

# DOCTRINA

## IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

ÉLCIO REIS

Advogado — Professor de Legislação Tributária no Instituto Cultural Newton de Paiva Ferreira — Professor na Faculdade de Direito Prof. Milton Campos

SUMARIO — 1. Tipicidade — 2. Fato Tributável — 3. Base de Cálculo — 4. Aliquotas — 5. Contribuintes — 6. Formas de lançamento — 7. Seu aparecimento e seu campo de incidência — 8. Evolução Legislativa do ISS — 9. O ISS incide sobre a circulação de bens imateriais — 10. Eficácia espacial do ISS — 10.1 Local do estabelecimento prestador — 10.2 Domicílio do prestador — 10.3 Local da prestação do serviço — 11. Instante em que se verifica o fato tributado.

### 1. TIPICIDADE

Pessoal;  
Indireto ou direto, conforme sua incidência;  
Proporcional;  
Progressivo, regressivo ou fixo conforme o contribuinte;  
Essencialmente fiscal.

É pessoal porque faz diferença na tributação de serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. É direto nas incidências proporcionais progressivas ou regressivas, conforme a preferência do legislador municipal. É fiscal porque a tributação não se presta para efetivar correção de situações determinadas, no interesse maior que o da arrecadação, por parte da entidade tributante.

### 2. FATO TRIBUTÁVEL

É a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço enunciado em uma lista de 66 atividades inclusa na legislação complementar.

### 3. BASE DE CÁLCULO

a) é regra geral, o preço do serviço (art. 9.º do Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968 com a alteração dada pelo art. 3.º do Decreto-lei n.º 834, de 8-9-1969);

b) primeira exceção: é o preço do serviço mas com dedução de parcelas (art. 9.º — § 2.º do Decreto-lei n.º 406/68);

c) segunda exceção: não é o preço do serviço, mas uma outra que esteja em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes (art. 9.º — §§ 1.º e 3.º do Decreto-lei n.º 406/68).

Regra geral: o preço do serviço é a expressão monetária do valor do respectivo serviço. É o serviço medido em unidades monetárias. É o valor do bem imaterial (serviço) traduzido em dinheiro (moeda). E não há dúvida de que o preço está ligado ao conceito de venda, no sentido econômico. Logo, "preço" é um instituto econômico tomado pela legislação tributária. Então, a lei tributária não pode estabelecer um conceito próprio de preço, tem inexoravelmente de adotar o conceito já consagrado pela Economia. E por conseguinte há regras que não podem ser esquecidas no exame do preço — figura econômica — mesmo quando tal instituto é aplicado no campo do direito tributário.

#### Primeira exceção — preço do serviço com dedução:

Aplica-se a certos casos em que do preço do serviço se admite a dedução de certas parcelas previstas em lei (ex. dedução do valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços do valor das sub-empregadas já tributadas pelo imposto).

#### Segunda exceção — é admitida para dois casos:

1.º) serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte;

2.º) serviços de certas sociedades profissionais cuja atividade se acha prevista legalmente.

#### 4. ALÍQUOTAS = podem ser fixas ou variáveis:

a) alíquotas fixas: quando representadas por uma quantidade invariável e determinada para todos (exemplo um salário mínimo — Cr\$ 100,00);

b) alíquota variável: quando é representada por uma quantidade variável, de acordo com a base de cálculo podendo ser:

I — Proporcional: percentagem única, uniforme e invariável, sempre constante (ex. 5%);

II — progressiva: percentagens variáveis crescentes (1%, 2%, 4%, 5%, 6%, 7%);

III — regressivo: percentagens variáveis e decrescentes (7%, 6%, 5%, 4%, 3%, 2%, 1%).

### 5. CONTRIBUENTES

Os prestadores de serviços, quando profissional autônomo ou empresa.

Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de Conselhos Consultivos ou fiscal de sociedades (art. 10 do Decreto-lei n.º 406 de 31-12-1968).

Portanto, o ISS incide sobre a prestação de serviço de qualquer natureza, desde que a prestação não decorra de vínculo empregatício (art. 24 — n.º II da Constituição e art. 8.º do Decreto-lei n.º 406 de 31-12-1968).

Logo constitui-se em elemento essencial à caracterização do fato tributado pelo ISS:

I — a efetividade da prestação de serviços;

II — a autonomia na prestação do serviço. Isto quer dizer que a prestação de serviço deve ser realizada com autonomia ou em nome próprio. O prestador do serviço deve agir em seu próprio nome. Assim uma pessoa jurídica presta serviços em seu próprio nome. Um profissional autônomo presta serviços em seu próprio nome;

III — Habitualidade — a atividade desenvolvida pelo contribuinte do ISS há de ter o caráter de habitualidade. Destarte quem presta esporadicamente serviços a outrem não se erige em contribuinte do ISS. Isto porque ao imposto interessa a atividade exercida com a idéia de profissionalidade. Assim serão contribuintes do ISS as pessoas que, exercendo uma profissão regulamentada, prestem serviços a terceiros, quer de forma habitual ou ocasional em relação ao interessado no serviço. Por exemplo um advogado pode prestar serviço o ano todo a um cliente ou prestá-lo uma única vez. É contribuinte do ISS porque a habitualidade é inerente a sua profissão;

IV — Finalidade lucrativa — a prestação de serviços tributada é a que é remunerada. Assim, um mecânico que conserte o veículo do seu pai, graciosamente, não exerce atividade lucrativa e por conseguinte não se sujeita ao ISS, embora tenha prestado serviços. Mas há de ter em mente que o ISS é devido desde o instante em que se verifique a prestação de serviços remunerada, não importando que a prestação do serviço tenha gerado lucro ou não. O ISS independe de



resultados econômicos positivos dos serviços prestados. Se houver lucro ou se o serviço prestado não foi pago — constituem-se em questões alheias à tributação pelo ISS. A tributação é pelo preço do serviço prestado, sem se cogitar se houver ou não lucratividade. Onde a ausência de lucro não ilidir o pagamento do ISS que é devido sobre o preço obtido na prestação do serviço pelo sujeito passivo (contribuinte), ainda que o serviço prestado não tenha produzido lucro.

## 6. FORMAS DE LANÇAMENTO

Por declaração;

Por homologação;

Direto ou de Ofício.

## 7. SEU APARECIMENTO E SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza é uma criação do século XX, apresentando-se com as características seguintes:

I — O seu campo de incidência abrange a venda de bens imateriais: serviços de qualquer natureza;

II — Constitui-se numa modalidade do imposto incidente sobre o volume de vendas, onerando a circulação de bens imateriais.

Seu aparecimento remonta à idéia de se instituir um imposto sobre as vendas, onerando apenas o valor acrescido, atribuída ao alerta dos escritores alemães, notadamente do industrial e assessor do Ministério da Fazenda Carl Friedrich Von Siemens que, em 1919, já postulava a substituição do imposto em cascata por outro, mais racional quanto à sua base de cálculo. A seguir, outros doutrinadores contribuíram, sobremaneira, para a concretização da idéia, dentre os quais pode-se citar: Thomas S. Adams, economista de Yale, que recomendou a nova sistemática para os Estados Unidos da América em 1921; Gerhard Colm, em 1924, adotou o novo imposto; L. J. Tobin, em 1929; Roscoe Arant em 1937; Paul Studensky, em 1940; a Comissão Shoup em 1949 recomenda o novo imposto para o Japão. O novo tipo de imposto consagrando nova técnica de cálculo do imposto sobre as vendas ficou conhecido como "imposto sobre o valor acrescido". Mas a passagem definitiva do imposto do tipo cascata para o tipo de valor acrescido, ou valor agregado se dá com a bem sucedida experiência francesa de 1954 e à Comunidade Econômica Européia que a tornou obrigatória para os países membros.

No Brasil, incidindo sobre um instrumento regulado por lei federal, denominado de "faturas", aparece em 1922 um "imposto sobre as vendas mercantis". A Constituição Federal de 16-07-1934 ao alterar a discriminação de rendas institui o Imposto de Indústrias e Profissões como tributo privativo dos Estados (art. 8.º — n.º I, g) e cria o Imposto de Diversões Públicas (art. 13 — § 2.º — n.º III) de competência dos Municípios. A Constituição de 1946 (art. 29 — n.º III) passa a competência do Imposto de Indústria e Profissões para os Municípios. Destarte, antes da reforma tributária de 1965, o campo de incidência hoje abrangido pelo ISS era, então, alcançado, de maneira total ou parcial, pelos impostos seguintes:

I — Imposto de transações da competência dos Estados e incidentes sobre determinadas prestações de serviços, tais como: hospedagem, locação de bens móveis, concerto, pintura, construção civil, etc.;

II — Imposto de Indústria e Profissões da competência Municipal, incidente sobre o efetivo exercício da atividade lucrativa, inclusive de prestações de serviços;

III — Imposto de diversões públicas da competência Municipal incidente sobre jogos e diversões públicas.

## 8. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO ISS

O ISS tem origem na reforma tributária de 1965 instituída pela Emenda Constitucional nº 18, de 1-12-1965 e evolui através:

- a) da Lei n.º 5.172, de 25-10-1966 — CTN;
- b) do Decreto-lei n.º 28, de 14-12-1966;
- c) do Ato Complementar n.º 27, de 8-12-1966;
- d) do Ato Complementar n.º 34, de 30.01.1967;
- e) do Ato Complementar n.º 31, de 28-02-1967;
- f) do Ato Complementar n.º 36, de 13-03.1967;
- g) da Constituição Federal de 1967;
- h) do Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968;
- i) do Decreto-lei n.º 834, de 08-09-1969;
- j) da Emenda Constitucional n.º 1, de 17-10-1969 (Constituição Federal vigente).



## 9. O ISS INCIDE SOBRE A CIRCULAÇÃO DE BENS IMATERIAIS

O Professor Bernardo Ribeiro de Moraes enquadra o ISS como um imposto sobre a circulação e assevera que assim há de ser porque o ISS recai sobre a circulação (venda) de serviços, sobre a circulação de bens imateriais e a fundamentação de sua assertiva está em que:

- a) a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, enquadra o ISS no capítulo que trata dos "impostos" sobre a "produção e a circulação". Donde o ISS somente poder ser classificado: sobre a "produção" ou sobre a "circulação";
- b) a base de cálculo do ISS é o "preço do serviço", elemento que inexiste na produção, porém aparece na "circulação" — quando se obtêm preços;
- c) o contribuinte do ISS é o "prestador do serviço";
- d) o ISS abrange a circulação de bens imateriais tal como o ICM abrange a circulação de bens materiais;
- e) de acordo com a discriminação constitucional de rendas tributárias, aos Estados cabe a competência para decretar impostos sobre circulação de mercadorias (o ICM) e aos Municípios a competência para decretar impostos sobre serviços (bens imateriais), donde, então, o ISS ser sobre a circulação de bens imateriais.

## 10. EFICÁCIA ESPACIAL DO ISS

I — O ISS é devido no território em cujo local tenha ocorrido a concretização da hipótese de incidência tributária, competindo, portanto, a cada Município atuar dentro de seu respectivo território. A própria Constituição instituiu a competência para cada Município cobrar o ISS devido no respectivo território. Logo, não é lícito a um Município tributar serviços prestados em outro Município. Este é o princípio baseado no princípio territorial da incidência tributária: o serviço é devido no local onde se efetivou a prestação de serviços. Mas com o advento do Decreto-lei n.º 406 de 31-12-1968, nova regra de competência se instaurou, visto que o referido diploma legal deixou de considerar como relevante o princípio de territorialidade para incidência do ISS e adotou os seguintes critérios de incidência do ISS:

- a) local do estabelecimento prestador (art. 12 — "a");
- b) local do domicílio do prestador (art. 12 — "a");
- c) local da prestação do serviço (art. 12 — "b").

## 10.1 Local do Estabelecimento Prestador

A primeira regra contida no Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968 é a de que o ISS — imposto municipal — é devido no local onde se situa o estabelecimento prestador do serviço (art. 12 — "a"). Portanto quer a prestação de serviço seja efetuada por pessoa jurídica, quer por pessoa física, salvo a de construção civil, o ISS é devido no local do estabelecimento prestador. Para efeito da incidência do ISS inexistente para a lei tributária o princípio da unidade econômica da empresa prestadora do serviço. Considerar-se-á como tendo tantos estabelecimentos prestadores de serviços, quantos forem os locais em que exercer a atividade. E na caracterização do estabelecimento prestador do serviço não importará a circunstância de um estabelecimento ser a sede, outro a filial, outro o depósito, outro o escritório, outro a matriz. Destarte, qualquer estabelecimento do contribuinte poderá determinar o local de incidência do ISS, bastando que tenha sido o estabelecimento prestador do serviço. Logo o ISS é devido no local em que se situa o estabelecimento prestador do serviço, assim por exemplo:

- a) a empresa "Y" tem estabelecimento no Município de Campo Belo e:

I — prestando serviços no Município de Campo Belo o ISS é devido e arrecadado pela Prefeitura de Campo Belo;

II — prestando serviços no Município de Santana do Jacaré através do estabelecimento situado no Município de Campo Belo, o ISS é devido ao Município de Campo Belo.

## 10.2 Domicílio do Prestador

Quando o contribuinte não possui um estabelecimento prestador do serviço aplica-se, então, a regra do domicílio do prestador do serviço (art. 12 — "a", 2.ª parte, Decreto-lei n.º 406/68) e o ISS será devido no local onde se situar o domicílio do prestador do serviço. Assim se o advogado tem domicílio em Belo Horizonte e presta serviços a um seu cliente em Brasília, o ISS é devido e arrecadado pela Prefeitura da Capital do Estado de Minas Gerais.

## 10.3 Local da Prestação do Serviço

Esta regra instituída pelo Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968 (art. 12 "b") aplica-se a execução de obras de construção civil. Portanto quando se tratar de execução de obras de construção civil, incidência do ISS não se determina pelo local do estabelecimento prestador e nem pelo domicílio do prestador, mas, sim, pelo local onde o serviço é prestado. Destarte se a empresa construtora tem estabelecimento em Belo Horizonte e executa obras de construção civil no Município de Campo Belo o ISS é devido e arrecadado pela Prefeitura de Campo Belo.



Segundo ensinamentos do Mestre Bernardo Ribeiro de Moraes em sua inigualável obra "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços": A incidência do ISS acha-se ligada à efetiva prestação de serviços, cujo local pode se ter em razão do "estabelecimento prestador", do "domicílio do prestador" ou do "local onde se efetua a prestação de serviço" (autor e obra cit., pág. 494).

Então, haverá incidência do ISS em cada prestação de serviços. Portanto, não importa que haja diversas prestações de serviços e que tais prestações de serviços sejam praticadas em diferentes e diversos locais. Para cada local onde se der a efetiva prestação de serviços, haverá uma incidência tributária. Destarte quando se tem o ISS em função do estabelecimento prestador, ter-se-á o imposto devido:

a) num único local, quando o estabelecimento prestador está num único local, ainda que vários possam ser os serviços prestados;

b) em diversos locais quando vários forem os estabelecimentos prestadores dos serviços.

Mas, se o Fisco utiliza o critério do domicílio do prestador do serviço para incidência do ISS, importará saber da existência ou não de vários domicílios e não apenas dos diversos locais da prestação de serviços. Assim, em cada domicílio do prestador do serviço haverá uma incidência do ISS e a obrigatoriedade do contribuinte fazer sua inscrição. Por exemplo, o advogado que tem escritório em Belo Horizonte, Contagem e Betim, pagará o ISS em cada um dos mencionados Municípios. Mas se o advogado somente tem Escritório em Belo Horizonte e comparece à Comarca de Contagem ou a outras Comarcas para fazer a defesa de um cliente ou vários clientes o ISS só poderá ser cobrado no Município de Belo Horizonte. Portanto, a regra a ser aplicada continua a ser uma dentre as duas referidas (letras "a" — "b") ou seja:

O ISS é devido:

a) em um único local, quando houver um único domicílio, mesmo que os serviços tenham sido prestados em vários locais;

b) em vários locais, quando houver vários domicílios, ou seja quando em cada um dos locais em que for prestado o serviço houver um domicílio do prestador do serviço.

Quando a hipótese de incidência do ISS disser respeito a execução de obras de construção civil, o imposto é devido em cada local da prestação do serviço, ou seja é devido ao Município em que estiver sendo executada a construção civil. Assim, se uma construtora executa obras em vários Municípios, cada Município tem direito a receber o ISS pelos serviços de execução de obras de construção civil que estiveram sendo executadas dentro do seu limite territorial, mesmo que a construtora tenha o domicílio em um deles (art. 12 — "b" do Decreto-lei n.º 406 de 31-12-1968).

## II. INSTANTE EM QUE SE VERIFICA O FATO TRIBUTADO

O fato tributado pelo ISS ocorre com a efetiva prestação do serviço. Assim, por exemplo, no instante em que alguém ingressa num cinema onde se exibia um filme; no instante em que um alfaiate entrega o terno a quem encomendou o seu feitiço; no instante em que o advogado ingressa em Juízo na defesa dos direitos de um cliente. A regra a aplicar é a do art. 116 do CTN que reza:

"Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

"I — tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios".

Ora, na própria disposição do CTN está expresso a faculdade de a lei ordinária estabelecer o instante em que se deve considerar o serviço efetivamente prestado.

Mas como assevera o Mestre Bernardo Ribeiro de Moraes na monumental obra referida (pág. 501) o legislador municipal não pode "deixar de lado o princípio jurídico de que a hipótese de incidência do ISS diz respeito "a efetiva prestação de serviços" e não "a todo o exercício". E "tratando-se de imposto sobre serviço pessoal do próprio contribuinte, o ISS não recai sobre a renda desse trabalho pessoal, mas, sim, sobre a prestação de serviços da pessoa". Destarte, na execução de obras de construção civil, o instante em que ocorre o fato tributável pode ser escolhido pelo legislador ordinário como sendo as medições parciais. Nas locações o instante em que é pago o aluguel mensal. Nas intermediações imobiliárias o instante em que é assinado o recibo de sinal de negócio.

Isto posto, ao legislador ordinário apresentam-se as seguintes opções para fixar o instante em que deve ser considerado ocorrido o fato tributável pelo ISS:

I — a 1.º de janeiro de cada exercício quando a prestação de serviços decorre do trabalho pessoal do próprio contribuinte, sendo o ISS exigido através de alíquotas fixas (ex. engenheiros, advogados, médicos, arquitetos e outros profissionais liberais);

II — diariamente quando se tratar de venda de ingressos na prestação de serviços de diversões públicas;

III — no ato da realização da transação quando a prestação de serviço decorrer de uma intermediação ou de corretagem;

IV — o momento em que a representada credita aos representantes comerciais o valor da comissão pelas vendas realizadas;

V — o ato de pagamentos mensais quando se tratar de prestação de serviços de consultoria técnica e de assistência;

VI — as medições parciais quando se tratar de prestação de serviços de execução de obras de construção civil.

As opções supra enumeradas são meramente exemplificativas, o legislador ordinário poderá dentro de sua criatividade e respeitada a estrutura estática e dinâmica do ISS escolher outro instante capaz de marcar o momento em que se efetiva a prestação do serviço. É possível ainda ao legislador ordinário determinar a retenção do ISS na fonte pagadora, principalmente quando se cogitar de qualquer das opções mencionadas nos itens III — IV e V. E a retenção pela fonte pagadora, conforme determinar a lei ordinária, poderá ser obrigatória toda vez que o prestador do serviço não tiver ou não exibir a sua inscrição de contribuinte do ISS. Não deixem de ler, reler e tresler a monumental obra do Mestre Bernardo Ribeiro de Moraes: "DOUTRINA E PRÁTICA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS".

oooOooo