando a denominação do estabelecimento (matriz, filial, sucursal, escritório de representação etc.).

Outro fator importante para a retenção do ISS é o de que deve haver previsão de retenção na Lei do Município em que foi prestado o serviço, caso não haja previsão não é devida a retenção. Na prática, a empresa prestadora de serviço deve manter cópia da Lei municipal de cada município em que presta serviço, objetivando conhecer a legislação específica para a emissão da Nota Fiscal com retenção ou não. Deve observar, também, se a retenção exigida pelo município está relacionada com os serviços constantes os incisos I ao XXV, art.3º, LC 116/03, pois poderá pagar indevidamente o ISS na sede e o imposto ser devido no local de execução do serviço.

Já a empresa que contrata o serviço também deve ficar atenta aos casos em que é obrigatória a retenção do ISS, bem como, também, manter cópia da Lei Municipal em que está estabelecida, a fim de acompanhar a legislação de seu município, pois mesmo que não faça a retenção é obrigada a efetuar o recolhimento do imposto com juros e multas (§ 1º, art. 6º, Lei Complementar 116/2003).

Essas breves considerações não visam a esgotar a matéria relativa ao ISS, mas a situar o leitor no contexto das inovações implementadas em relação à tributação desse imposto, o que reputamos essencial para a compreensão desta pesquisa.

3.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO TOMADOR DO ISS

Em se tratando de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), tem-se como regra geral que a responsabilidade pelo pagamento do tributo incumbe, única e exclusivamente, a empresa prestadora de serviço. Contudo, em algumas situações específicas, e sempre “ex legem”, esta incumbência recai sobre o tomador ou intermediador do serviço prestado, que é obrigado a reter e a recolher ao Município que faz jus a esta exação. Ocorre que, para o fiel cumprimento da norma, estes responsáveis tributários deverão atentar para os requisitos legais e norteadores que envolvem a substituição tributária, vez que nem sempre o Município em que estes (prestador e tomador) possuem estabelecimento será o beneficiário do tributo.

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária em seus artigos 121, II e 128, vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação tributária 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 revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 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.

A Lei Complementar nº 116/2003, assim dispõe em seu art. 6º, § 1º:

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.

O terceiro vinculado ao fato gerador, no caso do imposto sobre serviços – ISS é por excelência o tomador, uma vez que o outro polo dessa relação obrigacional de direito privado é ocupado pelo próprio contribuinte. De fato, o tomador do serviço é a pessoa ideal para ser o responsável tributário, uma vez que para adimplir a sua obrigação contratual, terá que pagar pelo serviço ao

prestador, este sim, contribuinte do ISS. O tomador torna-se então responsável pelo recolhimento do imposto.

Temos por tomador ou intermediador a pessoa jurídica de direito público ou privado, aqui inseridos os órgãos públicos Federais, Estaduais e Municipais, Autarquias, Fundações, Empresa Pública, Sociedade de Economia Mista, entidades privadas, com ou sem fins lucrativos, inclusive os condomínios comerciais e residenciais, que são obrigados a reter e a recolher o ISSQN decorrente das operações de prestação de serviços em que figura como tomadora (contratante) ou intermediário dos serviços prestados.

Pelo já dito, infere-se que o município pode criar esta responsabilidade por lei ordinária, inclusive no que tange a obrigatoriedade de retenção na fonte por parte do tomador do serviço (terceiro vinculado ao fato gerador).

A partir da responsabilidade tributária prevista nos artigos 121 e 128 do CTN, bem como, no art. 6, § 1º da LC nº 116/2003, podemos falar na figura de um fato gerador da substituição tributária (responsável), juntamente com o fato gerador da obrigação tributária (contribuinte).

O responsável tributário, doravante chamado de substituto tributário é o responsável tanto pela obrigação principal quanto pela acessória, competindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Neste sentido, o substituto pode ser também obrigado por lei a fazer a chamada retenção na fonte do ISS.

A priori, segundo o art. 5º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, deflagra-se como contribuinte do ISSQN o prestador do serviço, devendo, portanto, recolher o tributo aos cofres públicos. Assim, nos termos do art. 3º do diploma legal em questão, considera-se o serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador (endereço da empresa/estabelecimento prestador do serviço) ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador (residência do empresário/prestador). Entretanto, o art. 6º da LC nº 116/03 determina que “os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito 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”.

Impõe-se, destarte, ao substituto tributário o ônus do recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

Nesta ordem de ideias, o § 2º do art. 6º da LC nº 116/03, em seus incisos I e II, respectivamente, nomeiam como responsável o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País e a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos na lista anexa a norma jurídica em tela.

Nestas condições, alguns Municípios, principalmente os que possuem serviços portuários e congêneres no âmbito do seu território, acertadamente têm atribuído aos tomadores ou intermediários a responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento do ISSQN sobre estes serviços. O embasamento legal está na exceção prevista no § 3º do art. 3º da LC nº 116/03, que considera ocorrido o fato gerador do ISSQN no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01, que são os serviços portuários e congêneres.

Nestes termos, por lógica dedutiva chegamos a conclusão de que para os serviços constantes do item 20.01 da lista de serviço anexa a LC nº 116/03, é irrelevante o local do estabelecimento do prestador, o que autoriza ao Município exigir o ISSQN dos tomadores ou intermediários destes serviços.

Assim é que, com base na norma contida no § 3º do art. 3º da LC nº 116/03, os municípios estão autorizados a introduzirem no âmbito de suas legislações a obrigação dos tomadores ou intermediários de serviços, pela retenção do imposto correspondente. Nestes termos, temos que a substituição tributária do ISSQN está no campo da obrigação tributária que exprime o dever positivo de uma prestação de dar, a ser cumprido pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo, no caso, o município.

É importante deixar salientado que o substituto tributário não é qualquer terceiro que o legislador escolha arbitrariamente. Este há de ter relação com o fato gerador, ou é vinculada a

pessoa que tem ligação com o fato gerador ou com o contribuinte, que lhe permita ter controle do fato gerador e que lhe permita também, como substituto, ver-se reembolsado do imposto que tenha pago.

Tanto o fato gerador da obrigação tributária quanto o fato gerador da substituição tributária não de ser extraídos do núcleo do critério material da hipótese de incidência tributária.

O substituto tributário, por força de lei, deve pagar o ISS quando realiza o fato gerador da substituição tributária, e assim o faz em nome próprio, ainda que desconte o valor do contribuinte. Quando a lei municipal também o obrigue a reter o valor do contribuinte, obrigação acessória, se não o fizer passará a dever o tributo oriundo da obrigação acessória convertida em principal, art. 113, § 3º do CTN.

Quais os limites ao poder de instituição da substituição tributária pelos municípios? A necessária vinculação do responsável ao fato gerador, e que o fato gerador (prestação de serviços) da substituição tributária seja realizado no território do município instituidor.

A regra geral é a prevista na LC nº 116/2003, art. 3º, ou seja, o ISS é devido no município onde estabelecido o prestador de serviços. A primeira exceção está prevista no mesmo art. 3º, *in fine*, na falta de estabelecimento prestador, será devido no local do domicílio do prestador, e a segunda exceção, ainda no art. 3º, *in fine*, nas hipóteses dos incisos I a XXV será devido no local da prestação.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ tem posicionamentos robustos na direção da segunda exceção prevista no art. 3º, *in fine* da LC 116/2003, isto é, de que o ISS é devido no local efetivo da prestação e não no estabelecimento prestador, como quer em regra geral a LC nº 116/2003. Insista-se, neste particular, para o STJ a regra é a de que a tributação deva ocorrer no local da prestação.

Prosseguindo a análise, o § 1º do art. 6º impõe, ao responsável tributário, o ônus pelo recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a retenção na fonte. Assim, a falta de recolhimento do imposto retido ou a apuração de eventuais diferenças no recolhimento serão objeto de lançamento em nome do responsável tributário.

Deve-se frisar ainda, que o valor do imposto retido será considerado como antecipação do que for devido pela prestadora do serviço.

Nesta ordem de ideias, o § 2º do art. 6º da LC nº 116/03, em seus incisos I e II, respectivamente, nomeiam como responsável o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País e a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos na lista anexa a norma jurídica em tela.

Nestas condições, alguns Municípios, principalmente os que possuem serviços portuários e congêneres no âmbito do seu território, acertadamente têm atribuído aos tomadores ou intermediários a responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento do ISSQN sobre estes serviços. O embasamento legal está na exceção prevista no § 3º do art. 3º da LC nº 116/03, que considera ocorrido o fato gerador do ISSQN no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01, que são os serviços portuários e congêneres.

Nestes termos, por lógica dedutiva chega-se à conclusão de que para os serviços constantes do item 20.01 da lista de serviço anexa a LC nº 116/03, é irrelevante o local do estabelecimento do prestador, o que autoriza ao Município exigir o ISSQN dos tomadores ou intermediários destes serviços.

Assim é que, com base na norma contida no § 3º do art. 3º da LC nº 116/03, os municípios estão autorizados a introduzirem no âmbito de suas legislações a obrigação dos tomadores ou intermediários de serviços, pela retenção do imposto correspondente.

Nestes termos, temos que a substituição tributária do ISSQN está no campo da obrigação tributária que exprime o dever positivo de uma prestação de dar, a ser cumprido pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo, no caso, o município.

Por fim, é importante deixar salientado que o substituto tributário não é qualquer terceiro que o legislador escolha arbitrariamente. Este há de ter relação com o fato gerador, ou é vinculada a pessoa que tem ligação com o fato gerador ou com o contribuinte, que lhe permita ter controle do fato gerador e que lhe permita também, como substituto, ver-se reembolsado do imposto que tenha pago.

Modalidades de responsabilidade

Segundo Eduardo Sabagg 2009 “em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).

O responsável pode assumir essa condição perante o fisco por substituição ou por transferência:

- Responsabilidade por substituição - aquela em que lei tributária atribui o dever jurídico de pagar o tributo a pessoa diversa daquela que dá origem ao fato gerador, mas que com ela possui relação jurídica, assumindo o lugar do contribuinte. Exemplo era o que sucedia com a CPMF em que o contribuinte era o correntista, malgrado o dever de recolher o tributo junto ao Fisco Federal é da instituição bancária, a responsável tributária

- Responsabilidade por transferência - ocorre quando a lei estipula que a obrigação se constitui inicialmente em relação ao contribuinte, comunicando-se depois, porém, para o responsável. Exemplo ocorre na cobrança do IPTU, quando o contribuinte transfere o bem de que é proprietário com dívidas do referido tributo em relação a anos anteriores. Nesta hipótese, o adquirente tornar-se-á responsável tributário por tais débitos.

No que concerne à responsabilidade por substituição, esta pode ocorrer de duas formas: "pra frente" ou "pra trás".

- Responsabilidade por antecipação ou “para frente” - hipótese na qual a lei impõe a responsabilidade de pagar antes mesmo do fato gerador ocorrer, daí ser denominada para frente. A lei, portanto, determina a sujeição passiva (dever de pagar) com relação a um fato gerador ainda não ocorrido, mas que, ao que tudo indica, ocorrerá em momento breve (fato gerador presumido). Ex.: utilizada nas cadeias de produção-circulação em que há grande capilaridade na ponta final. Torna eficiente o controle da produção e distribuição de bebida feito nos fabricantes e engarrafadores do que nos bares onde a bebida é vendida no varejo.

- Substituição tributária antecedente ou “para trás” ocorre, nas palavras, de Eduardo Sabagg 2009, “a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador”. Ex.: obrigação instituída pela lei 9.826/99

que instituiu como substitutivos tributários do IPI as montadoras de automóveis, relativamente aos alienantes (substituídos) de partes, peças e componentes de veículos. Há um adiamento do pagamento do imposto, uma vez que na saída dos produtos dos estabelecimentos fabricantes de autopeças não ocorrerá recolhimento do IPI, o qual só será recolhido na saída futura, das montadoras. Estas recolherão o valor relativo à sua operação e à operação anterior (pois não há crédito relativo à operação anterior).

Outra classificação no tocante ao tema de responsabilidade tributária é quanto à intensidade da vinculação do responsável à respectiva dívida. Destarte, temos a responsabilidade solidária “versus” responsabilidade subsidiária (ou supletiva).

- Solidariedade tributária - ocorre quando duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas estiverem no mesmo polo da obrigação perante o fisco. A solidariedade tributária abrange, além do débito referente à obrigação principal, também os deveres relativos às obrigações acessórias. Concluímos que, diferentemente do que ocorre no Direito Civil, no qual há dois tipos de solidariedade, somente existe solidariedade passiva, em matéria tributária. Neste diapasão, a solidariedade tributária passiva se consubstancia na situação em que duas ou mais pessoas se encontram, simultaneamente, obrigadas perante o fisco. Nesse caso, o fisco poderá eleger qualquer dos sujeitos passivos para proceder à arrecadação do tributo, sem benefício de ordem. Pode ser natural ou legal (art. 124, I e II do CTN). Natural é aquela em que os sujeitos passivos assumem simultaneamente, interesse comum na situação que dá origem ao fato gerador da obrigação principal, respondendo, cada um deles, pela totalidade da dívida. Ex.: vários irmãos, proprietários de um imóvel, são devedores solidários do IPTU. Legal é aquela em que os sujeitos passivos assumem simultaneamente, por imposição de lei, determinada obrigação tributária. Ex.: os sócios, pelo pagamento de tributos de uma sociedade de pessoas, no caso de encerramento de atividades.

- Responsabilidade subsidiária ou supletiva - quando a exigência deve ser feita prioritariamente sobre o contribuinte, sendo possível exigir-se do responsável apenas na hipótese de a execução sobre o primeiro restar frustrada pela insuficiência de patrimônio. Estabelece-se, pois, uma ordem de exigência: primeiro, cobra-se do contribuinte, somente depois cobra-se do responsável. É o caso do CTN, art. 133, II, que estipula que na hipótese de alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial ou industrial ou profissional, em que o alienante não cessa suas atividades empresariais ou, cessando, voltar a exercê-las dentro de um período de 6 meses a contar da alienação. Nesse caso, responde o alienante, eis que,

presumidamente, a cobrança sobre ele será factível, já que continua a operar, reservando-se à Fazenda o direito de pleitear a execução contra o adquirente (responsável) caso se torne impossível a cobrança sobre o alienante (contribuinte).

Por fim, é preciso diferenciar a responsabilidade dos sucessores (ou Por Sucessão) “versus” responsabilidade de terceiros:

- Responsabilidade dos sucessores (art. 129 e 133 do CTN) se verifica quando há transferência, por ato negocial ou por força de lei, de direitos e obrigações, do campo tributário, a terceiros não originalmente sujeitos a determinada relação jurídica com o fisco, mas de alguma forma vinculados a seu antecessor. A sucessão tributária pode ser causa mortis, comercial, falimentar ou imobiliária. Assim, se alguém vende um terreno e estava a dever o IPTU referente ao imóvel, o adquirente fica obrigado ao respectivo pagamento, salvo se da escritura de compra e venda constar a certidão, do sujeito ativo do tributo, de que o mesmo havia sido pago

- Responsabilidade de terceiros, prevista nos arts. 134 e 135 do CTN. O primeiro cuida de responsabilidade por transferência que ocorre nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, pelo que passam a responder, de forma subsidiária, os responsáveis. Exemplo: os pais, tutores e curadores respondem de forma subsidiária, respectivamente, com seus filhos, tutelados ou curatelados, nos atos em que intervierem, ou pelas omissões pelas quais forem responsáveis. Já no segundo dispositivo, há responsabilidade por substituição em que são pessoalmente responsáveis os terceiros que atuam com excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatuto como quando diretor de empresa adquire bem imóvel em nome da empresa sem ter poderes para tanto, sendo, portanto, pessoalmente responsável pelo pagamento do ITBI.

3.3.1 A Ordem Tributária e o ISS

Há uma primeira noção que se deve ter em mente em relação ao tema aqui discutido: a responsabilidade da fonte pagadora na retenção do ISS. A ordem tributária é tratada de forma especial pela professora Márcia Aguiar Arend (2003, p. 42), que entende a grande norma como sendo o sustentáculo matricial da Democracia e da Federação. Transcreve-se:

A ordem tributária, decorrente da ordem republicana e estruturada em harmonia com a ordem federativa, constitui base fundamental para a manutenção da atual ordem democrática constitucional brasileira.

Não há como reunir-se em federação, e em torno de princípios republicanos e democráticos, sem a previsão normativa e o efetivo viver de uma ordem tributária capaz de fazer frente às aspirações dos cidadãos, concebidos, pelo menos no plano da ideação legal, como iguais em oportunidades e direitos, dentro de um Estado Democrático que deve ser de Direito”.

[...] O objetivo fundamental da ordem tributária é estabelecer o sistema normativo tributário através do qual o Estado diz aos seus administrados, sejam pessoas físicas ou jurídicas: ‘ entregue dinheiro ao Estado’.

Quando se fala em fraude fiscal, faz-se menção obrigatória à Lei n. 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Tal texto legislativo foi elaborado durante o Governo do ex-Presidente Collor e teve como objetivo precípuo a proteção à legislação tributária, remetendo o contribuinte à observância das normas do direito tributário e às regras ditadas pelo Fisco, coibindo determinadas condutas reputadas ilícitas.

Apesar de bastante criticada, a Lei n. 8.137/90 teve e tem um largo alcance social, posto que os crimes contra a ordem tributária são penalmente relevantes, à medida que os tributos são meios pelos quais o governo cumpre seu dever de realizar o bem comum.

Nos artigos 1º e 2º da lei já referenciada, estão explicitadas as condutas delituosas de omissão ou supressão dos tributos relativos a essas matérias, cabendo frisar que as do art. 1º são punidas com sanção penal privativa de liberdade mais severa (reclusão), enquanto que as do art. 2º são mais brandas, apenadas com detenção. Dessa forma, a Lei 8.137/90 estabelece:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;
Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (Grifos nossos).

Os tipos penais descritos no art. 1º, da Lei n. 8.137/90, provam-se com a cópia dos documentos, ou seja, qualquer escrito, instrumentos ou papéis públicos (livros e notas fiscais) ou particulares (anotações em cadernos ou livros não oficiais, caixa dois, dados bancários). Para a prova nas fraudes atuais mais rebuscadas, o ideal é a troca de informações entre instituições financeiras que, em muitos casos, é permitida por lei específica sem necessidade de autorização judicial.

No caso das condutas descritas no art. 2º, da Lei n. 8.137/90, basta provar o não recolhimento (valor cobrado do contribuinte ou descontado de terceiro). Pela declaração do fisco se tem a prova da omissão, a qual deverá ser acrescida da prova de que o tributo tenha sido cobrado ou descontado. A prova da cobrança se dá pela nota fiscal, donde se depreende o destaque relativo ao valor devido do ISS proveniente da prestação de serviço, que será, efetivamente, recolhido pelo consumidor final.

O que é punido não é a inadimplência por si só, mas a conduta do agente em não recolher aos cofres públicos (ficar para si) o que já embutiu no preço final. Cita-se um exemplo: o prestador do serviço cobrou 18 do consumidor da peça lavada na lavanderia, entendendo que 3% por cento seria para o fisco, mas não recolhera este valor. Não entregara aos cofres públicos o valor que estava obrigado por lei.

Não é demais lembrar, outrossim, que não recolher tributos descontados de terceiros também constitui crime tributário, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90. Ex.: IRPF-fonte, INSS (parte do empregado), contribuição sindical, ISS e ICMS-fonte (substituição tributária).

Esclareça-se, novamente, que não é a inadimplência tributária pura e simples que é punida na esfera criminal. *Gratia argumentandi*, um contribuinte que deve IPTU não pode ser acionado criminalmente. Só serão punidas as condutas acima explicitadas, relativas a impostos cobrados

do consumidor ou descontados de terceiros, não sendo o caso do IPTU, que é um imposto direto e não indireto.

Os sujeitos ativos do delito tributário, ou seja, os réus, que, eventualmente poderão vir a figurar no polo passivo da relação processual penal instaurada em decorrência de tais infrações, quando denunciados pelo Ministério Público nas condutas do art. 1º, serão processados e julgados pela justiça comum. Se, entretanto, a peça acusatória descrever o tipo penal em uma das condutas do art. 2º, o feito será processado e julgado perante o Juizado Especial de causas penais de menor complexidade.

No que tange à autoria desses tipos penais em relação ao ISS, tratando-se de sociedades simples ou firma individual, tipos mais usuais quando se trata de prestação de serviço, o seu administrador é que responde penalmente, devendo haver a comprovação de que este administrava a empresa no momento da sonegação. Essencial frisar, quanto a este particular, que com o advento do novo Código Civil, o representante legal da empresa, no caso da sociedade simples, passa a ser o Administrador, o qual veio a substituir a antiga figura do sócio-gerente.

O contador, em virtude do que dispõe o art. 11, da Lei n. 8.137/90, também pode vir a ser responsabilizado penalmente e, dependendo do caso, ser denunciado como coautor do crime. Deverá restar comprovada, entretanto, a sua culpabilidade, aqui, no caso, representada pelo dolo, ou seja, a vontade de cometer o delito. Não basta a ciência deste profissional liberal sobre os fatos delituosos, mas a prova de que ele também os praticou. Justamente por essa deficiência na prova, existem raríssimos casos de condenação dos contadores como corresponsáveis. Civilmente não há dúvidas acerca de sua responsabilidade, mas criminalmente a condenação é bastante improvável.

3.3.2 Críticas e Comentários à Responsabilidade do Tomador do Serviço

A extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributárias ocorre com o pagamento do débito tributário, antes do recebimento da denúncia, nos termos do art. 14, da Lei n.º 8.137, de 1990, revigorado pelo art. 34, da Lei n.º 9.249, de 1995 e também pelo descrito no § 2º, do art. 9º, da Lei 10.684/2003, que trata do parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal –SRF (PAES):

Art. 9º – É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º – A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º – Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

O Supremo Tribunal Federal entendia (antes do advento da lei de 2003), que com o parcelamento não podia haver a extinção da punibilidade. O Superior Tribunal de Justiça, ao contrário, entendia que o parcelamento, por si só, já era motivo para a extinção da punibilidade.

Esclareça-se, também, que no ISS, com exceção do recolhimento pelo regime fixo anual, o lançamento se dá por homologação – contribuinte antecipa o pagamento para o Fisco homologá-lo – o sujeito passivo, assim, tem a obrigação de efetuar corretamente o pagamento. Se possuir alguma dúvida quanto à interpretação da lei, portanto, deve pronunciar-se através de uma consulta. É muito cômodo agir erroneamente (com dolo) suprimindo e reduzindo tributo e ter a certeza de que sairá impune, já que para a deflagração da ação penal, deve-se aguardar o final do procedimento administrativo e até lá, com toda a certeza, o crime já fora alcançado pela prescrição.

A busca pela responsabilidade penal do contribuinte do ISS, por outro lado, nos Municípios brasileiros, ainda é muita tímida, seja em função de ideologias políticas diversas, que, às vezes, não manifestam interesse em deter o contribuinte sonegador, seja em relação à ausência de estrutura das administrações municipais em realizar a força tarefa de combate à sonegação fiscal, que exige ações conjuntas entre os Agentes Fazendários, Ministério Público e Procuradoria Geral dos Municípios.

Mesmo entre os doutrinadores, que atentam para esta matéria em especial, ou seja, sobre os crimes contra a ordem tributária, o imposto municipal em análise, quase não é mencionado, trazendo os juristas do assunto, geralmente, hipóteses e exemplos a respeito dos impostos federais e estaduais, tão-somente. O ISS, na maioria das vezes, é relegado à última categoria, tendo sido tratado, por tributaristas e penalistas brasileiros, efetivamente, como o “patinho feio” do sistema tributário nacional, tanto que se tem uma escassez considerável de escritos a respeito do tema.

Ainda que tímidas as ações de combate à evasão fiscal, em relação à responsabilidade criminal tributária, referente ao Imposto Sobre Serviços - ISS, não se pode permitir que o contribuinte, por não acreditar na repressão efetiva das condutas delituosas, ponha referido tributo em segundo plano.

Caso prático - Responsabilidade na Retenção do ISS

A dúvida é referente à retenção do ISS – Imposto sobre Serviço, quando o serviço for prestado em município diferente do município do prestador de serviço.

Exemplo:

Município Tomador = São Paulo
Município Prestador = Presidente Prudente
Município Prestação do Serviço = Campinas

O tratamento referente ao recolhimento de ISS para este cenário, onde o serviço prestado está enquadrado nos itens 7.02 da Lei Complementar 116/2003 é o seguinte:

De acordo com a legislação o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV. Esta retenção está prevista na Lei Complementar 116/2003, artigo 3º, e abrangerá diversos serviços especificados nos incisos I ao XXV do referido artigo. A retenção do ISS será realizada nos serviços prestados em que o imposto seja devido no local de prestação do serviço, em conformidade com os referidos incisos, nos casos em que os serviços são prestados em local diferente (outro município) do estabelecimento prestador.

Outro fator importante para a retenção do ISS é o de que deve haver previsão de retenção na Lei do Município em que foi prestado o serviço. Caso não haja previsão não é devida a retenção. A empresa prestadora de serviço deve manter cópia da Lei Municipal de cada município em que presta serviço, objetivando conhecer a legislação específica para a emissão da Nota Fiscal com retenção ou não. Deve observar, também, se a retenção exigida pelo município está relacionada com os serviços constantes dos incisos I ao XXV, art.3º, LC 116/03, pois poderá pagar indevidamente o ISS na sede e o imposto ser devido no local de execução do serviço.

Para facilitar o entendimento exemplificaremos.

Exemplo 1:

Serviços previsto no Art. 3º Lei Complementar 116/2003 (relacionada com os serviços constantes do inciso I, art.3º, LC 116/03).

Local do prestador: Município X
 Local do tomador: Município Y
 Local da prestação do serviço: Município Z (Exterior)
 Local de recolhimento do ISS: Município Y

Exemplo 2:

Serviços previsto no Art. 3º Lei Complementar 116/2003 (relacionada com os serviços constantes dos incisos II ao XXV, art.3º, LC 116/03).

Local do prestador: Município X
 Local do tomador: Município Y
 Local da prestação do serviço: Município A
 Local de recolhimento do ISS: Município A

Nesses casos, entendemos que o local onde deve ser recolhido o ISS, de acordo com o Artigo 3º, consagra o princípio da territorialidade da tributação, ou seja, o ISS deve ser recolhido no Município onde foi prestado o serviço.

Devendo ser *observadas as regras previstas na legislação do município onde ocorreu a prestação do serviço*, tais como sujeito passivo, data de vencimento.

Nota:

I - No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003 , 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.

II - 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.

III - 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.

Exemplo de norma de Responsabilidade exclusiva do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS no Município do Salvador

Uma vez que, a LC nº 116/03 em seu art. 6º faculta aos Municípios e ao Distrito Federal, mediante lei, atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito 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” o Município do Salvador, por conveniência da fiscalização dos seus tributos, instituiu, através do art. 99 e seguintes da Lei Municipal n. 7.186/2006, o regime jurídico da **substituição tributária**, atribuindo aos tomadores de serviço (qualificados como substitutos tributários) o dever de proceder à retenção e ao recolhimento do ISS incidente sobre os serviços tomados.

A doutrina especializada (QUEIROZ ,1998) elenca três importantes motivos que justificam a adoção do regime da substituição tributária:

- dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados;
- necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita;
- medida indicada para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos.

Não há dúvida sobre a conveniência de concentrar a fiscalização do ISS sobre os tomadores de serviço, numericamente inferiores aos “pulverizados” prestadores.

Assim, por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, **o legislador municipal elegeu o tomador do serviço como responsável pelo crédito tributário do ISS**, “*em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo*” (ALFREDO AUGUSTO BECKER, 1972), isto é, do prestador de serviço.

Impôs-se ao tomador de serviço o dever exclusivo de proceder à retenção e ao recolhimento do ISS incidente sobre os serviços tomados, afastando-se, por conseguinte, a responsabilidade tributária do prestador.

Como adverte José Eduardo Soares de Melo: *“Na substituição num plano pré-jurídico, o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído)”*(JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, 2005)”.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho: *“O que a doutrina chama de substituto é na realidade o único contribuinte do tributo (o fenômeno da ‘substituição’ começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razões de eficácia e comodidade)”*(SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, 1999).

Portanto, diante da opção política do Município do Salvador, é do tomador – e não do prestador de serviço – o dever exclusivo de recolher o ISS.

Ressalte-se que, a despeito da faculdade conferida aos municípios pelo art. 6º da Lei Complementar n. 116/2003, de, mediante lei, *“atribuir 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”*, o legislador soteropolitano optou por atribuir ao prestador de serviço a responsabilidade supletiva pela obrigação tributária de pagar o ISS apenas e tão somente *“quando os tomadores indicados nos incisos I, II, VI, XI, XV, XVII, XVIII, XX, XXII e XXVIII, do art. 99 não procederam à retenção do imposto respectivo”*(5).

No ordenamento jurídico do Município do Salvador, destarte, a regra é que o tomador de serviço se responsabiliza exclusivamente pelo recolhimento do ISS incidente sobre os serviços que lhe são prestados.

Excepcionalmente, pode o prestador de serviço ser responsabilizado, de forma supletiva (subsidiária), pelo pagamento do ISS, desde que preenchidos, conjuntamente, os dois pressupostos estipulados pelo art. 101 do CTRMS:

- Tomador do serviço enquadrado em algum dos incisos I (*as pessoas jurídicas beneficiadas por imunidade tributária*), II (*as entidades ou órgãos da administração direta, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista do poder público federal, estadual e municipal*), VI (*os condomínios comerciais e residenciais*), XI (*a pessoa jurídica tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.04, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.14, 7.15, 7.17, 11.02, 11.04, 16.01, 17.05, 17.09, e no item 20, da Lista de Serviços anexa, observado, em relação ao item 20, o disposto no § 1º do art. 85 do CTRMS*), XV (*as empresas administradoras de consórcios*), XVII (*os shopping centers e centros comerciais acima de 30 lojas*), XVIII (*as operadoras de cartões de crédito*), XX (*empresas de previdência privada*), XXII (*as empresas que explorem serviços de planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres, ou outros planos que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano, mediante indicação do beneficiário*) e XXVIII (*as companhias de aviação*), do art. 99 do CTRMS; e
- Ausência de retenção do ISS pelo tomador de serviço.

A regra de responsabilidade exclusiva do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS é também excepcionada pela norma veiculada pelo art. 102 do CTRMS, que estende, supletivamente, a obrigação tributária ao prestador do serviço que der causa à falta de retenção do imposto ou retenção com insuficiência, quando omitir ou prestar declarações falsas, falsificar ou alterar quaisquer documentos relativos à operação tributável, estiver amparado por liminar em processo judicial que impeça a retenção do imposto na fonte, ou induzir, de alguma outra forma, o substituto tributário, a não retenção total ou parcial do tributo.

Ausente qualquer uma das hipóteses elencadas pelos art. 101 e 102 do CTRMS, não há de se cogitar de responsabilidade supletiva (subsidiária) do prestador de serviço.

Se os tomadores de serviço procedem à retenção do ISS, não se pode sequer pressupor a responsabilidade supletiva (subsidiária) da prestadora de serviço, não apenas porque ausente o segundo requisito estipulado pelo art. 101 do CTRMS, mas especialmente porque **exigir o tributo de quem já fora onerado pela retenção consubstanciaria induvidosa afronta à capacidade contributiva da prestadora de serviço, incorrendo em verdadeiro confisco.**

Promovida a retenção, compete à Administração Tributária do Município do Salvador fiscalizar se o ISS retido foi também recolhido pelo tomador de serviço, descabendo qualquer tentativa de imputação ao prestador do dever de pagar o imposto.

Reitere-se que a atribuição ao tomador de serviço do dever de recolher o ISS foi opção política do município soteropolitano.

Enfim, não se pode penalizar o prestador de serviços se o tomador retém e não recolhe ou recolhe o imposto para outros municípios.

Oportuno invocar a posição judicial consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça, de que *“existindo a obrigação tributária, é evidente que, uma vez acolhida a utilização/aplicação, na prática, da substituição tributária mencionada – vista como uma modalidade de alteração do sujeito passivo – tem-se que quem sofre a retenção (Demandante) não perde a condição de contribuinte, no entanto, não mais lhe deve ser imputada a tarefa de recolher o imposto”*(6).

Ademais, se os tomadores dos serviços (enquadrados em um dos incisos do art. 99, elencados pelo art. 101 do CTRMS) não efetuassem a retenção do ISS, a responsabilidade tributária da prestadora seria supletiva, ou seja, subsidiária.

Tratando-se de responsabilidade tributária supletiva, impor-se-ia sempre – antes de exigir o tributo diretamente do prestador responsável subsidiário – fiscalizar e cobrar o imposto do substituto tributário.

Apenas se e quando configurado o inadimplemento do substituto tributário, poderia o fisco municipal (preenchidos, por óbvio, os requisitos do art. 101 do CTRMS) exigir o ISS – supletivamente, subsidiariamente – do prestador de serviço.

Absolutamente ilegítimo, portanto, que a Administração Tributária do Município do Salvador se volte exclusivamente contra a prestadora de serviços sem realizar qualquer fiscalização dos substitutos tributários, primeiros e, em regra, únicos responsáveis pelo recolhimento do ISS em território soteropolitano.

4 GUERRA FISCAL E O ISS

Muito se fala sobre a guerra fiscal relacionada ao ICMS e as suas diversas formas de modulação que os Estados criam para ficarem, cada vez mais, com uma fatia maior do tributo nos casos de operações interestaduais.

O fato é, contudo, que a Guerra Fiscal também chegou aos municípios, e como criatividade é o que não falta para os nossos entes tributários, nem mesmo a Lei Complementar nº 116 de 2003 foi capaz de apaziguar e resolver as coisas nesta alçada.

A última moda entre as Fazendas Municipais é criar instrumentos normativos regulamentando a tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza onde, já que não tem competência para legislar sobre empresas sediadas em outros municípios, acabam o fazendo de forma incidental, obrigando que as empresas estabelecidas nos seus limites territoriais retenham o ISSQN dos serviços contratados, caso a empresa contratada seja sediada em outra cidade e não tenha cadastro na sua Secretaria de Fazenda (da Secretaria de Fazenda da empresa contratante).

Ora, é óbvio que tal situação acaba por afrontar o que estabelece a LC 116/03, que no seu art. 3^a estabelece como regra geral que “serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador” e depois estabelece uma série de exceções em que, na sua maioria, o imposto passa a ser devido no local da execução do serviço.

Entretanto, as Fazendas Municipais criam alegorias e uma série de argumentos (ou desculpas) para justificar este procedimento e, por fim, alegam que não mudam a regra estabelecida pela Lei Complementar, mas tão somente, no limite de suas competências legislativas, regulamentam em linhas gerais a tributação, o recolhimento e as obrigações acessórias relacionadas ao ISSQN.

A Constituição Federal, a exemplo do que fez em relação ao ICMS, cometeu ao legislador complementar a tarefa de prevenir a guerra fiscal entre os municípios ao prescrever que cabe à

lei complementar “regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” (art. 156, § 3º, III).

Não há, ainda, lei complementar para regular o mencionado dispositivo constitucional e a guerra tributária na área do ISS continua.

Na esfera do ICMS a Lei complementar nº 24/75, que dispõe sobre celebração de convênios entre os Estados para concessão de isenção e outros incentivos fiscais foi recepcionada pela ordem constitucional vigente (art. 155, § 2º, XII, g da CF).

Contudo, a guerra tributária entre os Estados continua com a única diferença que essa guerra entre os Estados, frequentemente, tem resultado na propositura de ADIs por parte dos Estados prejudicados.

Os incentivos fiscais, em tese, legítimos, estão incorporados na cultura política de nossa sociedade, pelo que a regulamentação da matéria por lei complementar não pode significar garantia de que a guerra fiscal cessará.

4.1 O ESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTA MÍNIMA

No âmbito do ISS, para tentar minimizar essa guerra, a EC nº 37/02 cometeu à lei complementar a tarefa de fixar as alíquotas mínimas do ISS e prescreveu, desde logo, essa alíquota em 2% até a sua implementação pelo legislador complementar.

Vários municípios integrantes da Região Metropolitana de São Paulo têm fixado a alíquota do ISS no percentual mínimo de 2% atraindo empresas prestadoras de serviços que estavam localizadas em São Paulo, onde a alíquota básica é de 5%.

Algumas dessas empresas somente formalmente consignaram seus endereços em outros municípios, estando de fato localizadas em São Paulo, onde prestam a maioria dos serviços. Basta atentar para o fato notório de que no Município de Santana do Parnaíba existem centenas de empresas localizadas em um mesmo endereço superando a impossibilidade material no que tange ao espaço físico necessário. Chegou-se a sustentar a legalidade do endereço virtual que, para mim, não passa de uma grande fraude.

A Prefeitura de São Paulo reagiu com uma legislação inconstitucional, exigindo cadastramento, em sua repartição fiscal, de todos os que prestam serviços em seu território sempre que o

prestador estiver inscrito em outro município, sob pena o tomador ficar responsável pela retenção e pagamento do ISS. Com isso buscou afastar do mercado da concorrência as empresas prestadoras localizadas em outros municípios não excepcionando, sequer, as hipóteses de prestação de serviços em que o imposto é devido no local da prestação (incisos I a XXV, do art. 3º, da LC nº 116/03).

Agora, a Procuradoria Geral do Município encontrou um meio legal e constitucional de combater os municípios coniventes com a fraude fiscal. Trata-se de propositura perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo de uma ADI contra legislação desses municípios que estão tirando proveito da fraude cometida pelos contribuintes.

Muito embora na ADI a discussão se limite às questões de direito (inconstitucionalidade da lei municipal) para assegurar a vitória é importante que se demonstre a situação fática configuradora da fraude, porque, em princípio, o contribuinte tem o direito legítimo de buscar o caminho menos oneroso em termos tributários, que a doutrina batizou de elisão fiscal. É preciso que fique bem demonstrada, portanto, a diferença entre elisão fiscal e fraude fiscal, o que somente pode ser feito mediante cotejo de situações fáticas. Não é uma tarefa muito fácil, porque as 25 hipóteses elencadas no art. 3º da LC nº 116/03 demandam a presença física do prestador no local da execução do serviço, significando que nessas hipóteses o prestador do serviço não precisa ter, no local da prestação, um estabelecimento dotado de infraestrutura material e pessoal, como se tratasse de um estabelecimento comercial.

Para abrir precedente favorável ao município prejudicado seria oportuno que a ADI fosse proposta primeiramente, contra a legislação do município que, eventualmente, tenha fixado a alíquota do ISS aquém do piso constitucional. Antes da EC nº 37/02 alguns municípios fixavam essas alíquotas em 0,5% ou até menos.

No que tange a substituição tributária, de acordo com o Art. 121, inciso II, e Art. 128 do CTN, a responsabilidade pela obrigação principal poderá ser atribuída a uma terceira pessoa. De acordo com a Lei Complementar 116/2003, a definição para os substitutos tributários estão definidas no artigo 6º onde os municípios e o distrito federal, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Assim, a responsabilidade do contribuinte é excluída, ou atribuída a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Os responsáveis a que se refere o artigo 6º estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

Entretanto, surgem dúvidas quanto aos serviços prestados em outros municípios, pois as leis municipais muitas vezes preveem a substituição tributária pelo tomador de forma diferente da já estabelecida pela Lei Complementar 116/2003.

Há casos onde as leis municipais preveem que o tomador do serviço realize a retenção por todo e qualquer serviço tomado. Nesses casos, de fato, a tributação é devida ao município onde o serviço foi prestado ou o tributo é devido no município onde estiver estabelecido o prestador? Para que este tipo de dúvida não ocorra é necessário ter claro quem é o sujeito passivo responsável pelo recolhimento dos tributos, haja vista de evitar casos onde as empresas possam vir a sofrer bitributação.

Ainda há muitas dúvidas por parte das empresas prestadoras, já que as leis municipais possuem definições próprias que vão além das já estabelecidas pela Lei Complementar 116/2003. As empresas tomadoras dos serviços, em atendimento as suas legislações municipais, realizam a retenção prevista nas leis de seus municípios, pois nesta encontra-se estabelecido o tomador como substituto tributário, mas também há casos onde a lei do município no qual se situa o prestador, entende que o tributo é devido no local do prestador.

As empresas prestadoras dos serviços devem estar atentas às legislações municipais onde estão estabelecidos os tomadores de seus serviços, principalmente nos casos onde é necessária a criação de um cadastro obrigatório para empresas prestadoras de serviços sediadas em outros municípios, pois podemos observar que ainda estamos em meio a um conflito de definições entre os municípios, ainda há uma “guerra fiscal” onde no momento não há uma previsão de término.

4.2 A BITRIBUTAÇÃO E A EXIGÊNCIA DE INSCRIÇÃO DO CONTRATANTE NO MUNICÍPIO DO TOMADOR DO SERVIÇO

Muitos municípios não permitem que seja feita a retenção na fonte do imposto municipal, o ISS, quando a nota está sendo emitida para fora do município. Isto significaria que o município do prestador do serviço não receberia nada por aquela prestação de serviço. Em contrapartida, muitas empresas são obrigadas a realizar retenção de ISS na fonte sobre as notas emitidas para

elas. Esta situação acaba criando um problema para o prestador de serviço, que terá de pagar o ISS tanto em sua cidade origem, quanto na cidade do seu cliente, daí o nome bi-tributação. Cidades como São Paulo e Rio de Janeiro fornecem um cadastro chamado CEPOM, que isenta os prestadores de serviço de fora do município da obrigatoriedade da retenção do ISS, efetivamente eliminando este problema para quando os tomadores pertencem às cidades nas quais foram feitos os cadastros.

O grande problema da Guerra Fiscal entre os municípios é que, se a mesma entre os estados já é tão confusa, com “apenas” 26 estados e o Distrito Federal emitindo as suas mais diversas normas, o que dizer então desta nova Guerra que surge entre os Municípios, que chegam a cerca de 5.570, com a mais absoluta diversidade de leis, decretos, portarias e atos normativos, emitidos por autoridades muitas vezes sem a devida qualificação técnica e nem disponibilizam a sua legislação a contento?

Diante desta situação e do dito “estreitamento das distâncias” promovido pela internet e por toda a gama de tecnologia que temos hoje à disposição, o que tem ocorrido com cada vez mais frequência é que empresas são contratadas a centenas de quilômetros de distância, e quando do momento do pagamento acabam sendo surpreendidas com pagamentos a menor do acordado e da nota fiscal emitida, com base em normas locais que obrigam a sua inscrição naquele Município, a centenas de quilômetros de distância, com as mais variadas e mirabolantes exigências.

E o pior, por força de Lei, seja da LC 116/03, seja da própria lei a que está sujeita no seu município – o imposto é considerado devido no local do seu estabelecimento ou domicílio (ou no local da prestação do serviço) – a empresa que prestou o serviço acaba sendo obrigada a recolher novamente o ISS e assim sofrendo bitributação.

Nestas condições, as empresas prestadoras de serviços passam a ter a responsabilidade de estudar a legislação dos municípios das contratantes de seus serviços antes de fechar o negócio. No entanto, é bom lembrar que com a enorme quantidade e diversidade de municípios do país é absolutamente impossível que uma empresa, por melhor estruturada que seja, consiga acompanhar toda essa legislação, além disso, muitos municípios nem sequer disponibilizam suas legislações na internet, e até mesmo indo até a sede das prefeituras e ou das secretarias fazendárias, é difícil conseguir essa legislação. Não fosse suficiente, muitos Municípios nem

sequer possuem contadores ou advogados especialistas na área tributária em seu corpo técnico para assessorar o legislador, o que resulta nas mais diversas e mirabolantes exigências e prazos que, definitivamente, obstam a possibilidade de fechar o negócio se antes for preciso atender a essa legislação – exigências e prazos que, a nosso ver, muitas vezes são convenientemente articulados para dificultar que o contribuinte consiga a inscrição.

Aos mais resistentes, experimentem agora um exercício mais palpável dessa realidade: Imagine, por exemplo, uma empresa que preste serviços pela internet ou à distância, essencialmente para outras empresas, em dezenas, centenas, milhares de municípios, deveria ela se cadastrar em todos estes municípios para evitar que sofra bitributação? Seria crível esta realidade? Não é difícil imaginar empresas com esta realidade, por exemplo, as empresas fornecedoras de softwares contábeis, consultorias, cursos online, ifoods e tantas outras empresas de B2B que prestam seus serviços de forma pulverizada pelo território nacional. Exigir que estas empresas façam cadastros em todos os municípios é ridículo, tornaria praticamente economicamente inviável seus negócios e geraria um custo absurdo.

De outro lado, imagine, por exemplo, uma empresa com atividade de comércio, ou uma indústria, que nem tenha motivos para se preocupar com a legislação do ISS, mesmo que do seu próprio Município, e por qualquer razão que seja, contrate serviços de outras empresas sediadas em municípios vizinhos, tais como assessorias em sistemas de informática e automação comercial, consultorias, cursos a distância e outros tantos serviços terceirizados.

Com o passar de alguns poucos anos essa empresa poderia ser surpreendida com uma significativa multa de ISS por deixar de cumprir o procedimento de retenção pela falta de inscrição de suas contratadas em seu município! Uma regra absolutamente inócua, ilógica, burocrática e sem nenhuma razoabilidade, posto que aplicada por um tributo que nem ao seu município era devido.

A coisa se torna ainda mais grave ao imaginar um exemplo onde a empresa contrate outras empresas que prestem serviços online como o ifoods, cursos online e outros onde nem sequer é dada a opção à contratante de pagar de outra forma que não por meios automatizados como boletos e cartões de créditos em valores fechados, onde fica impossível para a contratante fazer a retenção sendo a contratação dessas empresas indispensável.

Enfim, os exemplos de situações análogas e que podem sujeitar as empresas a sérios riscos fiscais e a ‘incumpríveis’ obrigações acessórias são inúmeros e podem ser identificados com um simples exercício de imaginação, o importante neste momento é denunciar essa nova Guerra fiscal, seus efeitos nefastos sobre as empresas e sobre a economia – e lutar contra isso!

Enfim, esta é a situação, e se é complicada para todos, ainda mais o é para as micro e pequenas empresas que muito mal tem condição de acompanhar a sua legislação própria, e ainda se veem, nestas circunstâncias, obrigadas a acompanhar a legislação de um sem-número de Municípios. Isso é um absurdo e depõe frontalmente contra a economia, contra o empreendedorismo e, inclusive, contra os Princípios da Ordem Econômica e Financeira previsto no art. 170 da CF/88.

É preciso lutar contra mais esse absurdo da nossa ordem tributária! É triste e lamentável que mais uma vez a sanha arrecadatória do pesado e ineficiente Estado brasileiro sufoque e venha a ferir de morte as iniciativas empreendedoras que tanto poderiam ajudar ao País. Como sempre, em termos de tributação no Brasil, continua valendo a máxima: Cada um por si e o Estado contra todos.

4.3 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO FIM DA GUERRA FISCAL DO ISS

Para evitar a guerra fiscal relacionada ao ISS (entre municípios), a LC 157/16 procurou regular o disposto nos incisos I e III do §3º do art. 156 da Constituição Federal. Referidos artigos impõem à Lei Complementar o estabelecimento das alíquotas mínimas e máximas do imposto, bem como a forma e as condições para a concessão de incentivos fiscais.

Até agora a LC 116/03 era omissa quanto à alíquota mínima e à forma de concessão dos incentivos fiscais de ISS. A questão vinha sendo tratada temporariamente pelo artigo 88 do ADCT, o qual estabelece alíquota mínima de 2% para o ISS – excetuados os serviços de (i) 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 (item 7.02 da lista anexa de serviços), (ii) reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (item 7.05) e de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros (item 16.01) – e veda a concessão de incentivos que resultem, direta ou indiretamente, na redução da referida alíquota.

Nesse ponto, a LC 157/2016 praticamente repetiu o que já estava posto no ADCT. Acresceu à LC 116/03 o artigo 8-A para estabelecer, em seu *caput*, a mesma alíquota mínima já prevista no ADCT (2%) – a alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). No parágrafo primeiro do mesmo dispositivo – § 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no *caput*, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar – vedou definitivamente a possibilidade de concessão de incentivos fiscais de ISS, seja qual for a sua forma de atuação sobre a “regra-matriz de incidência tributária”. Em regra – exceto para os serviços também excluídos da alíquota mínima (itens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa à lei), qualquer incentivo que atue sobre a alíquota, a base de cálculo ou mediante a concessão de créditos será considerado ilegal.

Em relação à fixação da alíquota mínima, poder-se-ia sustentar ter havido afronta à autonomia municipal (artigo 18 da CF). No entanto, a ponderação entre os princípios da autonomia municipal e do pacto federativo sugere a prevalência do segundo (artigos 1º e 60, § 4º, I da CF). A fixação de alíquota mínima é essencial para evitar a concorrência fratricida entre os municípios. Garante, portanto, a harmonia do pacto federativo. Esse sopesamento já havia sido realizado pelo constituinte derivado quando, por intermédio da EC 37/02, introduziu a norma do artigo 88, I, do ADCT. Sem esse piso o caminho estaria aberto para os municípios fixarem alíquotas reduzidíssimas do imposto com o conseqüente recrudescimento da guerra fiscal.

Quanto à forma de concessão de incentivos fiscais, a LC 157/16 parece não ter suprido a exigência do artigo 156, §3º, III da CF. Isso porque a Constituição não veda definitivamente a concessão de incentivos de ISS. Ao contrário, a Carta Maior reza que caberá à lei complementar “regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais *serão* concedidos e revogados”. O verbo “*serão*” denota que o Constituinte não pretendia vedar todo e qualquer incentivo fiscal, mas admitia que esses pudessem ser concedidos após a lei complementar estabelecer “a forma” e “as condições” para tanto. No mesmo sentido é a previsão para a “revogação” de incentivos que pressupõe logicamente sua prévia concessão. A necessidade de regulação por lei complementar gerou apenas uma proibição temporária para a concessão de

incentivos, nos termos do artigo 88, II do ADCT, enquanto não satisfeita a referida condição legislativa.

Ao deixar de regular a forma e as condições pelas quais os incentivos fiscais poderiam ser concedidos e simplesmente vedar a sua concessão, a lei complementar parece ter descumprido sua finalidade à luz do artigo 156, §3º, III da CF.

Destaca-se, ainda, a previsão da LC 157/16 de que será nula a lei ou o ato do município ou do Distrito Federal que desrespeitar as referidas vedações “no caso de serviço *prestado a tomador* ou intermediário *localizado em município diverso* daquele onde está localizado o *prestador do serviço*”, possibilitando ao “prestador do serviço, perante o município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula” (artigo 8º-A, §§ 2º e 3º). Além dessa sanção direcionada à pessoa jurídica de direito público (município), a lei complementar acresceu o artigo 10-A à Lei de Improbidade Administrativa (Lei 8.429/1992), segundo o qual o agente público que conceder (ato comissivo) ou mantiver (ato omissivo) benefício fiscal contrário às diretrizes constantes do artigo 8-A da LC 116/03 responderá por ato de improbidade administrativa, perderá a função pública, terá seus direitos políticos suspensos de 5 a 8 anos e pagará multa de até três vezes o valor do benefício.

Essas três regras têm o condão de contribuir para a prevenção da guerra fiscal de ISS. Isso porque penalizam o agente público que mantiver ou conceder incentivos fiscais e o próprio município na hipótese em que o serviço é prestado a tomador localizado em município diverso. Em suma, se o município reduz ilegalmente a alíquota mínima para serviço prestado exclusivamente em seu território — ou seja, causa um prejuízo apenas para si — a sanção ficará circunscrita ao agente público. Se o serviço for prestado a tomador ou intermediário localizado em outro município — ou seja, o prejuízo extrapola os seus limites territoriais para atingir municípios vizinhos — haverá sanção também aos cofres do município incentivador que restituirá integralmente o tributo pago pelo contribuinte, sem prejuízo da aplicação da pena de improbidade ao agente público.

Registre-se que o projeto original em trâmite no Senado previa a inclusão de um 4º parágrafo ao artigo 3º da LC 116/03 em que expressamente se transferia a competência do imposto para o município do domicílio do tomador (ou intermediário) do serviço na hipótese de concessão de incentivo fiscal de ISS — “§ 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no caput ou

no § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.” Essa norma foi vetada pela Presidência da República, sob o plausível fundamento de que seriam criados problemas operacionais para as empresas em função da modificação do sujeito ativo da relação jurídica tributária depois da realização do fato gerador. Apesar do veto presidencial em relação ao §4º, permaneceram híginas as normas dos §§2º e 3º do artigo 8-A da LC 116/03. Justificativa ao veto do § 4º do art. 3º da LC 116/03 (na redação da LC 157/16): “Os dispositivos imputariam elevado custo operacional às empresas. Além disso, a definição da competência tributária deve vir expressamente definida em lei complementar, não cabendo sua definição a posteriori, como pode ocorrer nas hipóteses previstas pelos dispositivos.” Estas, conforme visto, induzem os municípios a não concederem incentivos que afetem a concorrência intermunicipal, sob pena de ainda serem obrigados a restituir o tributo incentivado.

O mecanismo criado tende a ser mais eficaz para acabar com a guerra fiscal do que o estabelecido no artigo 8º, II da LC 24/75 para os incentivos fiscais de ICMS. No caso do ICMS, o Estado que concede incentivo fiscal ilícito deve cobrar a diferença de imposto do contribuinte. Ou seja, relativamente ao ICMS, o Estado que age inconstitucionalmente é obrigado pela lei a aproveitar-se de sua própria torpeza mediante a cobrança do diferencial de imposto. No caso do ISS isso aparentemente não ocorrerá. O município incentivador perderá o que arrecadou com o benefício na hipótese de o tomador do serviço localizar-se em Município diverso.

Além de consubstanciarem um “incentivo negativo” aos entes subnacionais para a realização da guerra fiscal, as novas disposições legais revelam um “diálogo institucional” entre o Congresso Nacional e o Supremo Tribunal Federal que, em 2016, fixou a tese de que “é inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional” no julgamento da ADPF 190 – Julgamento realizado pelo Plenário do STF em 29/09/2016.

Em suma, a LC 157/2016 parece ter descumprido sua finalidade ao deixar de regular o artigo 156, §3º, III da CF relativamente à forma e às condições para a concessão de incentivos fiscais de ISS, simplesmente vedando-os. Por outro lado, andou bem ao estabelecer sanções para a concessão de incentivos fiscais ilícitos de ISS. Ao prever a responsabilização do agente

público e impor sanção patrimonial ao município, a lei desestimula a realização da guerra fiscal entre os municípios.

4.4 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LEI DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA

A improbidade administrativa aterroriza os governantes dada a gravidade de suas sanções próprias, a amplitude do seu alcance pelas três modalidades e a inelegibilidade por oito anos proveniente da Lei da Ficha Limpa (alínea “I”, do artigo 1º, I, da LC 64/90).

E agora deverão ter maior cautela em razão da criação de mais uma modalidade, em especial os prefeitos que assumiram os cargos nesse início de ano, pois foi sancionada e publicada no último dia útil do ano de 2016, dia 30 de dezembro, a Lei Complementar 157, que inaugura novo tipo de improbidade administrativa e novas formas de punição, especificamente no que tange a procedimentos de natureza tributária quanto ao Imposto Sobre Serviço (ISSQN), ampliando o rol constante da Lei 8.429/92.

Como se sabe, a Lei de Improbidade Administrativa originalmente previa três espécies de atos: a) atos que importam enriquecimento ilícito (artigo 9º); b) atos que causam lesão ao erário (artigo 10) e, por fim, c) atos que atentam contra os princípios da administração pública (artigo 11).

Desse modo, com a edição da Lei Complementar 157/16, a Lei 8.429/92 passou a contar com uma nova seção e um novo dispositivo, o artigo 10-A, que traz a seguinte previsão:

Seção II-A

Dos Atos de Improbidade Administrativa Decorrentes de Concessão ou Aplicação Indevida de Benefício Financeiro ou Tributário

Art. 10-A. *Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (Incluído pela Lei Complementar 157, de 2016) [grifos nossos]*

Veja que referido dispositivo trouxe uma nova espécie de ato de improbidade administrativa, mas que trata especificamente do descumprimento da Lei do ISSQN (LC 116/03), em específico no que diz respeito ao *caput* e § 1º do artigo 8º-A. Vejamos o que diz esse artigo, também incluído pela mesma LC 157/16.

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) [grifos nossos]

Como se sabe, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência dos municípios e do Distrito Federal, tendo como fato gerador a prestação de serviços taxativamente listados na LC 116/03, ou seja, para incidir sobre o serviço, este deve estar expressamente previsto no anexo da referida lei complementar, devendo municípios e o DF respeitar os limites impostos quando da edição da legislação local acerca do tema.

Desse modo, o artigo 8º-A, acima transcrito, tratou de estipular uma regra geral a ser seguida pelos municípios e pelo Distrito Federal, qual seja, alíquota mínima de 2% para o ISS, isto é, não poderá haver por parte destes entes a edição de legislação que preveja alíquota inferior, tendo referida regra o objetivo de evitar a “guerra fiscal” entre municípios que visavam atrair novas empresas.

Em virtude desse novo limite e com o intuito de tentar evitar que os entes buscassem formas de burlar a legislação, a LC 157/15 incluiu no artigo 8º-A, da LC 116/03, o § 1º, proibindo a edição de lei local que verse sobre a *“concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima”*.

Mas essa regra não é absoluta, trazendo o mesmo dispositivo exceções, permitindo que se conceda isenção, incentivo ou benefício de ISS aos serviços previstos nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 no anexo da mesma lei complementar, quais sejam:

- 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);

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);

Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

Embora entendamos que o simples descumprimento ou burla da norma prevista no artigo 8º-A, da LC 116/03, já configure ato de improbidade administrativa, em específico os que atentam contra o princípio da legalidade ou que causem dano ao erário (inciso VII, X e XII), conforme a gravidade do ato, o que faria incidir as penas previstas no artigo 12, II ou III, da Lei 8.429/92, a LC 157/16 incluiu na Lei de improbidade administrativa o inciso IV ao artigo 12, trazendo penalidades próprias para o descumprimento do prevista no artigo 10-A da mesma lei, senão vejamos:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidades sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isoladas ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: [...]

IV - na hipótese prevista no art. 10-A, *perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido*. (Incluído pela Lei Complementar 157, de 2016) [*grifos nossos*]

Trouxe, então, sanções que são a mescla das previstas nos demais incisos do mesmo dispositivo, criando uma figura *sui generis* de penalidade, específica para a nova modalidade de improbidade do artigo 10-A, pois, embora incluído após o artigo 10, equiparando-se, portanto, a lesão ao erário, o que faria incidir apenas as penalidades constantes do inciso II, do artigo 12, da mesma lei, ainda que incida a perda da função pública (prevista para todos os casos) e a suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, prevê, também, a pena de pagamento de “*multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido*”, esta constante do inciso I, do artigo 12, aplicável aos graves casos de enriquecimento ilícito (artigo 9º).

Veja que a intenção do legislador foi a de criar uma figura de penalidade autônoma mesclando sanções graves com sanções proporcionais para o caso em análise, pois, do contrário, caso não incluísse na lei de improbidade administrativa esse artigo 10-A, as penas aplicáveis, cumulativamente ou não, para o descumprimento ou burla ao previsto no artigo 8º-A e § 1º, da LC 116/03, incluído pela LC 157/16, seriam as previstas no artigo 12, III, em razão do descumprimento do princípio da legalidade ou no artigo 12, II, em decorrência do dano ao erário pela concessão de benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie, por agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, concorrendo com o enriquecimento ilícito de terceiro (incisos VII, X e XII do artigo 10 da LIA).

Importante destacar, ainda, que, corroborando a tese da figura *sui generis*, essa nova modalidade exige exclusivamente a conduta dolosa do agente para configurar ato de improbidade administrativa, não sendo admitida a modalidade culposa, diversamente do previsto expressamente no artigo 10 para os atos que causam lesão ao patrimônio público.

Ademais, além das penalidades previstas no inciso IV do artigo 12 da Lei 8.429/92, introduzida pela LC 157/16, conforme previsão incluída pela mesma lei nos §§ 2º e 3º do artigo 8º-A, da LC 116/03, será considerada “*nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima [de 2%]... no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço*”, gerando ao Município ou ao DF infrator a obrigação de restituir integralmente o valor pago do ISS ao prestador do serviço tributado pela lei considerada nula.

Cumpra destacar ainda que, conforme prevê o artigo 10-A da Lei de improbidade administrativa, recém-criado, constitui ato de improbidade a ação ou omissão do agente público, ou seja, não incide apenas para os casos de concessão de benefícios ou incentivos, mas também para os casos em que, havendo no município tais procedimentos o agente não tome providências para cessá-lo, o que, nesse caso específico, ficou estipulado pela LC 157/16, no seu artigo 6º, um prazo de adaptação de 1 (um) ano, contado da publicação desta, em que “*os entes federados deverão [...] revogar os dispositivos que contrariem o disposto no caput e no § 1º do artigo 8º-A da LC 116/03*”.

Outra novidade introduzida na Lei de improbidade administrativa, pela LC 157/16, trata da legitimidade para propositura da ação civil pública por ato de improbidade, o que, conforme previsão do § 13 do artigo 17, considera a pessoa jurídica interessada, portanto, com legitimidade processual ativa, *“o ente tributante que figurar no polo ativo da obrigação tributária de que tratam o § 4º do artigo 3º e o artigo 8º-A da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003”*, ou seja, uma vez que o § 4º, do artigo 3º foi vetado pelo Presidente da República e o artigo 8º-A trata especificamente da alíquota do ISS, portanto, considerando-se ente tributante o Município ou DF, podemos afirmar que tem legitimidade ativa para propositura das ações, o município ou DF contra os agentes públicos que assinaram as concessões ou isenções, bem como os outros Municípios que forem prejudicados com tais condutas, uma vez caracterizada a “guerra fiscal”.

Por fim, cabe destacar que, embora a Lei Complementar 157/16 tenha entrado em vigor na data de sua publicação, conforme previsão do artigo 7º, ou seja, em 30/12/2016, conforme ficou definido pelo § 1º do referido artigo, a previsão constante do caput e dos §§ 1º e 2º do artigo 8º-A da LC 116/03, bem como do artigo 10-A, do inciso IV do artigo 12 e do § 13 do artigo 17, todos da Lei 8.429/92 (Lei de improbidade administrativa), só passarão a produzir efeitos após o decurso do prazo de adaptação, previsto no artigo 6º, que é de um ano, ou seja, somente após 30/12/2017.

Como vimos, a nova legislação, sancionada e publicada ao “apagar das luzes” de 2016, traz gravíssimas consequências e novos desafios para aqueles que estão assumindo, eleitos que foram no último pleito, caso descumpram ou mantenham o descumprimento após a edição e o prazo de adaptação desta nova regra, em exigir menos de 2% de ISS em seu município.

Além das sanções previstas na lei tributária, a qual prevê, inclusive, a devolução do imposto pago ao tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço em razão da lei considerada nula, gerando um enorme passivo ao ente tributante, estipula também, na lei de improbidade administrativa, a sanção ao agente de multa de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido, bem como sanções políticas com a perda do cargo e suspensão dos direitos políticos, o que o proibirá de candidatar-se em futuros pleitos, em especial pelo que prevê a Lei das Inelegibilidades (LC 65/90, artigo 1º, I, “I”), cujo alcance é plenamente possível, uma vez

caracterizada a condenação por conduta ímproba dolosa com pena de suspensão dos direitos políticos, transitada em julgado ou por decisão de órgão colegiado, que compreenda a existência de dano ao erário e enriquecimento ilícito, o que, pela simples conduta de incidir menor imposto do que o legalmente previsto já se poderá subsumir o dano efetivo com a cobrança menor de ISS e o enriquecimento de terceiro que se aproveitou da norma local para pagar menos imposto, o que fazemos a ressalva da necessidade de haver essa expressa menção na decisão condenatória de improbidade administrativa para incidir a inelegibilidade, conforme jurisprudência atual do e. Tribunal Superior Eleitoral.

5 CONCLUSÃO

De um modo geral, pode-se dizer que a retenção do ISS pelas entidades deverá ocorrer quando estas contratarem serviços sujeitos à incidência do imposto.

Na elaboração deste trabalho, procurando minimizar os riscos de retenções indevidas e até mesmo a falta de retenção do imposto buscou-se identificar os aspectos relevantes concernente à incidência e não incidência da retenção do ISS, em relação aos serviços prestados, orientar para utilização da base legal e evidenciar as alterações introduzidas na legislação pertinente, exibir os procedimentos tributários específicos às diversas etapas das operações das empresas em face à retenção dos tributos e mostrar as penalidades e os procedimentos adotados na falta das retenções e do não recolhimento do tributo retido.

Em se tratando de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), tem-se como regra geral que a responsabilidade pelo pagamento do tributo incumbe, única e exclusivamente, a empresa prestadora de serviço. Contudo, em algumas situações específicas, e sempre "ex legem", esta incumbência recai sobre o tomador ou intermediador do serviço prestado, que é obrigado a reter e a recolher ao Município que faz jus a esta exação. Ocorre que, para o fiel cumprimento da norma, estes responsáveis tributários deverão atentar para os requisitos legais e norteadores que envolvem a substituição tributária, vez que nem sempre o Município em que estes possuem estabelecimento será o beneficiário do tributo.

Temos por tomador ou intermediador a pessoa jurídica de direito público ou privado, aqui inseridos os órgãos públicos Federais, Estaduais e Municipais, Autarquias, Fundações, Empresa

Pública, Sociedade de Economia Mista, entidades privadas, com ou sem fins lucrativos, inclusive os condomínios comerciais e residenciais, que são obrigados a reter e a recolher o ISSQN decorrente das operações de prestação de serviços em que figura como tomadora (contratante) ou intermediário dos serviços prestados

Uma das formas de competição fiscal entre os Municípios é a de atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto Sobre Serviços aos tomadores de serviços que são prestados dentro do limite territorial de determinado Município por prestador de serviço estabelecido em Município diverso. Trata-se, por conseguinte, de assegurar o recolhimento do tributo considerado devido, por meio de técnica impositiva admitida pelo Código Tributário Nacional, conforme disposto no art. 128 *,in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo no 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, excluído a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A técnica impositiva apesar de partir de uma premissa válida, tributação da prestação de serviços realizada no âmbito territorial de cada Município, vem sendo utilizada de forma indiscriminada, e que, para o caso do Imposto Sobre Serviços, acaba por implicar no aumento do conflito de competência tributária entre os Municípios.

A norma contemplada no CTN trata de regra geral, permitindo ao ente tributante, dotado de competência impositiva, que promova, através de lei, a modificação da sujeição passiva do contribuinte na relação tributária, por um terceiro que, vinculado ao fato gerador tributário daquela relação, passe a ter a obrigação de realizar o pagamento do tributo.

Neste sentido Luciano Amaro(2003, p.295):

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo 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 [...].

A substituição é, portanto, instrumento de técnica legislativa permitida ao ente tributante, objetivando facilitar o trabalho de arrecadação.

No entanto, essa não pode ser livremente utilizada, pois desvincularia por completo a relação do responsável para com o contribuinte originário da obrigação principal e, em última análise

daquele com o próprio núcleo material de incidência prevista no texto constitucional. Nesta hipótese, ocorreria uma extrapolação da competência outorgada ao ente político para tributar, na medida em que a lei de imposição, através de um artifício legal, transmudaria não apenas a sujeição passiva, mas também a própria materialidade do tributo. Neste sentido, observa Paulo de Barros Carvalho (1995. p.221):

Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada. A ênfase afirmativa está fundamentada num artigo singelo, mas poderoso: o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos ou bens. Aproveitando-se dessas referências, a autoridade legislativa exerce suas funções, autolimitando-se ao compor a descrição normativa. Feito isso, não pode transpor as fronteiras do fato que ele mesmo (legislador ordinário) demarcou, a não ser que venha a refazer a regra-matriz, mexendo no arcabouço do tributo, o que também só é possível se mantiver o núcleo de referência que a constituição lhe atribuiu.

Desta forma, a norma do art. 128 do CTN, que permite a utilização da figura do responsável tributário, é mais do que uma simples faculdade de técnica impositiva; trata-se de norma geral, que impede que entes tributantes se afastem das competências que lhes foram outorgadas, através de expedientes que possibilitem alcançar outras hipóteses não abarcadas por aquelas competências.

É por esta perspectiva que deve ser entendida a norma do artigo 6º da lei Complementar 116/03. A utilização da figura do responsável tributário pelos entes tributantes é perfeitamente legal e legítima, desde que se encontre em consonância com o mesmo tratamento e as mesmas características, que permeiam a relação entre o contribuinte original e o fisco.

No caso do Imposto Sobre Serviços, para que se determine qual ente tributante é competente para efetivar a exigência correspondente, é necessário considerar o aspecto espacial, sem o qual não é possível encontrar o fundamento de validade para aquele tributo.

Assim, dependendo da natureza do serviço, o aspecto espacial irá variar, ora outorgando competência para um Município, ora outorgando para outro. E, da mesma forma que o contribuinte estará sujeito a essas variações, também o responsável tributário a ser eleito deverá submeter-se àquelas, não sendo razoável que seja eleito um responsável tributário que não guarde consonância com o aspecto espacial determinado pela legislação complementar ao qual o contribuinte está, necessariamente, atrelado.

As tentativas de se estipular responsáveis tributários que não aqueles vinculados ao mesmo aspecto espacial em que se encontram submetidos os contribuintes atingem, frontalmente, o próprio fundamento de validade da competência impositiva do Imposto Sobre Serviços outorgada pela Constituição.

A Lei Complementar 116/03 traz expressamente em seu artigo 6º, a hipótese já existente em caráter geral no artigo 128 do CTN, a possibilidade dos Municípios de atribuírem a outrem a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido.

Tal previsão não altera o entendimento, segundo o qual, a atribuição de responsabilidade deve guardar direta relação com os elementos que norteiam e balizam a tributação do contribuinte, especialmente quanto ao aspecto espacial, elemento indissociável para a legitimação da exigência do Imposto Sobre Serviços.

A regra do artigo 6º da Lei Complementar 116/03, que permite a eleição de um responsável tributário, deve guardar estrita observância com as regras que indicam o local em que é considerado como prestado o serviço e devido o tributo respectivo, constantes do elenco do artigo 3º da referida norma.

Ademais, a Lei Complementar 116/03 ao tratar da responsabilidade tributária está fazendo uma mera sugestão ao legislador municipal, pois, a matéria diz respeito ao sujeito passivo e, cada pessoa política poderá regulamentá-la da maneira que melhor lhe aprouver, desde que o faça por meio de lei e sem ultrapassar as margens da competência que lhe foi atribuída pelo texto Constitucional.

Diante do exposto pode-se ratificar conforme citado no art. 2º da lei 8.137/90, que a fonte pagadora está obrigada pelo Estado a um ato material de fazer a retenção de impostos e contribuições devido pelo contribuinte ficando responsável pela dívida tributária alheia, acrescida de multa, juros e correção monetária. É, ainda, responsável pela retenção e o correspondente recolhimento quando obrigatório sob pena de responder pelo crime de depositário infiel, sujeita a detenção.

Portanto, resumidamente, a situação é basicamente a seguinte: a Lei Complementar determina como regra geral que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador ou no seu domicílio. As legislações municipais acompanham esta determinação no que lhes convém, mas em outro momento determinam que as empresas estabelecidas nos seus territórios devem reter

o ISS dos serviços que contratar, caso as empresas contratadas não sejam sediadas e ou não tenham inscrição na sua Secretaria de Fazenda. As empresas contratantes, portanto, seguem a legislação municipal à que estão obrigadas, para evitar multas, e retém o ISS. As empresas que prestaram o serviço muitas vezes sem nem conhecer a legislação do município da empresa contratante acabam amargurando o prejuízo da bitributação do ISS e não tem a quem recorrer – alternativamente, as empresas contratantes não fazem a retenção por se tratar de legislação alheia ao seu *business core* e ficam sujeitas a autuações.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **ISS: análise da nova Lei Complementar nº 116/03**. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4652>>. Acesso em: 01 set. 04.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 15287**: Informação e documentação – Projeto de pesquisa – Apresentação. Rio de Janeiro, 2005.

_____. **NBR 14724**: Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação. Rio de Janeiro, 2005.

_____. **NBR 6027**: Informação e documentação – Sumário – Apresentação. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **NBR 6024**: Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito. Apresentação. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **NBR 10520**: Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 6023**: Informação e documentação – Referências – Elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 429-430).

BARRETO, Aires F. Op. cit., p. 430.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica: um guia para a iniciação científica**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. (org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Nacional**. 12 ed. São Paulo: Rideel, 2006.

_____. **Lei nº 8.429 de 02 de junho de 1992**. Disponível em: [www. www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). acesso em: 18 de mar de 2019.

_____. **Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003**. Disponível em: [www. www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). acesso em: 12 de fev de 2019.

_____. **Lei Complementar 157 de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: www.soleis.com.br. acesso em: 18 de mar de 2019.

CARVALHO, Cristiano. **Responsabilidade Tributária do Tomador do Serviço**, in *ISS – LC 116/2003*. Org. Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá, 2004. p. 102.

CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 331/335.

CERVO, L. Amado; BERVIAN, Pedro A. Métodos e técnicas científicas. In: _____. **Metodologia Científica**. 5.ed.São Paulo: Prentice Hall, 2002. p. 44-47.

CONCEIÇÃO, Walter Carlos da. **Responsabilidade tributária do tomador no ISS**. Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/tomadoriss.htm>>. Acesso em: 16 dez. 06.

COSTA, Nelson Nery. **Curso de Direito Municipal Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 1.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 165.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio básico da língua portuguesa**. Rio de Janeiro. Editora Nova Fronteira S/A. 2001.

FERREIRA, Ricardo J. **Manual do fiscal do ISS**. Rio de Janeiro: Ferreira2002. p. 130-151.

GABRIEL, Antônio Henrique. **A nova lei do ISS: Lei Complementar nº 116/2003**. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 103, 14 out. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4426>>. Acesso em: 16 dez. 06.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual de Projetos de Pesquisa Científica**. São Paulo: Avercamp, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3 ed.. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 1991.

LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição Passiva Tributária**, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 199.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MANGIERI, Francisco Ramos. **O novo ISS**. São Paulo. 2003.

MANUAL Técnico para a Retenção do Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em 20 mar. 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 3 ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1994.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 155.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. **Solução para a Guerra Fiscal do ISS**. Tributário. net. São Paulo, a. 5, 2006. Disponível em: http://tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=32976. Acesso em 01 set 2006.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 39.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 177-178.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **ISS (Imposto sobre Serviços): responsabilidade tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1181, 25 set. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8970>>. Acesso em: 19 fev. 2007.

_____. **Direito Financeiro e Justiça Tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 115/121.

OS MUNICÍPIOS, o ISS e os crimes contra a Ordem Tributária. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em 18 dez 2006.

PATROCÍNIO, José Antônio. **Seminário Fiscosoft: a nova estrutura do ISS**, 27 jul. 2004. São Paulo.

POLITO, André Guilherme Polito. **Michaelis: Dicionário de Sinônimos e Antônimos**. São Paulo: Melhoramentos, 2005.

SANTOS, Luis Carlos dos. **Apontamento em sala de aula sobre técnica de coleta de dados**. Salvador: FVC/FACIC, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Código Tributário Nacional (1966)**. República Federativa do Brasil. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 02 de março 2019.

SABAAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª edição, São Paulo: Saraiva, 2014.

SARGENTIN, Hermínio. **Dicionário de Idéias Afins**. São Paulo: IBEP.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Científica Aplicada à Contabilidade**: Orientações de Estudos, Projetos, Monografias, Dissertações, Teses. São Paulo: Atlas, 2003. p. 47-77.

SOARES, Carlos Dalmiro da Silva. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN)**. *Jus Navigandi* n. 2. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1384>>. Acesso em: 18 dez. 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). **Imposto Sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 260/261.

ZALUCA, Júlio César Manual; TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Manual de retenções tributárias**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 18 dez. de 2006.

<http://www.acionista.com.br/mercado/artigos_mercado/120906_alexandre_galhardo.htm>
Acesso em 22 out. 2006, 18h10min.

<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5395>> Acesso em 22 out. 2006.

<<http://www.cjf.gov.br/revista/numero3/artigo13.htm>> Acesso em 07 jan. 2007.

<http://www.unifacs.br/revistajuridica/edicao_janeiro2006/discente/disc_18.doc> Acesso em 20 fev. 2007.

<<https://paulinhastz.jusbrasil.com.br/artigos/586167430/a-responsabilidade-de-terceiros-quanto-aos-debitos-tributarios-da-pessoa-juridica>> Acesso em 02 mar. 2019.

<STJ, Agravo de Instrumento 1.359.783 – RN, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe: 07/12/2010.> Acesso em 02 mar. 2019.

<<http://www.torresepires.adv.br/responsabilidade-exclusiva-do-tomador-do-servico-pelo-recolhimento-do-iss-no-municipio-do-salvador-regra-confirmada-por-expressas-excecoes/>>

<<https://suporte.agilize.com.br/hc/pt-br/articles/204799855-Retenção-na-fonte-Como-funciona->>

<<https://www.classecontabil.com.br/responsabilidade-tributaria-do-tomador-no-iss/>>

<[http://haradaadvogados.com.br/iss-e-guerra-fiscal/Kiyoshi Harada-18/02/2013](http://haradaadvogados.com.br/iss-e-guerra-fiscal/Kiyoshi-Harada-18/02/2013)> Acesso em 23 mar. 2019.

<<https://www.conjur.com.br/2017-jan-26/daniel-correa-novas-medidas-relacionadas-guerra-fiscal-iss>> Acesso em 23 mar. 2019.

ANEXO

ANEXO A – LEI COMPLEMENTAR 116/03

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).~~

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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;~~

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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;~~

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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;~~

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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 congênera 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.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 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.

§ 4º § 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no **caput** ou no § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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 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: (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.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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; 182^o da Independência e 115^o 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.~~

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo **tablets, smartphones** e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.

6.06 - Aplicação de tatuagens, **piercings** e congêneres. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.~~

7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.~~

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.~~

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarem sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.~~

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.

14.14 - Guincho intramunicipal, guindaste e içamento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.~~

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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 infra-estrutura 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.

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.~~

25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

25.05 - Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.