

**CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO  
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

**RETENÇÃO NA FONTE E CONFLITOS DE COMPETÊNCIA**

**AURÉLIO ANTÔNIO MARQUES DE OLIVEIRA**

**Belo Horizonte**

**2007**

**AURÉLIO ANTÔNIO MARQUES DE OLIVEIRA**

**RETENÇÃO NA FONTE E CONFLITOS DE COMPETÊNCIA**

Monografia apresentada ao CAD – Centro de Atualização em Direito e à Universidade Gama Filho como requisito parcial para conclusão do Curso de pós-Graduação *lato sensu* com Especialização em Direito Tributário, com início no 2º semestre do ano de 2006.

Orientadora: Sarah Amarante de Mendonça Cohen

**Belo Horizonte**

**2007**

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo colaborar na elaboração de uma proposta que ponha fim à bitributação que ocorre no ISSQN, cuja origem se localiza nas lacunas da legislação, favorecendo interpretações conflitantes sobre a definição de qual o Ente competente para tributar, nos inúmeros casos que ocorrem diariamente em diversos municípios brasileiros. Isso ocorre porque, apesar de se tratar de um tributo existente no ordenamento jurídico desde 1965, há controvérsias com relação à definição do local onde o imposto é devido. Nem mesmo a Lei Complementar 116/2003 conseguiu resolver o dilema. Ao contrário, ao definir que o serviço é considerado prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador, também ampliou para 22 itens as exceções à regra geral de incidência do imposto, antes restrita aos serviços de construção civil, aumentando consideravelmente os conflitos acerca do tema. Também contribui para aumentar o dilema, o fato do Superior Tribunal de Justiça ter decidido que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza - ISSQN – é devido no local da prestação do serviço, conflitando com o Artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, cuja inconstitucionalidade, até o momento, não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal – STF. O trabalho foi desenvolvido a partir de consulta à Legislação, à Jurisprudência, aos apontamentos feitos em sala de aula, bem como resultou do aproveitamento das experiências como Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, cargo que exerce há 19 anos. O tema foi escolhido a partir da vivência profissional no atendimento aos contribuintes, realizado no Plantão Fiscal do ISSQN, onde, diariamente, cerca de 40 contribuintes e/ou seus representantes, entre estes, diversos contadores e advogados, buscam orientações e esclarecimentos da legislação tributária referente ao ISSQN, sendo estas, em média, 20% a 30% relativas à incidência e à responsabilidade tributária.

**Palavras-chave:** bitributação, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, incidência do imposto, local de incidência.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>05</b>
<b>2. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN.....</b>	<b>08</b>
2.1. Considerações Gerais.....	08
2.2. Constituição da República de 1988.....	10
2.3. Decreto 406/68.....	12
2.4. Lei Complementar 116/2003.....	13
2.5. Análise da jurisprudência do STJ.....	16
<b>3. O ISSQN NO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE.....</b>	<b>20</b>
3.1. Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte .....	20
3.1.1. Lei Municipal 1.310/1966.....	25
3.1.2. Lei Municipal 8.725/2003.....	26
3.1.2 Decreto 11.956/2005.....	33
<b>4. A RETENÇÃO DO ISSQN NA FONTE E A BITRIBUTAÇÃO</b> <b>(conflitos de competência entre Municípios).....</b>	<b>35</b>
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>37</b>
<b>6. BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>40</b>

## 1- INTRODUÇÃO

Não são poucas, em nosso País, polêmicas envolvendo questões tributárias, gerando inúmeras teses com variados desdobramentos nos mais variados segmentos de nossa sociedade, visto que, uns mais outros menos, todos somos, diariamente, atingidos pelas formas que o Estado utiliza para arrecadar os recursos necessários à sua manutenção. Assim, podemos citar como exemplos alguns textos recentes extraídos da internet, tais como o de Adriana Aguiar, sob o título de “**Ações contra sonegação só valem após análise da Receita**”, em que a autora faz uma análise da situação atual, no que respeita à sonegação fiscal:

Em no máximo dois meses, os empresários passarão a ter a garantia de que só poderão sofrer um processo criminal por sonegação fiscal depois que o lançamento definitivo do débito tenha sido confirmado na esfera administrativa pela Receita Federal. Apesar de já haver jurisprudência sobre o tema no Supremo Tribunal Federal (STF), atualmente a prática do Ministério Público (MP) de oferecer denúncia sem que haja uma condenação no processo administrativo é recorrente. A mudança vai acontecer assim que uma das oito primeiras súmulas vinculantes do Supremo for publicada, o que deve ocorrer em cerca de sessenta dias. De um lado, advogados comemoram a nova súmula, já que ela vai cancelar ou adiar o constrangimento de uma ação penal para seus clientes que hoje pode ser infundada, já que o réu pode ser considerado inocente pela Receita ou efetuar o pagamento do débito durante a ação administrativa. De outro, o MP entende que, com a lentidão do Fisco para analisar processos, não haverá mais ações penais, já que os débitos tributários prescrevem em cinco anos. A Súmula nº 8 impedirá que primeiras e segundas instâncias aceitem denúncias que não tiverem passado pela Receita e que as já existentes sejam extintas.

Segundo a diretora da Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR) e procuradora da república da 1ª Região, Luíza Frischeisen, a entidade “é contra essa súmula vinculante”. Para ela, “é praticamente dizer que não há crime de sonegação fiscal no País e deixar que as grandes empresas, as maiores sonegadoras, não sejam julgadas”.

Ela explica que, apesar da existência da jurisprudência do STF, desembargadores federais divergem do entendimento, principalmente no Tribunal Regional Federal da 3ª Região (São Paulo e Mato Grosso), porque acreditam que inviabilizaria a ação penal. Segundo ela, como o processo administrativo demora muito, geralmente ocorre a decadência do crédito tributário, que vence em cinco anos. “As empresas procrastinam o processo até o Conselho de Contribuintes e saem ilesas da esfera administrativa. Como não há lançamento definitivo do débito, com a nova súmula, a empresa não pode sofrer ação penal. Um absurdo.”

Fortes, em texto denominado “**ISS. LOCAÇÃO. BEM MÓVEL**”, analisa a locação de bens móveis como passível de incidência do ISS. O autor assim expressa a sua interpretação do tema:

O DL nº 406/1968 (com redação dada pela LC nº 56/1987) contemplou, no item 79 da lista de serviços anexa, a locação de bens móveis como passível de incidência do ISS. O STF, no julgamento do RE 116.121-3/SP, declarou incidentalmente sua inconstitucionalidade, restando assentado que a exigência de ISS sobre locação de móvel contraria a Lei Maior e desvirtua institutos de Direito Civil. Segundo o Código Civil, na locação de coisas, uma das partes obriga-se a ceder à outra o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, enquanto que a prestação de serviços envolve diretamente o esforço humano. Com essas considerações, a Turma conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, para julgar procedente em parte os embargos à execução. Em consequência, condenou o município ao pagamento de honorários fixados em cinco por cento sobre o valor do ISS que pretendia cobrar relativamente à locação de bens móveis, mantido o julgamento nos demais aspectos.

Ainda de acordo com a análise de alguns autores, como Marta Watanabe, as capitais elevam arrecadação de ISS em até 26%. Em seu texto, a autora faz o seguinte comentário:

As prefeituras de algumas capitais conseguiram em 2006 elevação de arrecadação bem acima do registrado por Estados ou pela União. Um levantamento do Instituto de Desenvolvimento Gerencial (INDG) com base em dados do Tesouro Nacional e nos relatórios fiscais das prefeituras mostra que algumas capitais tiveram elevação expressiva do Imposto Sobre Serviços (ISS), o principal tributo dos municípios com forte arrecadação própria. Pela classificação, São Paulo teve a maior elevação com o imposto, com crescimento de 26% nominais em 2006, na comparação com o ano anterior. A capital paulista foi seguida por Manaus, com 16,2% e Fortaleza, com 15,4%. Aumentos consideráveis para um ano com inflação de 3,14% medida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

Sendo assim, este trabalho tem como objetivo levantar questões relativas à retenção do ISSQN na Fonte, colaborando com seu entendimento para que possamos evitar problemas que acarretam a sua bitributação em diversos casos.

Embora seja um tributo existente desde 1965, há grandes divergências em relação ao mesmo, com diversas contradições encontradas em sua legislação e na jurisprudência, sendo hoje, um dos principais problemas a definição do ente competente para tributar.

Se não bastasse tal problema, as recentes Legislações Municipais que transformam os tomadores de serviços em responsáveis tributários obrigando-os a reter e a recolher o ISSQN incidente sobre os serviços por eles tomados, com aplicações de multas por descumprimento de obrigação acessória, no caso por não fazer a retenção devida nos serviços tomados, mesmo havendo por parte dos prestadores ou tomadores o recolhimento aos cofres públicos dos valores dos impostos devidos em função dos serviços executados, tem gerado inúmeros conflitos entre os prestadores e tomadores, e destes com os municípios envolvidos, principalmente quando o serviço é prestado em município diferente daquele em que esta situada a sede do estabelecimento do prestador.

Assim, pretendemos colaborar para chegarmos a um entendimento que, sempre que possível, evite a bitributação e a aplicação de penalidade por descumprimento da obrigação acessória de retenção na fonte colaborando para redução do custo da tributação tanto para os municípios como também para os prestadores e demais relacionados à obrigação tributária como tomadores e responsáveis por estabelecimentos.

O estudo contempla vários aspectos da retenção na fonte bem como diversas situações em que ocorrem divergências acerca do entendimento do local em que o tributo é devido, dando ênfase à Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte.

Para desenvolvimento e conclusão deste estudo, foram utilizados apontamentos feitos em sala de aula, leitura e interpretação da Legislação existente, bem como de consultas formais realizadas por contribuintes e outros vinculados à obrigação tributária, disponíveis na internet no endereço [www.fazenda.pbh.gov.br](http://www.fazenda.pbh.gov.br) e estudo de casos ocorridos no plantão fiscal, atualmente sobre responsabilidade da Gerência de Desenvolvimento de Declarações Eletrônicas – Gedes-Ar – Órgão componente da estrutura administrativa da Secretaria Municipal Adjunta de Arrecadações da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte.

## 2- INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

### 2.1 Considerações Gerais

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. (ATALIBA, 1992, p. 42).

O conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é o seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao Estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma de dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: “entregue dinheiro ao estado”. (ATALIBA, 1992, p. 21).

Assim, a incidência tributária ou hipótese de incidência é a descrição hipotética definida em lei, de determinados fatos, os quais efetivamente ocorridos dão origem à obrigação tributária.

Este fato concreto chamado de fato gerador ou fato imponible, ocorrido nos termos da lei, acarreta o nascimento da obrigação tributária.

A incidência supõe a regra jurídica e o fato, ou fatos sobre os quais ela incide, tornando-os fatos jurídicos. (ATALIBA, 1992, p. 51).

A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). (ATALIBA, 1992, p. 53).

Os tributos são objetos de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. (ATALIBA, 1992, P. 57).

Para alcançarmos nosso objetivo, não podemos deixar de citar dois aspectos fundamentais da hipótese de incidência, o aspecto pessoal em que se define o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária e o aspecto espacial (local em que se realiza o fato do qual nasce à obrigação tributária),

assim recorremos ao mestre José Eduardo Soares de Melo (2000), que nos ensina valiosas lições.

Para Melo (2000), a titularidade da competência tributária é outorgada às pessoas políticas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de conformidade com as diretrizes estabelecidas na Constituição Federal. Os princípios Federativos e o da autonomia municipal consagram uma forma de Estado, disciplinando os direitos conferidos aos entes políticos, mediante a fixação de expressas e precisas pautas de competência para dispor sobre as matérias tributárias tratadas na Constituição.

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

A instituição de qualquer espécie tributária – inclusive impostos – só pode ser exercida pela pessoa política eleita na Constituição, que fixa os respectivos estados, fatos, situações e atividades, de modo a assegurar-lhe a decorrente receita financeira. A competência significa superior princípio constitucional que se caracteriza pela “privacidade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício”.

A Constituição (art. 156, III) outorga aos Municípios competência para instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Assim, os Municípios são dotados de privacidade para criar o ISS, o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, eivando-se de nulidade a instituição desse imposto por Município localizado em âmbito territorial distinto daquele em que ocorrera a efetiva prestação dos serviços. (ATALIBA, 1992, p. 9).

Ainda de acordo com Melo (2000), no pólo passivo tributário insere-se a figura do *contribuinte*, considerado a pessoa que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que realiza o fato gerador,

voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito passivo.

A Constituição não indica a pessoa que deve ser caracterizada como devedora do tributo, mas apenas contempla as materialidades suscetíveis de incidência, tendo disposto que cabe à lei complementar (art. 146, III) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes. (ATALIBA, 1992, p. 10).

## **2.2 Constituição da República de 1988**

Segundo o artigo 29 da Constituição da República: *O município se regerá por lei orgânica, votada em dois turnos, aprovada por dois terços dos membros da câmara municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos na Constituição do respectivo Estado.* Percebe-se, desde já, uma grande evolução da organização do Estado Brasileiro, pois até a Carta Magna de 1988, os Municípios eram organizados por seus Estados, com leis orgânicas de competência estadual. Assim, podemos dizer que antes de 1988, o Município brasileiro não fazia parte da Federação, já que não possuía autonomia política.

Hoje, o Município integra a Federação, nos moldes da Constituição em vigor, como entidade político-administrativa, dotada de autonomia política, administrativa e financeira.

A autonomia municipal transformou-se em um princípio constitucional, que não pode sofrer limitações por leis Federais e Estaduais, pois que isso significa invasão de competência, exceto às definidas na Constituição, que não retiram a autonomia dos municípios.

Na atual Constituição, o Município passa à condição de entidade política, pois a *“República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito...”*, tendo autonomia garantida no artigo 18, corroborada

pelas prerrogativas dos artigos 29 e 30, garantidores da auto-organização, através de lei orgânica de sua elaboração legislativa, pela Câmara Municipal, e não mais pelo Estado-membro, eletividade do Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores.

É importante ressaltar a participação dos Municípios na repartição das receitas tributárias da União e dos Estados, segundo o artigo 158, que obteve razoável elevação em relação à Constituição anterior, por volta de quatro para quinze por cento, mesmo porque, a autonomia garantida implicou no aumento das atribuições dos Municípios, naquilo que lhe é de seu peculiar interesse, como os Conselhos Tutelares, proteção à Criança e ao Adolescente, Conselhos de Saúde, para controle e aplicação das verbas recebidas para a saúde; a aplicação e fiscalização das leis de trânsito, segundo o novo Código de Trânsito Nacional; e outras que lhes estão sendo outorgadas em fase do pensamento de que a solução dos problemas do povo se resolve no âmbito de seu domicílio.

As competências dos Municípios na ordem constitucional brasileira estão inseridas no artigo 30. Todas elas ali enumeradas se relacionam à administração pública no tocante ao interesse local.

*Cumprir-lhe, ainda, instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas; criar, organizar e suprimir distritos; organizar e prestar diretamente ou sob regime de concessão ou permissão os serviços públicos de interesse local; manter programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental; prestar serviços de atendimento à saúde da população; promover o adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, parcelamento e ocupação do solo urbano; promover a proteção do patrimônio, cultural local, dentre outras competências.*

Para fazer face a essas e outras despesas, decorrentes das obrigações contraídas com a autonomia municipal, os municípios ganharam competência tributária. Assim, no artigo 30 da Constituição da República de 1988, temos elencados as competências dos municípios, sendo as que nos interessam diretamente, para desenvolvimento de nossos trabalhos, são as enumeradas nos incisos I, II e III, a seguir.

I- legislar sobre assuntos de interesse local;

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

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

O artigo 156, nos fala sobre a competência dos municípios para instituir impostos, onde observamos:

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

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

I- fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

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

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

Daí entende-se que todos os serviços, exceto os exportados para o exterior e os que não estejam no campo de incidência do ICMS, desde que estejam definidos em lei complementar, podem ser alcançados pelo ISSQN.

### **2.3 Decreto 406/68**

O art. 12 do revogado Decreto-Lei 406/68, estabelecia duas regras para hipótese de incidência do ISSQN, a primeira considerava que o imposto deveria ser recolhido no município em que se situava o estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; a segunda, estabelecia que o local para pagamento do tributo, devido em função dos serviços prestados de construção civil, era o município onde a respectiva obra se realizara. Ou seja, em regra, o ISS era devido na sede do estabelecimento do prestador. Exceto para os serviços de construção civil, onde o imposto deveria ser recolhido aos cofres do município onde a obra se concretizara.

Daí nasceu uma das mais sérias polêmicas em torno do ISS, identificar qual município era competente para arrecadar o tributo, embora previsto expressamente na lei onde o imposto deveria ser pago. Isto porque diversos

municípios passaram a exigir o recolhimento do tributo no local da prestação do serviço, baseados em decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ – que, contrariamente ao que dispunha o Decreto Lei 406/68, decidiu que o ISS seria devido no município onde ocorreria a prestação do serviço.

Em virtude da previsão legal instituída no referido decreto lei (com força de lei complementar), e da jurisprudência do STJ, em sentido inverso, inúmeros contribuintes estabelecidos em um município, mas que prestavam serviços em outros, passaram a ser tributados tanto no município em que estavam sediados quanto naqueles em que prestavam serviços, ocorrendo assim, a chamada bitributação.

#### **2.4 Lei Complementar 116/2003**

A Lei Complementar 116/2003, veio para dirimir dúvidas acerca da Legislação referente ao ISSQN, assim em seu artigo 1º prevê que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes de sua lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, e que ainda é mantida a regra do revogado artigo 12 do Decreto-Lei 406/68, a saber: o imposto é devido na sede do estabelecimento do prestador ou, na sua falta, no local onde o prestador estiver domiciliado. Entretanto, as exceções a essa regra ampliaram-se para 22 (vinte e dois) itens, passando a abranger muitos serviços nos quais o imposto é devido na sede do estabelecimento do tomador.

Explicitando alguns de seus artigos, como veremos, poderemos analisar outras questões relevantes para o objeto de nosso estudo.

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

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do par. 1º do art. 1º desta Lei Complementar (O imposto incide também sobre o serviço

proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.);

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas;

III – da execução da obra;

IV – da demolição;

V - das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres;

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros quaisquer;

VII- da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres;

VIII- da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores;

IX- do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos;

X- (VETADO)

XI- (VETADO)

XII- Do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres;

XIII- Da execução dos serviços de escoramento, contenção de encosta e congêneres;

XIV- Da limpeza e dragagem;

XV- Onde o bem estiver guardado ou estacionado;

XVI- Dos bens ou do domicílio das pessoas vigiadas, segurados ou monitorados;

XVII- Do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem;

XVIII- Da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres;

XIX- Do Município onde está sendo executado o transporte,(no caso dos serviços de transporte de natureza estritamente municipal);

XX- Do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado,(no caso de serviços de fornecimento de mão-de-obra);

XXI- Da feira, exposição, congresso ou congênere;

XXII- Do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário.

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.

No artigo 3º e seus incisos , chama-nos atenção o fato de ter se tornado devido, no local da prestação, o ISSQN resultante basicamente de serviços executados por mão-de-obra numerosa, baixo grau de escolaridade e conseqüentemente mal remunerada, o que nos faz pensar tratar-se de uma evolução, bem tímida, do Decreto 468/66, que só tributava no local os serviços de construção civil.

Embora se tenha definido o conceito de estabelecimento prestador no artigo 4º, não ficou clara a expressão “e que configure unidade econômica ou profissional”.

No art. 6º, ao conceder ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, a Lei Complementar abriu um imenso leque para que diversos Municípios, obrigassem seus tomadores de serviços a retenção do imposto, muitas vezes conflitando com a legislação nacional.

## 2.5. Análise da Jurisprudência do STJ

Pioli (2002), no que respeita à definição do local de incidência do tributo, afirma que:

Definir o local da concretização do fato imponible importa em determinar a competência para a tributação. O conflito de competência quanto ao ISS está em definir exatamente o local da concretização do fato imponible, considerando-se a imaterialidade da prestação do serviço. Devido a essa peculiaridade, recorreu o legislador a uma ficção jurídica para definir o aspecto espacial do fato gerador do ISS, determinando como tal o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador, excetuado o caso da construção civil, para a qual o local será o da efetiva prestação do serviço (art. 12 do DL 406/68). A ficção jurídica "impõe a certeza jurídica da existência de um fato cuja ocorrência, no mundo fenomênico, não é certa", (...) portanto, "onde for demonstrado e provado estar o estabelecimento prestador é que, por ficção, será considerada ocorrida a prestação do serviço". Assim, o superior Tribunal de Justiça, ao definir que o ISSQN é devido no local da prestação, estabeleceu o conflito entre os municípios, porque cada um passou a legislar conforme seus interesses, uns de acordo com a legislação em vigor, que determina a cobrança do imposto na sede do estabelecimento do prestador, com as devidas exceções expressas em lei, e outros de acordo com a decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ – o qual definiu que o imposto é devido no local da prestação, tal situação gera divergência de entendimento entre municípios, causando a bitributação, quando um prestador de serviço localizado num município A, o qual entende que o imposto é devido na sede do estabelecimento, conforme legislação em vigor, presta serviços num município B, que considera o imposto devido no local da prestação conforme posicionamento do STJ. Neste caso, entendemos ser possível rever a legislação e o Superior Tribunal de Justiça reconsiderar seu posicionamento.

No tocante à identificação do estabelecimento, clara é a lei ao dispor que o estabelecimento é o aspecto espacial do fato gerador do ISS. A partir disso, não se pode olvidar que qualquer definição enunciada pela lei deve valer para todo o direito, salvo limitação expressa do legislador, e tendo o Direito Tributário adotado conceito, princípio, categoria ou instituto de outro ramo do Direito, não o estará transfigurando ou modificando.

Assim, "estabelecimento, para os fins de atribuição de competência aos Municípios, é o próprio local ou edifício em que o serviço vai ser prestado, ou onde estão os aparelhos e ferramentas necessárias à prestação do serviço".

Apesar da lucidez da lei, há conflitos entre os municípios quando surgem questionamentos acerca da identificação do estabelecimento. Nessa tarefa, importante é verificar que o estabelecimento, por seu próprio conceito, não é simplesmente o indicado pelo contribuinte, mas sim aquele em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local onde funciona a administração da prestação. Assim sendo, é possível, com a aplicação do art. 12 do Decreto-lei 406/68, resolver as situações em que o contribuinte pretende esquivar-se da correta cobrança do Fisco ao estabelecer a sede formal da empresa em município onde a alíquota do ISS é menor, com o fito único de pagar menos imposto, quando na realidade está estabelecido em outro município.

Nesse sentido, há uma tendência pela escolha de alíquotas menores. Isso porque é natural é a opção do contribuinte em optar por alíquotas que desonerem suas despesas, e desde que não viole regra jurídica, terá liberdade de ordenar seus negócios da forma mais econômica possível.

"A evasão [*sic*] é perfeitamente lícita, pois não foi violada nenhuma regra jurídica ou eficácia jurídica e, por conseguinte, a estrutura jurídica dos atos e contratos deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária. Se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, quem pratica ato ilícito é o intérprete (e não o contribuinte que evadiu o tributo), pois não existe regra jurídica autorizando tal abstração".

Portanto, o simples fato de o estabelecimento – sempre se considerando seu conceito – estar localizado em município que oferece menor alíquota mas também atende clientes de outros municípios, não importa em fraude fiscal. Esta ocorre quando o município que oferece alíquotas menos onerosas é indicado pelo contribuinte exclusivamente com o intuito de beneficiar-se da vantagem apesar de o real estabelecimento atuar em município com maior alíquota de ISS.

As generalizações são sempre arriscadas, a exemplo do que ocorreu em manifestações do STJ, que no intuito de elidir a fraude fiscal, acabou por criar novo critério espacial, divergente da letra da lei. No Recurso Especial nº 41.867-4/RS, o Ministro Relator Demócrito Reinaldo assim manifestou-se sobre o assunto:

Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), **para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.** A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. (RE nº 41.867-4/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, unânime, julg. 04.04.94, RSTJ nº 62/409) (sem grifo no original).

Indubitável que, em se tratando de vigência da legislação tributária no espaço, a regra primeira é a do princípio da territorialidade, e o extravasamento a ela é permitido e justificável mediante disposição do Código Tributário Nacional ou de outras leis federais.

O constitucionalista José Afonso da Silva assim expõe:

A competência tributária é discriminada pela Constituição entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Compreende a competência legislativa plena, é indelegável, salvo as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária e outras de cooperação entre essas entidades públicas, **conforme dispuser lei complementar.** (sem grifo no original).

O equívoco do Colendo Tribunal foi considerar que o princípio da territorialidade está implícito na norma do DL 406/68. Tal não ocorre, pois a própria lei privilegiou o princípio da extraterritorialidade ao adotar a ficção jurídica do local do estabelecimento. A Carta Magna, no art. 146, estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, e sendo o DL nº 406/68 recepcionado pela Constituição Federal de 1988, adquirindo com isso *status* de lei complementar, só poderia ser desconsiderado na hipótese de declaração de inconstitucionalidade.

Do exposto depreende-se que tendo sido o aspecto espacial do ISS estabelecido por lei complementar, conforme autoriza a Constituição Federal, não há que se falar em princípio implícito, como pretende o STJ.

Em alguns julgados, como no agravo regimental no agravo de instrumento nº 196490, a afronta ao dispositivo da lei é explícita no argumento do relator: "Interpretando-se o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68, para fins de cobrança do ISS,

considera-se o domicílio tributário do local onde se realizou o fato gerador (prestação do serviço) **e não o do estabelecimento do prestador**". (sem grifo no original).

Não raros são os casos em que empresas estabelecem-se formalmente em um Município mas atuam efetivamente em outro com o fito único de pagar menos imposto sobre serviço. Esse tipo de atitude, no entanto, não pode servir de escopo para que os tribunais sigam orientação diversa do que a lei claramente dispõe.

Indiscutível é a existência do problema. Os legisladores e operadores do Direito não podem fazer ouvidos moucos ao que se apresenta, tampouco a solução pode guiar-se por caminhos que se afastam da legalidade. Uma providência muito mais simples e eficaz seria a alíquota uniforme entre municípios de uma mesma região metropolitana, desmotivando com isso os contribuintes que, com fins de fraude fiscal, indicam como local de seus estabelecimentos Municípios que ofertam alíquotas de ISS menores sem aí estarem realmente estabelecidos.

O Direito é uma ciência em constante evolução e a jurisprudência tem fundamental importância nesse contexto, o que não significa que os julgados possam divergir da lei erigida nos princípios do Direito e na Lei Maior de nosso país.

### **3- O ISSQN NO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE**

#### **3.1 Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte**

Podemos nos orgulhar e muito da nossa legislação tributária, pois Belo Horizonte, praticamente desde o surgimento do ISSQN, vem dando sua colaboração, de forma sistemática, com o devido processo legal, contribuindo com a existência do imposto até os dias atuais. Possui uma vasta legislação, que vai de 1966, lembre-se de que o tributo foi criado em 1965, até hoje, sendo que, dentre elas, podemos citar:

- Lei 1.310, de 31 de dezembro de 1966 – Institui o Código Tributário do Município de Belo Horizonte e contém outras providências.

- Lei 3.271, de 01 de dezembro de 1980 – Reduz multas e altera dispositivos previstos nas Leis 2.700, de 28 de dezembro de 1976, e 1.310, de 31 de dezembro de 1.966, concede isenção do Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza para as atividades que menciona, e dá outras providências.

- Lei 3.924, de 26 de dezembro de 1984 – Modifica dispositivos da Legislação Tributária Municipal que menciona e dá outras providências.

- Lei 4.705, de 08 de maio de 1987 – Reduz multas, altera dispositivos previstos na Lei nº 3.271, de 01 de dezembro de 1980 e dá outras providências.

- Lei 5.641, de 22 de dezembro de 1989 – Dispõe sobre os tributos cobrados pelo Município de Belo Horizonte e contém outras providências.

- Lei 5.762, de 24 de julho de 1990 – Dispõe sobre parcelamento de créditos tributários e fiscais e dá outras providências.

- Lei 5.763, de 28 de dezembro de 1990 – Dispõe sobre remissão de créditos tributários.

- Lei 5.839, de 22 de março de 1991 – Procede à reavaliação das isenções, incentivos e benefícios fiscais, de acordo com o artigo 21 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Lei Orgânica do Município de Belo Horizonte.

- Lei 5.873, de 22 de março de 1991 – Concede isenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN- incidente sobre os serviços prestados pelas cooperativas de taxistas.

- Lei 6.247, de 14 de outubro de 1992 – Autoriza o executivo extinguir créditos tributários mediante dação em pagamento.

- Lei 6.480, de 27 de dezembro de 1993 – Dispõe sobre o cálculo de juro de mora nos créditos tributários e fiscais.

- Lei 6.498, de 29 de dezembro de 1993 – Dispõe sobre incentivo fiscal para a realização de projetos culturais, no âmbito do município, e dá outras providências.

- Lei 7.378, de 07 de novembro de 1997 – Estabelece penalidades aplicáveis por infração à legislação tributária municipal e contém outras providências.

- Lei 7.640, de 09 de fevereiro de 1999 – Autoriza a compensação de créditos tributários e a transação para a prevenção e terminação de litígios, altera a tabela de alíquotas do ISSQN nos casos que menciona,fixa critérios para a tributação de serviços prestados por sociedades cooperativas, estabelece o rateio dos valores pagos a título de honorários advocatícios entre o conjunto de Procuradores Municipais e dá outras providências.

- Lei 8.147, de 29 de dezembro de 2000 – Altera a legislação tributária municipal e dá outras providências.

- Lei 8.405, de 05 de julho de 2002 – Institui o Programa Especial de Parcelamento – PROESP - no Município e dá outras providências.

- Lei 8.725, de 30 de dezembro de 2003 – Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – e dá outras providências.

- Lei 9.017, de 07 de janeiro de 2005 – Exclui, no âmbito municipal, o ato cooperativo médico da base de cálculo para incidência para incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – das cooperativas médicas.

- Lei 9.041, de 14 de janeiro de 2005 – Concede benefício fiscal ou auxílio para os casos que menciona e dá outras providências.

- Lei 9.145, de 12 de janeiro de 2006 – Autoriza a isenção de tributos municipais, nas hipóteses em que o ônus do pagamento recair sobre a Administração Pública Direta ou Indireta do Município.

- Lei 9.158, de 13 de janeiro de 2006 – Autoriza a transação para prevenção e terminação de litígios relativos a crédito tributário objeto de processos administrativos ou judiciais, nos casos que menciona, e fixa obrigações acessórias.

- Lei 9.234, de 26 de julho de 2006 – Altera a Lei nº 8.725, de 30 de dezembro de 2003, que dispõe sobre Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – e dá outras providências.

- Lei 9.303, de 09 de janeiro de 2007 – Fixa as diretrizes de modernização da Administração Tributária no Município e dá outras providências.

- Lei 9.334, de 06 de fevereiro de 2007 – Altera a Lei 8.725, de 30 de dezembro de 2003, e nº 5.641, de 22 de dezembro de 1989, que dispõem sobre assuntos referentes a tributação.

- Lei 9.335, de 06 de fevereiro de 2007 – Altera as Leis nº 8.725, de 30 de dezembro de 2003, e nº 7.378, de 07 de novembro de 1997.

-Lei 9.337, de 06 de fevereiro de 2007 – Estabelece regras para o parcelamento de créditos tributário, fiscal e de preço público, altera as leis nº 7.640, de 09 de fevereiro de 1999, e nº 7.378, de 07 de novembro de 1997, e dá outras providências.

- Decreto 4.032, de 17 de setembro de 1981 – Baixa o Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – e dá outras providências.

- Decreto 4.195, de 06 de abril de 1982 – Disciplina o procedimento administrativo de reconhecimento de imunidade tributária.

- Decreto 4.680, de 04 de maio de 1984 – Estabelece normas para prazo de recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza devido pelas Empresas de Transporte Coletivo.

- Decreto 4.995, de 03 de junho de 1985 – Dispõe sobre o procedimento de consulta.

- Decreto 6.453, de 27 de dezembro de 1989 – Disciplina o cadastramento da microempresa, para fins de concessão dos incentivos criados pela Lei nº 5.641, de 22 de dezembro de 1989.

- Decreto 6.492, de 26 de março de 1990 – Institui livro e documentos fiscais e dá outras providências.

- Decreto 8.469, de 01 de novembro de 1995 – Disciplina o procedimento relativo à restituição de créditos tributários, fiscais e preços públicos indevidamente recolhidos aos cofres do Município e contém outras providências.

- Decreto 10.233, de 05 de maio de 2000 – Adota a Classificação Nacional de Atividades Econômicas/ Fiscal – CNAE / Fiscal – para classificar as atividades econômicas praticadas no âmbito do Município, aprova o Código de Atividades Econômicas de Profissionais Autônomos e dá nova redação ao artigo 7º do Decreto nº 6.492, de 26 de março de 1990.

- Decreto 10.733, de 13 de julho de 2001 – Altera a redação dos arts. 24, 55, 65, 87 e 96 do Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – RISSQN, baixado pelo Decreto 4.032, de 17 de setembro de 1981, e dá outras providências.

- Decreto 11.467, de 08 de outubro de 2003 – Institui a Declaração Eletrônica de Serviços – DES e contém outras providências.

- Decreto 11.642, de 02 de março de 2004 – Dispõe sobre o vencimento do ISSQN incidente sobre serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.

- Decreto 11.956, de 23 de fevereiro de 2005 – Regulamenta dispositivos da Lei 8.725 de 30 de dezembro de 2003, fixa prazos para recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, altera a redação do Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – RISSQN, baixado pelo Decreto 4.032 de 17 de setembro de 1981 e dá outras providências.

- Decreto 11.982, de 09 de março de 2005 – Regulamenta o parcelamento de créditos previstos na Lei nº 5.762, de 24 de julho de 1990, e o Programa Especial de Parcelamento – PROESP, instituído pela Lei nº 8.405, de 05 de julho de 2002.

- Decreto 12.109, de 14 de julho de 2005 – Adota a Classificação Brasileira de Ocupações – CBO para classificar economicamente os Profissionais Autônomos no Município, junto ao Cadastro Municipal de Contribuintes de Tributos Mobiliários – CMC.

- Decreto 12.319, de 10 de março de 2006 – Regulamenta a lei nº 9.158, de 13 de janeiro de 2006, que “Autoriza a transação para prevenção e terminação de litígios relativos a crédito tributário objeto de processos administrativos ou judiciais, nos casos que menciona e fixa obrigações acessórias”, e dá outras providências.

- Decreto 12.332, de 21 de março de 2006 – Regulamento a Lei 9.145, de 12 de janeiro de 2006, e contém outras providências.

- Decreto 12.341, de 05 de abril de 2006 – Autoriza a Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte, criada pelo Decreto nº 11.943, de 14 de fevereiro de 2005, a realizar estudos intermunicipais e trabalhos em conjunto com outros municípios e demais entes estatais, e nomeia seu presidente de honra.

- Decreto 12.642, de 23 de fevereiro de 2007 – Regulamenta a Lei nº 9.303, de 09 de janeiro de 2007, que “Fixa as diretrizes de modernização da Administração Tributária no Município e dá outras providências”.

- Decreto 12.643, de 23 de fevereiro de 2007 – Estabelece a Meta Tributária a ser desempenhada pelo coletivo dos servidores públicos integrantes da Área de Atividades de Tributação para o exercício de 2007.

- Decreto 12.652, de 09 de março de 2007 – “Altera o Decreto nº 12.643, de 23 de fevereiro de 2007”.

- decreto 12.656, de 19 de março de 2007 – Altera o Decreto nº 12.332, de 21 de março de 2006.

- Portaria SCOMF 025/2001, de 02 de julho de 2001 – “Incorpora alterações da Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal – CNAE/Fiscal, e promove alterações nas subdivisões dos códigos das subclasses, constantes do anexo I do Decreto 1.233 de 05 de maio de 2000.

- Portaria SCOMF 007, de 29 de outubro de 2002 – Dispõe sobre a Nota Fiscal de Serviços Avulsa.

- Portaria GAB-SCOMF 006, de 19 de novembro de 2004 – Estabelece regras de cadastramento e alteração cadastral das pessoas físicas e jurídicas de serviços técnico-profissionais no Cadastro Municipal de Contribuintes de Tributos Mobiliários – CMC.

- Portaria SMF 001, de 13 de março de 2007 – Aprova o Regimento Interno do Comitê de Administração Fazendária e Política Tributária CAF.

Além, de não termos citado todas as Leis, Decretos e Portarias em vigor, temos, ainda, diversas Instruções de Serviços – IS, diversas Ordens de Serviços – OS e um enorme número de Regimes Especiais para cumprimento de obrigações acessórias, estando entre os mais comuns:

- Centralização de Escrita Fiscal
- Cupom Fiscal
- DES Centralizada – Serviços Prestados e Tomados
- Ingresso Autorizado
- Nota Fiscal de Serviço / Lista de Alunos Transportados
- LRES – Utilização Simultânea
- NFS – Centralizada

- Venda de Ingressos pela Internet
- LRES – Processamento Eletrônico de Dados.

Também não podemos deixar de citar as inúmeras consultas referentes ao ISSQN, com força de Lei, formalizadas na Gerência de Legislação e Consultoria – GELEC.

### **3.1.1. Lei Municipal 1.310/1966**

A nossa legislação, desde a implantação do Código Tributário Municipal, pela lei nº 1310/66, sempre acompanhou as determinações do Código Tributário Nacional ao estabelecer as normas reguladoras de suas competências legisladoras e, adotaram os embasamentos constitucionais para instituição de suas diretrizes, consolidadas em textos legítimos e representativos da sociedade. Observamos, porém, que quanto à retenção na fonte, existe uma grande lacuna na lei 1.310, visto que apenas define, no artigo 10º, no capítulo IV, o conceito de Domicílio Fiscal, da seguinte forma:

Artigo 10 – Considera-se domicílio fiscal do contribuinte, ou responsável por obrigação tributária:

I – Tratando-se de pessoa física, o lugar onde habitualmente reside, e, não sendo este conhecido, o lugar onde se encontre a sede principal de suas atividades ou negócios;

II – Tratando-se de pessoa jurídica de direito privado, o local de qualquer de seus estabelecimentos;

III – Tratando-se de pessoa jurídica de direito público, o local da sede de qualquer de suas repartições administrativas.

Todas as questões específicas, relativas ao ISSQN, contidas na lei 1310/66, foram revogadas e substituídas, principalmente, pela lei 5.641, de 22 de dezembro de 1989

Referida Lei, a qual “dispõe sobre os tributos cobrados pelo Município de Belo Horizonte e contém outras providências.”, teve os artigos 41 a 62, que dispunham sobre o ISSQN, revogados expressamente pelo artigo 44, inciso I da

Lei 8.725, de 30/12/2003, a qual, a partir de 01/01/2004, passou a disciplinar o imposto na nossa Cidade. Assim, todas as questões relativas ao objeto de nosso trabalho, estão, a nível municipal, enumeradas na lei 8725, estudada em capítulo à parte.

### **3.1.2 Lei Municipal 8725/2003**

A Lei Municipal 8725/ 2003, editada conforme Lei Complementar 116/2003, constitui a atual base da legislação tributária do ISSQN no Município de Belo Horizonte. Para o objetivo do nosso trabalho, vamos arrolar alguns artigos que consideramos essenciais.

Artigo 1º, dá a definição de Fato Gerador: “O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – tem como fato gerador a prestação de serviço definido em lei complementar, constante da Lista de Serviços que integra o Anexo Único desta Lei, ainda que esse não constitua atividade preponderante do prestador”. Quer dizer, existe imposto para serviços que estejam descritos na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, mesmo que este não constitua a atividade principal da empresa que pode ser comércio ou indústria, e o serviço prestado eventualmente.

Artigo 3º, dá a definição de Estabelecimento Prestador “Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte preste serviço, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, tornando-se irrelevante para caracterizá-lo qualquer denominação como sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, entre outras”.

Artigo 4º, dá a definição de Local da Incidência, definindo-a na sede do estabelecimento do prestador, ou, na sua falta no domicílio do prestador, e em seu = 1º, arrola dezenove exceções, nas quais o imposto passa a ser devido no local onde o serviço é prestado, e de forma curiosa define para um único item, “serviço de fornecimento de mão – de – obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregado ou trabalhador avulso ou temporário, contratado pelo

prestador de serviço” em que a incidência não ocorre na sede do estabelecimento do prestador nem no local da prestação e sim, no estabelecimento do tomador”, a incidência no estabelecimento ou domicílio do tomador da mão-de-obra.

Os artigos 20 a 27, são referentes à Responsabilidade Tributária e Retenção do Imposto, falando sobre quem são os responsáveis, como adquirem esta condição, casos em que deve haver a retenção, casos em que não se procederá à retenção, responsabilidade supletiva, obrigatoriedade do recolhimento ainda que não tenha havido retenção, alíquotas para retenção, exclusão de valores para fins de retenção, limites de dedução para efeito de retenção na fonte, compensação de dedução a maior, recolhimento de dedução indevida e compensação de recolhimento indevido. Assim, temos:

Art. 20 - São obrigados a proceder à retenção na fonte e recolher o ISSQN retido, devido neste Município, relativo aos serviços tomados, observados os casos previstos no art. 22 desta Lei: (NR)

I - o órgão, a empresa e a entidade da Administração Direta e Indireta da União, do Estado e do Município;

II- a empresa concessionária de serviço público responsável pelo fornecimento de energia elétrica, de água ou de telecomunicação;

III - a instituição financeira ou equiparada autorizada, pelo Banco Central do Brasil, a funcionar;

IV - a companhia aérea ou seu representante;

V - a empresa de plano de saúde;

VI - a empresa ou a entidade que administre ou explore loterias e outros jogos, apostas, sorteios, prêmios ou similares;

VII - a empresa ou clube de seguro e capitalização, bem como seu representante;

VIII - o tomador de serviço que tenha despendido a partir do ano de 2002, com o pagamento de serviços de terceiros, valor anual, igual ou superior a R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), apurado no exercício financeiro correspondente ao ano civil anterior ao do serviço tomado.

§ 1º - O valor estabelecido no inciso VIII deste artigo será apurado considerando-se todas as despesas com serviço de terceiros, inclusive com o

serviço cujo prestador não esteja estabelecido no Município, excluindo-se o valor referente às tarifas de energia elétrica, telefonia, água e esgoto.

§ 2º - O valor estabelecido no inciso VIII deste artigo, apurado na forma do § 1º deste artigo, corresponderá, quando for o caso, ao somatório do valor das despesas de todos os estabelecimentos do tomador, situados no Município.

§ 3º - O tomador de serviço de que trata o inciso VIII deste artigo ficará desobrigado desta responsabilidade se, durante 3 (três) anos consecutivos, não dispender, com serviço de terceiros, o valor nele estabelecido.

§ 4º - Quando as pessoas definidas neste artigo não retiverem na fonte, no todo ou em parte, o ISSQN devido, fica o prestador do serviço obrigado a recolher o imposto até o dia 5 (cinco) do mês imediatamente subsequente ao do recebimento de qualquer parcela do preço do respectivo serviço. (NR)

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela retenção e recolhimento do ISSQN devido neste Município, observado o disposto no art. 22 desta Lei: (NR))

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado em outro País;

II - o responsável, pessoa física ou jurídica, por ginásio, estádio, teatro, salão e congêneres, quanto aos eventos realizados nesses locais e, supletivamente, o promotor ou o patrocinador, pessoa física ou jurídica, quanto aos eventos por ele promovidos ou patrocinados;

III - o tomador dos seguintes serviços, quando o prestador não estiver formalmente estabelecido neste Município:

a. cessão de andaime, palco, cobertura e de outras estruturas de uso temporário;

b. execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obra de construção civil, hidráulica ou elétrica e de obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poço, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem, instalação e montagem de produto, peça e equipamento;

c. demolição;

d. reparação, conservação e reforma de edifício, estrada, ponte, porto e congêneres;

e. varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos;

f. limpeza, manutenção e conservação de via e logradouro público, de imóvel, chaminé, piscina, parque, jardim e congêneres;

g. decoração, jardinagem, corte e poda de árvore;

h. controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agente físico, químico e biológico;

i. florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres;

j. escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres;

k. limpeza e dragagem de rio, porto, canal, baía, lago, lagoa, represa, açude e congêneres;

l. acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo;

m. vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas;

n. fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregado ou trabalhador, avulso ou temporário, contratado pelo prestador de serviço;

o. planejamento, organização e administração de feira, exposição, congresso e congêneres;

IV - o tomador de serviço, quando:

a. o prestador do serviço, obrigado a emitir Nota Fiscal de Serviço ou documento equivalente, deixar de fazê-lo ao tomador;

b. o prestador do serviço, estabelecido formal ou informalmente no Município, emitir Nota Fiscal de Serviço autorizada por outro município.

c. o prestador de serviços, pessoa física, deixar de fornecer cópia da guia de recolhimento do ISSQN - Autônomo correspondente ao último trimestre imediatamente anterior à data do pagamento do serviço. (AC)

V - o tomador do serviço, quando o prestador do serviço for pessoa jurídica, cujo estabelecimento previsto em seu ato constitutivo para o exercício de suas atividades, nos termos do art. 1.142 do Código Civil, não existir de fato, conforme apurado e declarado pela Fazenda Pública do Município em processo administrativo disciplinado em regulamento. (AC)

Parágrafo único - A responsabilidade tributária prevista neste artigo implica o recolhimento integral do ISSQN, independente de ter sido efetuada a sua retenção. (AC)

Art. 22 - O tomador de serviço, inclusive o órgão, a empresa e a entidade da Administração Pública Direta e Indireta deixará de reter o ISSQN na fonte, em qualquer hipótese prevista nesta Lei, quando:

I - o prestador do serviço, em caso de serviço isento, informar, em todas as vias do documento fiscal emitido, os fundamentos legais indicativos desta situação;

II - o prestador do serviço, nos serviços imunes ou sujeitos ao regime de estimativa, apresentar o despacho de reconhecimento da imunidade tributária ou a certidão de estimativa, dentro de seu prazo de validade, respectivamente, e fizer constar na Nota Fiscal de Serviços, ou em outro documento, o número do processo administrativo correspondente;

III - o prestador do serviço for pessoa física inscrito no Cadastro Mobiliário de Contribuintes de Tributos Municipais fornecer cópia da guia de recolhimento do ISSQN - autônomo correspondente ao último trimestre imediatamente anterior à data do pagamento do serviço prestado;

IV - o serviço for prestado por sociedade de profissionais, nos termos do art. 13 desta Lei, e for fornecida cópia da guia de recolhimento do ISSQN referente ao mês anterior ao da prestação, tendo por base de cálculo o número de profissionais habilitados;

V - o prestador do serviço apresentar a Nota Fiscal de Serviços Avulsa relativa ao serviço tomado;

VI - o prestador do serviço for incentivador de projetos culturais, no Município, e fornecer cópia do respectivo Certificado de Incentivo Fiscal, conforme a legislação específica, dentro de seu prazo de validade;

VII- o prestador do serviço for instituição financeira ou equiparada autorizada, pelo Banco Central do Brasil, a funcionar;

VIII- o prestador de serviço for a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT - ;

IX - o prestador do serviço for concessionário de serviço público de telefonia, energia elétrica, água e esgoto, transporte de passageiros, ou de

serviço cuja cobrança seja efetuada mediante conta emitida pela respectiva concessionária.

Art. 23 - As obrigações atribuídas às pessoas definidas nos arts. 20 e 21 desta Lei alcançam qualquer de seus estabelecimentos, seja matriz, filial, agência, posto, sucursal ou escritório, mesmo as que gozem de isenção ou imunidade, o órgão, a empresa e a entidade da Administração Pública direta e indireta, a empresa individual, o cartório, bem como a associação, o sindicato e o condomínio, que se equipara à pessoa jurídica quanto à exigência de retenção e recolhimento do ISSQN. (NR)

§ 1º - O descumprimento da obrigação de reter o ISSQN devido comporta a aplicação de penalidade acessória quando:

I - o tomador de serviço previsto no art. 20 desta Lei deixar de fazê-la;

II - o responsável definido no art. 21 desta Lei deixar de fazê-la, nos casos em que o prestador tiver recolhido o imposto. (NR)

§ 2º- O prestador do serviço responde supletivamente em caso de descumprimento, total ou parcial, pelo responsável, da obrigação de que trata este artigo.

§ 3º - As alíquotas do ISSQN a ser retido na fonte são as constantes do art. 14 desta Lei.

Art. 24 - Em caso de serviço de propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanha ou sistema de publicidade, elaboração de desenho, texto e demais materiais publicitários, a retenção na fonte incidirá sobre o valor total pago à agência de publicidade e propaganda, ainda que o serviço tenha sido prestado por terceiros, excluído o valor referente à veiculação de publicidade e propaganda.

Art. 25 - Em caso de responsabilidade tributária pelo ISSQN incidente sobre o serviço de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obra de construção civil, hidráulica ou elétrica e de obra semelhante, inclusive sondagem, perfuração de poço, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produto, peça e equipamento, bem como no caso de reparação, conservação e reforma de edifício, estrada, ponte, porto e congêneres, deve ser retido, na fonte, o ISSQN

apurado sobre o valor total do documento fiscal de prestação do serviço, excluído o valor, nele discriminado, do material fornecido pelo prestador.

1º - Para efeito deste artigo, o valor a ser excluído da base de cálculo do ISSQN a ser retido, relativo ao material fornecido pelo prestador do serviço, não poderá exceder o limite de 30% (trinta por cento) do valor total do respectivo documento fiscal de prestação do serviço.

§ 2º - Em caso de o valor do material fornecido ser superior a 30% (trinta por cento) do valor total do documento fiscal, o imposto retido em excesso poderá ser descontado do valor do ISSQN próprio a ser recolhido pelo prestador.

Art. 26 - Ficará responsável pelo recolhimento do ISSQN o tomador de serviços que, a despeito de não estar sujeito às hipóteses de responsabilidade tributária previstas nesta Lei, proceder à retenção do ISSQN na fonte.

Art. 27 - O prestador do serviço-pessoa jurídica poderá descontar do valor do ISSQN próprio, a vencer, o valor do imposto indevidamente recolhido, inclusive o retido na fonte por terceiros, sujeitando-se à ulterior verificação do Fisco e, se for o caso, à imposição de multa, juros e atualização monetária.

### **3.1.3 Decreto 11.956/2005**

Regulamenta dispositivos da Lei 8725/2003, fixa prazos para recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, altera a redação do Regulamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, baixado pelo Decreto 4032/1981. Para nosso trabalho, importa destacar a regulamentação dos artigos 4, que fala sobre retenção do ISSQN das pessoas físicas prestadoras de serviços, 5, que fala sobre a base de cálculo para retenção na fonte das atividades de jogos e loterias, o 6, dispensa da retenção na fonte serviços da EBCT, o 7, dispensa de retenção na fonte e o artigo 11 que trata dos critérios para compensação ou restituição do ISSQN recolhido ou retido a maior, vejamos:

Artigo 4º São também responsáveis pela retenção na fonte e recolhimento do ISSQN devido no Município, os tomadores de serviço de pessoa

física, quando o prestador do serviço deixar de fornecer cópia da guia de recolhimento do ISSQN – Autônomo correspondente ao último trimestre imediatamente anterior à data do pagamento do serviço, nos termos do inciso III do artigo 22 da Lei 8725, de 30 de dezembro de 2003.

Artigo 5º - A responsabilidade atribuída à empresa ou entidade que administre ou explore loterias e outros jogos, apostas, sorteios, prêmios ou similares, pela retenção na fonte e recolhimento do ISSQN devido neste Município abrange o imposto devido sobre as comissões e demais valores pagos a qualquer título, aos seus agentes, revendedores ou concessionários, inclusive quanto sob a forma de desconto sobre o valor de face do produto.

Artigo 6º - A dispensa da retenção do ISSQN na fonte prevista no inciso VIII do artigo 22 da Lei 8725/03, é extensiva aos serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores prestados pelas agências franqueadas da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – EBCT.

Artigo 7 – A dispensa da retenção do ISSQN na fonte relativa aos prestadores de serviços sob o regime de estimativa prevista no inciso II do artigo 22 da Lei 8725/2003, não se aplica aos serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres prestados de forma não permanente ou eventual, cuja receita foi estimada.

Artigo 11 – O valor do imposto indevidamente recolhido ou retido na fonte por terceiros poderá ser objeto de pedido de restituição pelo prestador de serviço, ou, no caso de pessoa jurídica, poderá também ser descontado do valor do ISSQN próprio, a vencer, sujeitando-se à ulterior verificação pelo Fisco e, se for o caso, a imposição de multa, juros e atualização monetária.

§ 1º - O acerto de que trata este artigo não pode ser procedido em relação aos créditos lançados pelo Fisco ou parcelados junto à Administração Tributária do Município.

§ 2º - O valor do imposto devido por serviço prestado a pessoa enquadrada como responsável tributário, e todavia, recolhido pelo respectivo prestador do serviço, somente poderá ser restituído ou compensado, nos termos deste artigo, caso se comprove ter sido retido na fonte ou recolhido pelo tomador.

#### **4-A RETENÇÃO DO ISSQN NA FONTE E A BITRIBUTAÇÃO: CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE MUNICÍPIOS**

A Lei Complementar Federal 116/2003, não alterou o artigo 12 do Decreto 406/68, onde define que o ISSQN é devido no local da prestação do serviço, pelo contrário, ampliou às exceções a regra, acrescentando vinte atividades nas quais o imposto passou a ser devido no local da prestação. Em contrapartida, temos o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que considera o imposto devido no local em que os serviços são prestados indiferentemente da localização do estabelecimento do prestador, e até hoje não foi declarada a inconstitucionalidade da Lei Complementar 116/2003. Este dilema, a nível nacional, tem causado sérios problemas aos contribuintes do ISSQN, visto que, cada município, ao legislar sobre o imposto, leva em consideração o conteúdo da lei complementar ou se posicionam conforme o entendimento do STJ.

Assim, quando um contribuinte do imposto, estabelecido em Município que legisla obedecendo, integralmente, os dispositivos Constitucionais, presta um serviço, que tem o imposto devido na sede do estabelecimento do prestador, conforme legislação em vigor, em outro Município que tem o mesmo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem o ISSQN devido em função de serviços prestados, duas vezes tributados, tanto na sede do estabelecimento quanto no local da prestação, sendo este na maioria dos casos retidos pelos tomadores de serviços, por força de lei municipal, podendo, até mesmo, ocorrer o absurdo de uma tripla tributação, para o caso do serviço de fornecimento de mão-de-obra, já que de acordo com a Lei Complementar, este serviço não é devido na sede do estabelecimento do prestador, nem no local onde a mão-de-obra é utilizada e sim no domicílio do tomador.

Como exemplo, podemos citar casos de contribuintes estabelecidos em Belo Horizonte, que obedece integralmente a Lei Federal, e tem no artigo 4º da Lei Municipal 8725/2003, a seguinte configuração: “O serviço será considerado prestado e o imposto será considerado devido quando o estabelecimento, ou na sua falta, o domicílio do prestador localizar-se no Município”. E no §1º define as

exceções a regra de incidência do imposto, que é, conforme legislação em vigor, devido no Município onde se localiza o estabelecimento prestador; prestam serviços em outros entes da federação, cuja regra de incidência desconsidera o estatuído na lei complementar, e definem que o imposto devido em função dos serviços prestados em seu território, deve ser recolhido aos cofres do município em que fora prestado, estabelecendo para os tomadores de serviços pessoas jurídicas a obrigação pela retenção e recolhimento do tributo, como no Município de São Paulo, através do Decreto 46.598/05, Município de São José dos Campos, Decreto 12.024/06, Município de Londrina através do Decreto 661/05 e outros como: Betim, Contagem, Congonhas, Macaé e São Luis do Maranhão.

## 5 - CONCLUSÃO

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu Artigo 146, cabe à lei complementar:

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

II – Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

A Lei Complementar 116/03, estabelece:

Artigo 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 de lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

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

Artigo 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.

Artigo 5º - Contribuinte é o prestador do serviço.

Artigo 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.

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

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.03, 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 de serviços.

Em contraposição à Lei Complementar 116/2003, temos o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça –STJ – o qual decidiu que o ISSQN é devido no local da prestação do serviço, apesar de, até o momento, não ter sido declarada sua inconstitucionalidade.

Diante desse impasse, acrescido da Responsabilidade Tributária atribuída aos tomadores de serviços, definida na legislação de diversos Municípios, o contribuinte, muitas vezes, tem seu imposto devido exigido duas vezes, tanto no município do prestador quanto no local onde o serviço é prestado, caracterizando a bitributação.

Como alternativa, para que se evite a bitributação, sugerimos as seguintes alterações na Lei Complementar Federal 116/2003:

I – exclusão do item XX do artigo 3º

II – mudar a definição de estabelecimento prestador para: “Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços e que configure unidade econômica ou profissional, definida em lei, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato quaisquer outras que venham a ser utilizadas”.

Torna-se também, necessário um novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, sobre o local de incidência do ISSQN.

Assim, os Municípios poderão reeditar a legislação tributária, sob suas competências, evitando conflitos que causam a bitributação do Imposto.

O fim da bitributação que ocorre no ISSQN, é benéfica tanto para os contribuintes, que reduzem suas despesas tributárias e judiciais, já que, muitas vezes recorrem ao judiciário para que este determine o local de pagamento do imposto, quanto para os entes federados, já que estes podem redirecionar o

aparelhamento fiscal para outras prioridades, aumentando a eficiência da administração tributária.

## BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed., São Paulo: Malheiros, 1992.

BRASIL. **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. Diário Oficial da União, Brasília, 01 ago 2003.

Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte. Disponível em: [www.fazenda.pbh.gov.br](http://www.fazenda.pbh.gov.br) Acesso em 05 fev 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000.

PAULO, Antônio de. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 20.ed., Rio de Janeiro: Ed. DP e A, 2006.

PIOLI, Marília Bugalho. **Local de Tributação do ISS - Lei versus Jurisprudência**. Disponível em: <http://www.universojuridico.com.br> Acesso em 10 jan 2007.