

**A GUERRA FISCAL EM MATÉRIA DE ISS E A EXIGÊNCIA DE TRIBUTO E IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS A CONTRIBUINTES NÃO ESTABELECIDOS NO TERRITÓRIO DO MUNICÍPIO.**

**Introdução:**

Com certa freqüência tomamos conhecimento de fatos e medidas legais que evidenciam a existência da guerra fiscal entre os Estados membros da Federação.

A chamada “Guerra Fiscal” pode ser descrita como sendo a renúncia fiscal do ente tributante com vistas a atrair para seu território o maior número possível de empresas de um ou mais segmentos da economia. À luz do que dispõe o §1º do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000, a renúncia fiscal compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A medida em que um ente público oferta um determinado benefício outro ente propõe uma vantagem maior, o que torna a escolha do empresariado um verdadeiro leilão de benefícios fiscais.

Recentemente, no entanto, passou-se a noticiar uma guerra fiscal ainda mais feroz, travada sobretudo nas principais áreas metropolitanas do Brasil, entre os municípios que compõem uma mesma região conurbada.

Sob o pretexto de desenvolver a economia local, diversos municípios têm lançado mão da renúncia fiscal para atrair atividades empresariais para seus territórios em especial no ramo de serviços. Assim, dentro de uma mesma região metropolitana, os

municípios menos abastados reduzem as alíquotas ou a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, para que em seus territórios se instalem empresas, cujas atividades possam gerar empregos e renda. Na prática, porém, o que se verifica é que as empresas, quando muito, simplesmente abrem uma pequena sala com uma mesa e um telefone, onde pretensamente estaria localizado o seu estabelecimento prestador, de forma a atender a legislação tributária, contudo mantendo de fato sua estrutura econômica e profissional de prestação de serviços em município diverso, normalmente nas Capitais, onde o tratamento tributário, não raro, é menos benéfico e há forte presença e controle Fiscal. Ainda hoje, a própria imprensa tem noticiado casos grotescos e, porque não dizer, estapafúrdios, onde se constata o endereço de sedes e filiais de pessoas jurídicas prestadoras de serviços localizados em lotes vagos, jazigos de cemitérios, escaninhos de armários e caixas box de papelão, dotados, inclusive, de alvará de localização e funcionamento concedidos absurdamente pelo poder público municipal.

### **Aspectos Gerais do ISSQN:**

O imposto sobre serviços de qualquer natureza –ISSQN - é obra da segunda metade do século XX, muito embora a idéia de um imposto sobre o valor agregado possa ser atribuída a autores de épocas anteriores. Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, referido imposto "*foi difundido com a aceitação do sistema fiscal da Comunidade Econômica Européia (CEE), onerando a venda de bens materiais (mercadorias) e de bens imateriais (serviços), que o recomendou e ofereceu aos países associados (e ao mundo) suas características essenciais através de duas Diretrizes do Conselho da Comunidade Européia, baixadas em 11 – 4 – 1.967.*"

Assim, vários países adotaram o ISSQN através de lei única, que dispunha sobre a venda de mercadorias e a venda de serviços. Foi o que ocorreu na França (1966), na Dinamarca (1967), na República Federal Alemã (1967), Holanda (1968), Bélgica (1969), Luxemburgo (1969), Itália (1971) e em outros países.

No Brasil, através da Emenda Constitucional nº 18/65, foram criados dois impostos diferentes: o ICM (atual ICMS) e o ISSQN, sendo atribuída competência tributária a diferentes entes federados (Estados e Municípios), com denominações e legislações específicas para cada um dos tributos. Vale ressaltar que a EC nº 18/65, substituiu o imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal, pelo ISSQN.

A doutrina assinala ser o ISSQN um imposto que se enquadra na categoria dos impostos sobre a circulação, já que desde o seu nascimento em 1.965, o mesmo integrou a categoria dos impostos sobre a produção e circulação. Portanto, o ISSQN tem por objeto a circulação econômica de serviços, ou seja, a prestação de serviços, consistente na circulação econômica de bens imateriais ou incorpóreos, que não sejam mercadorias ou produtos.

Em outras palavras, o serviço, fato signo presuntivo de riqueza e núcleo da hipótese de incidência do ISSQN, consiste na prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente ao fornecimento de uma utilidade no mais das vezes imaterial, cujas características poderiam ser assim sintetizadas:

- Quanto à sua natureza: imaterial em essência ou materializável;
- Quanto à percepção da ocorrência do fato: com visibilidade ou sem visibilidade;
- Quanto à forma de execução: transportável ou intransportável;
- Quanto à espécie de obrigação: fazer ou fazer vinculado a obrigação de dar.

## **Aspecto Espacial de Incidência do ISSQN – Conflito de Competência – Guerra Fiscal**

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 atribui às pessoas políticas de direito público certas competências, entre elas a competência tributária, que se caracteriza por ser a faculdade atribuída ao ente federado para a criação, *in abstracto*, dos tributos que especifica. A faculdade constitucional atribuída aos entes federados, deve ser exercida através de lei regularmente aprovada (art.150, I da CF), na qual conste essencialmente a hipótese de incidência do tributo, o sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. Isto significa que a Constituição não cria tributos, ao contrário, ela apenas atribui à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e Municípios, a competência para, através de processo legislativo regular, instituir os tributos de sua competência.

De acordo com a discriminação das rendas tributárias constantes na Constituição Federal, a instituição e cobrança do ISSQN são de competência dos Municípios (CR/88, art.156, III).

A lei ordinária municipal, instituidora do tributo, subordina-se entretanto às normas constitucionais (art.156, inciso III, da Constituição Federal -CF) e às normas da lei complementar – LC. Essa última é de caráter nacional, *lex legum*, ou seja, vigora em todo o território nacional, pelo que sobrepõem-se às demais normas infraconstitucionais (leis ordinárias, decretos, portarias, instruções normativas etc.). Segundo o artigo 146 da CR/88 cabe exclusivamente à lei complementar, entre outras atribuições, a competência, em matéria tributária, para definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte (elementos fundamentais do tributo); regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

A legitimidade ativa do ISSQN está diretamente vinculada ao aspecto espacial da hipótese de incidência, uma vez que, em regra, é competente para instituir e cobrar o imposto, o Município onde ocorre a prestação de serviço, ou seja, no local onde se dá a ocorrência do fato imponible descrito na norma tributária.

O Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966, que dispõe sobre as regras gerais do Sistema Tributário, não tratou da definição do local que deve ser considerado como da prestação de serviços, assim a incidência do ISSQN passou a obedecer ao princípio comum, qual seja, o local da prestação de serviços.

Em 13 de março de 1.967, o Ato-Complementar nº 36, regulou a matéria com relação às empresas que realizavam prestação de serviços em mais de um município.

Posteriormente, o Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, alterou as regras de incidência tributária, passando a regular mediante presunção absoluta o local a ser considerado como da prestação de serviços, consoante disposto no seu artigo 12:

*“Art. 12. Considera-se local da prestação de serviços:*

- a) o do estabelecimento do prestador ou, na sua falta, o do domicílio do prestador;*
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;*
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.”*

*Obs: Alínea “c” acrescentada pela LC 100/99.*

Pode-se dizer que o Decreto-lei 406/68, que vigorou até 31 de julho de 2003 com o advento da LC 116/03, foi a primeira tentativa de se estabelecer regras de resolução de conflitos de competência do ISSQN e a conseqüente guerra fiscal, quando fixou a regra do local do estabelecimento prestador, estabelecendo uma presunção absoluta de onde o serviço deverá ser considerado prestado, para definição do município legitimado ativo para cobrança do imposto, ressalvando, de outro modo, as situações de exceção, como no caso dos serviços de construção civil.

Assim, interessava para se obter a competência tributária, a determinação do local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, do local do domicílio do prestador, sendo que no caso de se tratar de construção civil importaria saber o local da realização obra.

Por outro lado, cremos que a regra presuntiva do aspecto espacial do ISSQN instituída pelo Decreto-lei 406/68 veio, sobretudo, em atenção às necessidades de controle e administração do imposto, reconhecendo o legislador as particularidades do fato imponible, cujas características, conforme mencionado alhures, é altamente passível de indesejáveis condutas elisivas.

Embora o local da prestação do serviço esteja claramente definido no citado art.12 do Decreto-lei nº 406/68, após a promulgação da vigente Constituição Republicana, em 15 de outubro de 1988, e com base na doutrina que se formulou a partir da instauração da nova ordem constitucional, os municípios passaram a editar leis contrariando a regra geral de que o ISS deve ser recolhido no local do estabelecimento, ou na sua falta, no domicílio do prestador do serviço, exceto nos casos previstos nas alíneas b e c do referido artigo12.

Para Roque Antonio Carraza e Aires F. Barreto, o disposto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68 afronta o princípio de territorialidade das leis tributárias. Isto porque, por disposição constitucional, a lei que cria o ISS só pode irradiar efeitos sobre os serviços prestados no território do município que a editou. Para Hugo de Brito Machado, o problema não está na inconstitucionalidade do artigo 12 mencionado, mas na necessidade em se saber o que é o estabelecimento prestador do serviço. O problema encontra-se na possibilidade de considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Referido autor entende como estabelecimento, o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação.

Há muito, em face do dissenso doutrinário e dos conflitos instaurados, os municípios prejudicados buscaram a solução do problema da determinação do local onde o imposto é devido ou da definição do município legitimado ativo para exigi-lo, obtendo

resposta no Judiciário em 1994, com a decisão da Primeira Turma do STJ, que assim se pronunciou sobre o assunto:

*ACÓDÃO RESP 41867 / RS ; RECURSO ESPECIAL  
1993/0035118-4 Fonte DJ DATA:25/04/1994 PG:09208  
REVJMG VOL.:00128 PG:00440  
RSTJ VOL.:00062 PG:00409  
Relator Min. DEMÓCRITO REINALDO (1095)  
Ementa TRIBUTARIO. ISS. SUA EXIGENCIA PELO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68. EMBORA A LEI CONSIDERE LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68), ELA PRETENDE QUE O ISS PERTENÇA AO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE REALIZOU O FATO GERADOR.  
É O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO QUE INDICA O MUNICIPIO COMPETENTE PARA A IMPOSIÇÃO DO TRIBUTO (ISS), PARA QUE SE NÃO VULNERE O PRINCIPIO CONSTITUCIONAL IMPLICITO QUE ATRIBUI ÀQUELE MUNICIPIO O PODER DE TRIBUTAR AS PRESTAÇÕES OCORRIDAS EM SEU TERRITORIO.  
Data da Decisão 04/04/1994 Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Decisão POR UNANIMIDADE, DAR PROVIMENTO AO RECURSO.*

Com esta decisão o STJ estabeleceu mais do que um precedente jurisprudencial, pois afirmou o entendimento de que a autonomia municipal, por ser norma constitucional, deve sempre prevalecer sobre aplicação da Lei Complementar 406/68. Segundo o STJ é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador, consoante o princípio constitucional implícito que assegura a cada Município proceder à tributação sobre os serviços prestados em seu território. Acatando o princípio da territorialidade das leis, entendeu-se que se poderia por fim à guerra fiscal entre os municípios.

Infelizmente não foi o que aconteceu. A autonomia constitucional dos municípios, que fundamenta o princípio da territorialidade, transformou-se no argumento tanto dos municípios que ofereciam favores fiscais quanto pelos que se sentiam prejudicados, o que acirrou ainda mais a guerra fiscal entre os municípios. Daí toda a discussão sobre qual Município tem competência para a cobrança do ISSQN, se o do local da prestação de serviços ou do local onde se encontra o estabelecimento prestador.

De outra sorte, o aclamado princípio da territorialidade foi ainda incapaz de solucionar questões ensejadoras de conflitos de competência ativa em face da ocorrência de fatos como:

- Pluralidade de estabelecimentos, localizados em municípios distintos, que participam da prestação do serviço;
- Diversidade de etapas ou seqüência de serviços executados em mais de um município;
- Execução de serviço sem a participação de estabelecimento ou de pessoas jurídicas que dispensam estabelecimento;
- Negócios jurídicos realizados mediante a utilização de novas tecnologias de informática e telecomunicações, que tornam dificultoso precisar o local das efetivas prestações, trazendo incertezas quanto a configuração do município onde se presta o serviço ou onde se localiza o estabelecimento.

Neste contexto, é possível distinguir pelo menos três tipos de municípios que reivindicam a arrecadação do ISS. Em primeiro lugar, os municípios onde ocorre a produção dos serviços; em segundo lugar, os municípios onde os serviços são disponibilizados ao tomador dos mesmos e em terceiro lugar os municípios-corsários, promotores da guerra fiscal “suja”, os quais reivindicam a receita do ISSQN, por hospedarem ficticiamente o estabelecimento de empresas prestadoras de serviços.

Com base na interpretação de que o termo "local do estabelecimento prestador" dos serviços se equivalente a "local de sede da empresa" vários municípios passaram a oferecer alíquotas reduzidas ou redução de base de cálculo, para as sociedades que se "instalassem" em seus respectivos territórios e passassem a lá recolher o ISS.

De outra sorte, municípios destinatários de serviços produzidos em localidades diversas, normalmente “importadores” líquidos de serviços, passaram a abusar do instituto da retenção do ISSQN pela fonte pagadora estabelecida em seu território e, portanto, sujeita às sanções locais pelo descumprimento da obrigação instituída, que exige indiscriminadamente o recolhimento da exação aos cofres da Fazenda local,

independentemente da regra espacial de incidência estabelecida na lei complementar de regência. Em verdade, observa-se com esta conduta a adoção de uma terceira interpretação da regra espacial de incidência, definidora do Município legitimado ativo para exigir o ISSQN, pelo que, este não seria identificado segundo o “local da prestação do serviço”, consoante defendido pelo princípio da territorialidade, e, muito menos, pelo “local do estabelecimento prestador”, conforme expressamente estabelecido no DL nº 406/68. Ocorre que a pretexto de dar vigência ao propalado princípio da territorialidade, sustentado nas decisões do STJ, pequenos municípios passaram a tributar o ISSQN de acordo com o local do destinatário do serviço, não importando onde este foi prestado, em flagrante desvirtuamento do discutido na doutrina e jurisprudência.

Daí para a fraude foi um passo. Municípios passaram a estimular empresas prestadoras de serviço a se “instalarem” apenas formalmente, “no papel”, em seus respectivos territórios, em troca de benefícios decorrentes da renúncia fiscal que praticariam.

Na tentativa de minimizar a guerra fiscal entre os municípios, restringindo as possibilidades de concessão indiscriminada de benefícios fiscais, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002. O artigo 2º da aludida Emenda alterou a redação do artigo 156, inciso III da CR/88, estabelecendo que cabe à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, ressalvando, entretanto, que enquanto a lei complementar não disciplinar a fixação das alíquotas, a mínima é de 2%, consoante norma introduzida no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que dispõe:

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

*I – **terá alíquota mínima de dois por cento**, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;*

*II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I..” (grifo nosso)*

Novamente o efeito não foi o esperado, pois muitos municípios continuaram com os benefícios fiscais, baseando a manutenção no artigo 178 do CTN, que tem a seguinte redação:

*“Artigo 178. A isenção, salvo se concedida por **prazo certo e em função de determinadas condições**, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.” (grifo nosso)*

De acordo com Hugo de Brito Machado, quando concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições a isenção não pode ser revogada, pois incorpora-se ao patrimônio do contribuinte. O Estado, assim como pode tributar, pode também, evidentemente, revogar as isenções concedidas. Entende-se, porém, que o contribuinte pode ser atraído pelo incentivo que a isenção representa e, assim, passe a desenvolver atividade em que não se lançaria, se não existisse a isenção, fazendo investimentos vultuosos e ficando mesmo em situação de não poder, sem graves prejuízos, desistir. Nestes casos, a retirada da isenção representaria um ludíbrio, sendo, portanto, inadmissível.

Mais a diante o ilustre tributarista alerta: *“Destaque-se que a Lei Complementar n.º 24, de 07.01.75, alterou a redação do art. 178 do CTN, trocando o “ou” por um “e”, de sorte que a irrevogabilidade da isenção passou a depender dos dois requisitos, isto é, de ser por prazo certo e em função de determinadas condições.”* Assim sob o argumento que o benefício fiscal oferecido é irrevogável nos termos do artigo 178 do CTN, muito municípios mantiveram a renúncia fiscal oferecida.

Todavia a implementação da EC nº 37/2002, essencialmente ao limitar o poder de tributar em um piso mínimo de 2% (dois por cento), além de impedir concessões de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que, eventualmente venham resultar na redução da alíquota mínima, e sendo a máxima de 5% (cinco por cento), levará o empresário prestador de serviços a analisar as vantagens e desvantagens em permanecer nos Municípios com alíquota um pouco menor do que a concedida na Capital ou outro Município sede de uma região, posto que a variação certamente será menor.

Como dito, pela Emenda Constitucional nº 37/02 é vedada, inclusive, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida.

Para cumprimento desses dispositivos e a fim de atender a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2.000, em especial o artigo 14, muitos Municípios alteraram suas legislações, fixando a alíquota mínima e revogando os benefícios fiscais anteriormente concedidos.

Segundo Carlos Valder do Nascimento: *"exprime a expressão renúncia de receita a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição. De sorte que importa sempre num abandono ou numa desistência voluntária, pela qual o titular de um direito deixa de usá-lo ou anuncia que não o quer utilizar. Nesse caso, a renúncia decorre da concessão de incentivos fiscais"*.

E continua o autor supra citado: *"há previsão constitucional no sentido de que os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão promover a reavaliação de todos os incentivos fiscais de natureza setorial concedidos em desacordo com as normas pertinentes, sem prejuízo dos direitos adquiridos, propondo, para a consecução daquela finalidade, as medidas cabíveis juntos aos Poderes Legislativos. Isso é o que disciplina preceito estatuído em capítulo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias".(art. 41, §§ 1º a 3º).*

Vê-se que outra alternativa não restou aos Municípios e Distrito Federal senão a adequação legal, sob pena de seus administradores responderem por má gestão das finanças públicas.

Nova tentativa de contenção da guerra fiscal surge com a edição da Lei Complementar nº 116, publicada em 31 de julho de 2003. Com esse novo instrumento acreditava-se que esses conflitos seriam atenuados.

A Lei Complementar nº 116, dentre outros objetivos, pretendeu amenizar a polêmica que girava em torno do local da incidência do ISSQN, estabelecendo como regra geral o local do estabelecimento prestador ou local do domicílio do prestador, ressaltando expressamente, todavia, situações de exceção, com relação a determinados serviços, onde será devido o imposto.

A regra geral disciplinada pela nova Lei Complementar não trouxe qualquer inovação para a grande maioria dos serviços constantes na lista, sendo que a definição e alteração somente se deram com relação àqueles serviços descritos nos incisos do artigo 3º. Da análise das hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC nº 116/03, verifica-se que algumas delas se referem à construção civil, cujo local de pagamento tinha previsão expressa inclusive no DL nº 406/68.

Infere-se dos serviços elencados nos incisos I a XXII do art. 3º da LC nº 116/03, que o legislador federal procurou dar disciplina especial e específica ao aspecto espacial de incidência do ISSQN devido sobre serviços de natureza essencialmente materializável, cuja ocorrência é visivelmente percebida, posto que a prestação é executada de maneira intransportável em local pré-determinado. Outrossim, o ponto em comum entre os serviços listados pelo legislador complementar como sujeitos ao pagamento do ISSQN no local da execução é justamente o fato de que, tais serviços, via de regra, não podem ser prestados "à distância", já que, pela sua própria natureza, exigem que o prestador se desloque até o domicílio do tomador.

De acordo com os aludidos dispositivos, considera-se prestado o serviço e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, sendo ressalvado que o imposto será devido no local:

- a) do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese de serviço proveniente do exterior do país, ou que tenha iniciado no exterior;
- b) da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista de serviços;

- c) da execução da obra, nos casos dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista;
- d) da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista;
- e) das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista;
- f) da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista;
- g) da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista;
- h) da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista;
- i) do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista;
- j) do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista;
- k) da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista;
- l) da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista;
- m) onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista;
- n) dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista;
- o) do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista;
- p) da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista;
- q) do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista;

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

s) da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista;

t) do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista.

Quanto aos serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, a competência será dos Municípios abrangidos pelos respectivos serviços, proporcionalmente.

Competem aos Municípios em que existam a extensão de rodovia, a instituição e cobrança do ISSQN referente aos serviços de exploração das mesmas, se houver cobrança de preço ou pedágio de seus usuários (item 22.01 da lista de serviços).

De acordo com a LC nº 116/03, é competente para instituir e cobrar o ISSQN o Município onde se situa o estabelecimento prestador, nos casos dos serviços executados em águas marítimas, com exceção dos serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, de apoio marítimo, de movimentação ao largo, de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

A nova disciplina geral do ISSQN deveria resolver o problema da bi-tributação dos prestadores de serviços, pois agora existe um fundamento legal que permite às prefeituras exigir o pagamento do imposto no local da prestação. Frise-se, porém, que essa exigência somente poderá ocorrer para os serviços que foram excepcionados pelo legislador nos referidos incisos do art. 3º da LC nº 116/03. Para

todos os demais, prevalece a regra de que o pagamento seja feito no local do estabelecimento prestador.

A bem da verdade, queremos crer que a ampliação das exceções foi justamente uma tentativa do legislador de pacificar essa questão, de modo que as prefeituras exijam o pagamento do imposto no local da prestação somente no caso dos serviços que foram excepcionados.

Contudo, o que continua ocorrendo é que algumas prefeituras, dando prosseguimento à guerra fiscal, simplesmente ignoram a Lei Geral do ISSQN, desconsiderando as disposições da LC nº 116/03 (até porquê já desconsideravam o DL nº 406/68) relativas ao aspecto espacial de incidência do imposto, continuando assim a exigir o pagamento o imposto, segundo a sua conveniência, de acordo com o local do destinatário da prestação a pretexto de estarem aplicando o princípio da territorialidade da prestação balizado pela jurisprudência dominante.

Ainda, o art. 4º da LC nº 116/03 trouxe em seu bojo importante norma de auxílio ao combate à fraude e evasão fiscal:

*“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 denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer expressões que venham a ser utilizadas”.*

Assim, se por razões de planejamento tributário, o estabelecimento do prestador de serviços for instalado em determinado município, não basta apenas indicar um endereço como sede. É necessário que o estabelecimento tenha um mínimo de condições materiais que possam configurar uma unidade econômica ou de atividade profissional.

Da análise da disposição mencionada, percebe-se que o critério a ser utilizado para a caracterização do estabelecimento prestador de serviços é a verificação do local onde se encontra presente a estrutura, ainda que mínima, para o desenvolvimento da atividade, seja ela intelectual ou econômica, não podendo ser considerado nem mesmo o local onde a atividade é administrada.

A LC nº 116/2003, em seu artigo 8º fixou apenas a alíquota máxima em 5%, silenciando quanto à alíquota mínima. Essa omissão deixa pendente a definição mediante lei complementar sobre a alíquota mínima.

Portanto, enquanto a lei complementar não fixá-la deveria prevalecer a alíquota de 2%, fixada provisoriamente pela Emenda Constitucional 37/2003. Deveria porque já existem diversos municípios, que por interesse econômico local, contrariam frontalmente esse dispositivo criando formas indiretas de redução dessa alíquota, promovendo reduções de base de cálculo com o deliberado objetivo de atração de empresas prestadoras de serviço.

Creemos que a prática de renúncia fiscal abaixo da alíquota mínima do ISSQN, caracteriza manifesta afronta ao espírito da EC nº 37/02 e aos princípios federativo e da igualdade, posto ensejar desigualdade tributária às empresas prestadoras de serviços e colocar em xeque a harmonia da Federação. Cabe lembrar, inclusive, que a norma constitucional em questão visa a evitar a guerra fiscal e a preservar o federalismo fiscal brasileiro. A guerra fiscal predatória entre municípios corrói a base econômica de tributação de serviços (ISSQN) e a própria arrecadação dos entes locais (capacidade e autonomia financeiras), pois movida por motivos políticos casuísticos. Outrossim, com toda certeza pode-se afirmar que a norma constitucional violada constitui preceito fundamental, instrumentalizadora da cláusula pétrea da forma federativa de Estado, insculpida no inciso I, do parágrafo 4º do art. 60 da CR/88.

Quanto a imposição de Obrigações Acessórias a contribuintes não estabelecidos no território do município.

A ação do fisco municipal deve circunscrever-se à fiscalização e arrecadação do imposto em relação aos prestadores de serviços estabelecidos em seu território, ou nas vinte hipóteses do art. 3º da LC 116/2005. Vale a ressalva que o Município não detém o poder tributário sobre contribuinte de outro Município, por força do princípio da territorialidade das normas tributárias, a menos que haja convênio com

outro ou outros municípios, ou então haja a expressa previsão na lei complementar como preconizado no art. 102 do CTN.

*“Art. 102 – A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam a extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”*

Nas formas das legislações atuais não existe dispositivo que comporte a criação e a imposição de obrigações acessórias a contribuintes estabelecidos em outros municípios, as quais só têm razão de existir se houver vinculação do contribuinte com o ente tributante decorrentes de uma obrigação principal (CTN, artigo 113, parágrafo 2º). Ademais, por força de disposições constitucionais, obrigações acessórias e principais estão estritamente vinculadas ao poder de tributar, como exposto, delimitado este pela área geográfica do município onde a autoridade tributante não pode extrapolar seus limites territoriais.

Importa salientar que apesar da Lei Complementar nº 116/03, em seu artigo 6º ter concedido competência para que os Municípios atribuam, mediante lei, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, tal concessão não respalda a exigência de cumprimento de obrigações acessórias pelo prestador de serviço, tendo em vista que a obrigação tributária tem sua hipótese de incidência em outro município.

A situação conflituosa mais visível com relação a essa situação foi promovida pelo Município de São Paulo, quando instituiu a obrigação de cadastramento naquele município de empresas “domiciliadas” em outros, sobre a argumentação de que seria uma estratégia de combate a evasão fiscal promovida por municípios circunvizinhos. O cadastro é exigido das empresas que prestam serviços relacionados às atividades cujo ISSQN não sofreu o deslocamento espacial de incidência, como nos casos elencados nos incisos do artigo 3º da LC 116/03.

O entendimento geral é que a imposição do cadastramento em questão constitui extrapolação da competência impositiva do Município de São Paulo, posto que alcança prestadores de serviço cujo imposto não é devido à Fazenda de São Paulo. Como dito, entendemos que a competência para instituição de obrigações acessórias, dentre elas a inscrição cadastral, decorre da legitimidade ativa quanto ao imposto devido. A referida obrigação não é inofensiva e nem tão pouco tem a neutralidade alegada, pelo que produz efeitos indesejados e geradores de conflito, comprometedores da própria ordem jurídica do imposto, pois em face do inevitável constrangimento burocrático do cadastramento, pode forçar a retenção e recolhimentos indevidos do imposto para aquele município. Fica, também, a dificuldade administrativa e operacional relacionada, sobretudo, à avaliação geral de todos os sujeitos ao mencionado cadastramento, para caracterização das situações de evasão fiscal e confirmação da legitimidade ativa do Município de São Paulo, quanto ao imposto supostamente sonegado, pois restaria sempre esclarecer se o imposto seria mesmo devido a São Paulo ou a outro município também prejudicado pela fraude e simulação praticadas.

O instrumento utilizado estaria emprestando extraterritorialidade à competência impositiva de São Paulo, extrapolando a sua competência impositiva, posto que alcança prestações de serviços realizadas por prestadores não estabelecidos naquele município cujo ISSQN, inclusive, considerando a regra espacial de incidência estabelecida na LC nº 116/03, não seria devido àquela municipalidade.

Observa-se, também, que a obrigação criada para o cadastro em São Paulo é uma obrigação acessória, mas que tem como consequência pelo seu descumprimento a retenção do imposto e não uma penalidade acessória, contrariando a lógica tributária.

Fica a ponderação de que se o objetivo do cadastramento é a identificação das possíveis situações de evasão fiscal, decorrentes de fraude e simulação, a questão passa necessariamente pela administração fiscal, com ênfase em ações de inteligência e investigação fiscal, integradas aos órgãos do Ministério Público e

Tribunais de Contas, responsáveis pela fiscalização do patrimônio público, guarda da ordem constitucional e responsabilização dos atos de improbidade.

Lamentavelmente, a ação do fisco municipal de São Paulo deve circunscrever-se à fiscalização e arrecadação do imposto em relação aos prestadores de serviços estabelecidos em seu território, ou nas vinte hipóteses do art. 3º da LC nº 116/2005, como retro referido. Não detém o poder tributário sobre contribuinte de outro Município, por força do princípio da territorialidade das normas tributárias, a menos que haja convênio com outro ou outros municípios, ou então haja expressa previsão na lei complementar como preconizado no art. 102 do CTN.

Como não haverá possibilidade de firmar convênio com o Município onde se concentra a localização formal do estabelecimento prestador, porque, via de regra, essa situação irregular conta com a conivência das autoridades locais que licenciam o funcionamento desses ‘estabelecimentos’, resta ao Município prejudicado, as seguintes medidas adiante preconizadas:

- a) Intensificar a fiscalização em seu território, procurando identificar o real “estabelecimento prestador de serviço”, considerada sua conceituação ampla que leve em conta a habitualidade da prestação de serviço neste município; a existência de um ponto de contacto com clientes, como por exemplo, um determinado telefone fixo; os cartões de visita; o *site* na internet; as contas de telefones, de gás, de água e de energia elétrica; a manutenção de pessoal e equipamentos necessários à execução dos serviços; as informações do tomador de serviços; as eventuais inscrições em outros órgãos públicos; os anúncios e propagandas, etc. Constatada a existência de estabelecimento de fato no Município, caberá ao fisco local lavrar o auto de infração, com a imposição de multa, promovendo o encaminhamento de *Notícia Crime* ao órgão do Ministério Público local, a fim de que seja oferecida a competente denúncia criminal. Todavia, é indispensável cautela na ação do fisco para não confundir hipótese de economia legal do imposto, que a doutrina apelidou de elisão fiscal, com a hipótese de fraude, como no conhecido caso em que no próprio prédio da prefeitura de um município da região

metropolitana de Belo Horizonte, sob os auspícios do poder público da localidade, encontravam-se sediadas, com endereços em caixa box para guarda de correspondências, mais de 3.000 (três mil) pessoas jurídicas prestadoras de serviço, o que vem acarretando perdas de recolhimento do ISSQN para a Capital mineira da ordem de pelo menos 5% do imposto arrecadado;

- b) Representação junto ao Ministério Público Estadual e ao Tribunal de Contas Estadual, para, conforme o caso, sejam determinadas providências cabíveis, com base no artigo 1º, inciso XIV, do Deceto-lei nº 201/67, para responsabilização de Prefeitos que negarem vigência e execução a lei federal, estadual ou municipal, ou deixarem de cumprir ordem judicial, sem dar o motivo da recusa ou impossibilidade, por escrito; para que sejam realizadas as diligências cabíveis no sentido de verificar concretamente a patente renúncia de receita advinda do descumprimento da Constituição Federal, à luz do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000; para que sejam realizadas as diligências no sentido de apurar a prática de ato de improbidade administrativa causadora de lesão ao erário público e proposta a ação cabível, uma vez que o fato de Município renunciante praticar alíquota inferior ao mínimo legal do ISSQN, além de afrontar a Constituição, enseja perda de arrecadação, arrostando os ditames do artigo 10 da Lei nº 8.429/92, art. 10;
- c) Cabe ao Município prejudicado promover a competente ação de preceito cominatório contra o Município que esteja dando guarida às empresas fantasmas, em toca do recolhimento ilegal e ilegítimo do imposto. Esta medida judicial teria por objeto o cumprimento pelo Município renunciante de obrigação de não-fazer, para abster-se de praticar alíquota inferior ao mínimo estabelecido pela Constituição Federal (sob pena de multa diária calculada no valor do prejuízo diário suportado pelo Município prejudicado), de forma a deixar de causar prejuízos financeiros e econômicos, bem como indiscutível desarmonia entre os entes da federação envolvidos, diante da clara guerra fiscal estabelecida.

- d) Finalmente, cabe providência legislativa para coibir os abusos. Bastará acrescentar o parágrafo único ao art. 102 do CTN, facultando a fiscalização de contribuinte localizado em outro Município, por parte do Município onde for efetuada a prestação de serviços em caráter permanente ou esporádico. Dispositivo nesse sentido conferiria eficácia extraterritorial parcial à legislação tributária municipal, o suficiente para evitar as fraudes e manter a aplicação uniforme da lei de regência nacional do ISSQN.

A forma pela qual o Município de São Paulo pretende combater as fraudes destrói a unidade nacional da Lei Complementar nº 116/2003.

Como exemplo surge a experiência de Belo Horizonte que através da declaração de serviços apresentada pelas pessoas jurídicas estabelecidas nessa capital, que têm a obrigação de informar ao Fisco Municipal todos os registros de serviços porventura prestados e tomados, é possível se conhecer e identificar os fatos e indícios de evasão fiscal sem que com esta medida se provoque distorções ou constrangimentos legais como a retenção indevida do imposto.

Assim como a maioria das capitais do País, Belo Horizonte também é vítima da guerra fiscal e tem atuado, em parcerias com o Ministério Público, Receita Federal e outros órgãos de maneira eficaz no combate às praticas danosas ao erário municipal.

Acreditamos, porém, que a "guerra fiscal" entre os municípios está longe de terminar, principalmente porque decorre de desigualdades econômicas entre estes membros da federação brasileira.

Um indicador da continuidade desta disputa é o fato de alguns municípios continuarem oferecendo os benefícios fiscais para determinadas atividades, mesmo que contrariando o regime geral do ISSQN, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, as leis responsabilidade fiscal e a própria proibição administrativa.

Por outro lado, a importância econômica do setor de serviços já registra um forte crescimento nos maiores municípios, sobretudo nas Capitais, em detrimento do setor industrial, principalmente devido ao êxodo de indústrias para cidades menores, onde podem se desenvolver e expandir suas plantas de produção a custos menores. Desta forma torna-se de extrema importância para os municípios proteger os prestadores locais contra uma verdadeira concorrência desleal de outros prestadores beneficiados com renúncias fiscais dos municípios vizinhos.

Sob o aspecto meramente jurídico as tentativas até agora implementadas demonstram que os tomadores de serviços poderão sair prejudicados pela inclusão no preço do serviço de duas parcelas de imposto pelo prestador, premido muitas vezes pela cobrança do ISSQN pelos municípios envolvidos na prestação realizada.

Neste sentido a Lei Complementar 116/2003 avançou em instituir a substituição tributária em vários serviços beneficiados com renúncias fiscais por alguns municípios. Mas ao mesmo tempo, os municípios podem instituir outras substituições tributárias de acordo com o Código Tributário Nacional, o que pode aumentar guerra fiscal do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Maior e mais efetivo avanço, o legislador complementar conseguiu ao determinar como local de recolhimento aquele onde o serviço é prestado para os 22 serviços, os quais, conforme abordamos anteriormente, em geral são executados no estabelecimento do tomador, sendo que muitos os prestadores destes serviços estão localizados no em torno do município do tomador.

Por fim concluímos que os instrumentos normativos recentemente instituídos para disciplina geral e garantia da ordem nacional do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (instituição das alíquotas máxima e mínima, disciplina do aspecto espacial, substituição tributária, ampliação da lista de serviços), por si só não garantem o término da guerra fiscal entre os municípios. Porém devemos considerá-las como parte de um conjunto normativo que restrinja a atuação de municipalidades, que embora tenham o legítimo direito de fomentar o

desenvolvimento de seus territórios, exacerbam-no em prejuízo de outros municípios criando diversas distorções.

**Referências Bibliográficas:**

[1] MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, ed. 19ª, Malheiros Editores, 2001, pág. 189 e 190.

[2] ATALIBA, G. Hipótese de incidência tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 196, apud SOARES DE MELLO, J. E.

[3] BORGES, Humberto Bonavides, Curso de Especialização de Analistas Tributários, IPI, ICMS e ISS, Atlas, 2001, p.85 e 86

[4] SOARES DE MELLO, J. E. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 112..

**Referências legislativas :**

Constituição da República de 1988

Decreto-Lei nº 406/68

Lei Complementar nº 101/00

EC nº 37/02

Lei Complementar nº 116/2003

Lei do Município de São Paulo nº 13.476/2002

Lei do Município de Belo Horizonte nº 8725/2002

**Eugênio Eustáquio Veloso Fernandes**  
Gerente de Tributos Mobiliários

**Maurício Carlos de Paula Goulart**  
Gerente de Auditoria Fiscal