



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
LUIZ CARLOS NASCIMENTO

**CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS
NOS SERVIÇOS TURÍSTICOS**

Palhoça
2009

LUIZ CARLOS NASCIMENTO

**CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS
NOS SERVIÇOS TURÍSTICOS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado aos
Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa
Catarina, como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof^a. Tânia M. Françosi Santhias

Palhoça
2009

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS NOS SERVIÇOS TURÍSTICOS

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca desta monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente, em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Palhoça (SC), 11 de novembro de 2009.

Luiz Carlos Nascimento

LUIZ CARLOS NASCIMENTO

**CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS
NOS SERVIÇOS TURÍSTICOS**

Esta monografia foi julgada adequada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Palhoça, ____ de _____ de 2009

Prof. e orientadora: Tânia M. Françosi Santhias

Professor: Nélío Herzmann

Professor: Aloísio José Rodrigues

RESUMO

A presente monografia teve por objetivo investigar a hipótese de incidência tributária sobre serviços de passeios turísticos realizados por meio de veículo de transporte rodoviário em que ultrapassam os limites territoriais de um Município ou Estado, quando faz parte de um pacote de serviços turísticos. Para tanto, buscou-se na Constituição, leis infraconstitucionais, doutrina e na jurisprudência elementos e entendimentos necessários no sentido de atingir os objetivos propostos. O trabalho constituiu-se de pesquisa bibliográfica e dividiu-se em quatro capítulos. No primeiro faz-se a introdução do assunto. No segundo capítulo analisou-se de forma genérica o sistema constitucional tributário e demonstrou-se a competência tributária dos entes tributantes, bem como a limitação da competência, hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária. No terceiro capítulo tratou-se da compreensão e avaliação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), objeto do presente estudo e abordou-se a definição dos serviços de transportes tributados pelo ICMS; a natureza jurídica do fato gerador; hipótese de incidência; o local da prestação para efeitos da cobrança; e o sujeito passivo da obrigação tributária. No quarto capítulo, estudou-se o Imposto Sobre Serviços (ISS), também objeto do presente estudo e abordou-se a origem e evolução desse tributo no Brasil a partir da Emenda Constitucional (EC) nº. 18/1965, bem como sua regulamentação pelas leis infraconstitucionais. Buscou-se, ainda, evidenciar os sujeitos ativo e passivo; o fato gerador; a definição de serviços tributados com base na Lei Complementar (LC) nº. 116/2003; o caráter imaterial da prestação de serviço; e os conflitos de competência entre municípios, e do ISS com o ICMS. Por fim, concluiu-se com base na doutrina e na jurisprudência majoritária, que os passeios que integram um pacote de serviços turísticos não são tributados individualmente, por considerar-se atividade-meio, uma vez que deve ser observado, para fins de incidência tributária a atividade-fim, neste caso, o pacote de serviços turísticos. Estes serviços estão sujeitos a incidência do ISS, conforme item 9.02 da lista de serviços anexa a LC nº. 116/2003, considerando-se a finalidade ou atividade-fim de prestação de serviços turísticos, sendo devido o imposto ao Município onde for concluída a prestação dos serviços.

Palavras-chave: Hipótese de incidência. Pacote de serviços turísticos. ISS. ICMS.
Fato Gerador. Sujeito ativo tributário. Competência tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

HI – Hipótese de incidência

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IOF – Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos e Valores Mobiliários

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto Sobre Serviço

ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

LC – Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	11
2.1 CONCEITO	11
2.1.1 Características	13
2.2 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ENTES TRIBUTANTES	14
2.2.1 Da competência privativa	16
2.2.2 Da competência residual	16
2.2.3 Da competência concorrente	17
2.2.4 Da competência extraordinária	17
2.2.5 Das limitações ao poder de tributar	19
2.3 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA	23
2.3.1 Da consumação do fato gerador	25
2.3.2 Dos aspectos da hipótese de incidência	26
3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS	30
3.1 DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES TRIBUTADOS PELO ICMS	30
3.2 NATUREZA JURÍDICA DO FATO GERADOR DO ICMS	32
3.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NO SERVIÇO DE TRANSPORTE	33
3.4 DO LOCAL DA PRESTAÇÃO PARA EFEITOS DA COBRANÇA DO ICMS	34
3.5 DO SUJEITO PASSIVO	35
4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS	37
4.1 EVOLUÇÃO DO ISS A PARTIR DA EC Nº. 18/1965	38
4.2 O ISS NAS LEIS INFRACONSTITUCIONAIS	43
4.3 SUJEITO ATIVO E PASSIVO DO ISS	45
4.4 FATO GERADOR DO ISS	47
4.5 DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS TRIBUTADOS À LUZ DA LC Nº. 116/2003	48
4.6 O CARATER IMATERIAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	49
4.7 A ATIVIDADE-MEIO E A ATIVIDADE-FIM	51
4.8 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE MUNICÍPIOS	52

4.9 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE MUNICÍPIOS E ESTADOS – ICMS X ISS	56
5 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS	63
ANEXOS	67
ANEXO A – Lista de serviços anexa à lei complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003	68
ANEXO B – Resposta de consulta nº. 57/2002	81
ANEXO C – Acordam da décima quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	84

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a reforma tributária ocupou lugar de destaque em nossa sociedade, sendo tema de debates e promessas políticas. No entanto, de fato não ocorreu.

Os nossos governantes e legisladores são unânimes em defender uma reforma tributária ampla que seja capaz de reduzir nossa carga tributária, hoje uma das maiores do mundo, sem que haja queda na arrecadação e que seja menos complexa para facilitar a aplicabilidade por parte do contribuinte e o controle e fiscalização por parte do Estado. Esta reforma teria, ainda, o intuito de evitar a guerra fiscal entre os entes da federação promovendo o desenvolvimento com a justa distribuição do produto da arrecadação entre eles.

No entanto, enquanto aguarda-se por essas mudanças, é indispensável o esmero no estudo da legislação vigente, bastante complexa, para interpretar e identificar as obrigações por elas impostas no sentido de cumprir e evitar ter que suportar um possível ônus decorrente da interpretação equivocada destas normas.

Neste sentido a presente pesquisa visa analisar a legislação aplicável à atividade de prestação de serviços turísticos, em especial os passeios e/ou excursões turísticas realizadas por meio de transporte rodoviário que ultrapasse os limites territoriais de um Município ou Estado. O objetivo desse estudo é identificar a hipótese de incidência e o fato gerador do ICMS ou ISS, uma vez que a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal está sujeito à incidência do ICMS e, por outro lado, os serviços de passeios e excursões turísticas estão sujeitos à incidência do ISS, pois constam no item 9.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Normalmente, os serviços turísticos envolvem vários outros serviços, como por exemplo, agenciamento, organização, promoção e execução de programas de turismo, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres, conhecidos popularmente como pacotes turísticos. E, na maioria das vezes os passeios e excursões se realizam por meio de transporte rodoviário e ultrapassam os limites territoriais de um Município ou Estado.

Em inúmeras ocasiões, tanto o Município quanto o Estado exigem das empresas que exploram essa atividade, o cumprimento de obrigações, tanto

principal quanto acessórias, prejudicando-as, não só pelos aspectos do transtorno e da onerosidade, mas também pelo aspecto da publicidade negativa que gera o ato, pois, os clientes têm a impressão de que a empresa não cumpre com suas obrigações legais.

Por essas razões, o estudo vai procurar esclarecer inicialmente, se o tratamento tributário dar-se-á com base no serviço turístico como um todo ou, de forma individual para cada operação ou serviço envolvido no pacote. Em segundo, identificar se o passeio turístico realizado por meio de transporte rodoviário, quando ultrapassar os limites territoriais do município ou estado de origem, ocorre o fato gerador do ISS ou do ICMS, e por terceiro e último, identificar qual o município ou estado com competência para tributar, pois desta identificação decorre a legislação a ser respeitada e cumprida, compreendendo as obrigações principal e acessórias.

O presente estudo divide-se em quatro capítulos. O primeiro capítulo traz a introdução do assunto. No segundo capítulo, trata-se dos aspectos fundamentais acerca da tributação no Brasil, buscando estabelecer o conceito de sistema tributário, suas características, as competências dos entes tributantes e definição de hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária.

No terceiro capítulo, estuda-se o ICMS, de competência dos Estados e Distrito Federal, procurando estabelecer a definição dos serviços tributados pelo ICMS, natureza jurídica do fato gerador, a hipótese de incidência do imposto no serviço de transporte intermunicipal e interestadual, o local da prestação de serviços para efeito da cobrança do ICMS e o sujeito passivo.

No quarto capítulo dar-se-á ênfase ao ISS buscando demonstrar, no Brasil, sua origem e evolução, bem como as disposições na CF/88 e leis infraconstitucionais, identificar o sujeito ativo e passivo, fato gerador, definição de serviços tributados à luz da LC nº. 116/2003, o caráter imaterial da prestação de serviços, as atividades-meio e atividades-fim e os conflitos de competência entre municípios e entre Estados e Municípios relativos a hipótese de incidência do ICMS ou ISS.

Por fim, as conclusões finais objetivam esclarecer com base na doutrina e jurisprudência, a caracterização da hipótese de incidência do ICMS ou do ISS nos serviços turísticos.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Inicia-se o estudo introduzindo alguns aspectos fundamentais acerca da tributação no Brasil, buscando estabelecer o conceito de sistema tributário, suas características, as competências dos entes tributantes e definição de hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária.

2.1 CONCEITO

A Constituição Federal fundamenta toda a ordem jurídica do Brasil, uma vez que ocupa a condição de lei maior e, portanto, é hierarquicamente superior às demais normas do nosso ordenamento jurídico.

O Brasil é uma República Federativa, “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” conforme estabelece o art. 1º da Constituição Federal de 1988 (CF/88). As regras para um relacionamento harmonioso entre a Federação e os demais entes que compõem o grupo são determinadas pela CF/88 (ou sistema constitucional) que estabelece os limites de competência de cada ente federativo.

Assim, pode-se dizer que o sistema constitucional brasileiro é um sistema de normas, umas de comportamento, outras de estrutura composto por subsistemas. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 156) entende que, o sistema constitucional brasileiro “é composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil”.

Desta forma, o sistema constitucional tributário é um subsistema, uma vez que versa apenas de matéria tributária relacionada aos aspectos da imposição tributária do Estado, dos seus poderes, obrigações e limitações e, faz parte de outro sistema de amplitude global, o sistema constitucional brasileiro.

Define Yonne Dolácio de Oliveira, (2001 apud Vittorio Cassone, p.34) o sistema tributário nacional como “um todo composto de um repertório, isto é, o

elenco dos elementos que o compõem; de uma estrutura – o modo como tais elementos se relacionam entre si e com o todo. E isto tendo em vista a função que ele deve desempenhar”.

Para José Afonso da Silva (1986 apud Ives Gandra Martins, 1990, p. 23) o sistema tributário pode ser definido como:

O conjunto mais ou menos coerente de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas, seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. O sistema envolve sempre organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Engloba princípios e definições básicas, que denotem harmonia e aderência dos componentes.

O Brasil passou a ter um sistema constitucional tributário, somente a partir da Emenda Constitucional nº. 18, de 1965 (à Constituição de 1.946). Até então, as disposições que versavam sobre matéria tributária eram esparsas nas constituições brasileiras, sem nenhuma organização, harmonia e interdependência com princípios que caracterizam um sistema. Entendendo sistema, como um conjunto de princípios e regras organizados, harmônicos e interdependentes que, havendo alteração de um resulta em modificação do próprio sistema como um todo. (DIFINI, 2006, p. 69).

Discorrendo sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 157), ensina que sistema constitucional tributário, compreende na contextura de normas e princípios, uma organização harmoniosa e conciliadora com objetivo de alcançar a segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre administração e administrado, influenciando e subordinando as demais normas infraconstitucionais.

A Constituição Federal no Título VI - Capítulo I, estabelece as linhas mestras do nosso sistema tributário nacional. Segundo João Gomes da Silva Júnior (2003, P. 1), as estruturas do sistema tributário nacional estão contidas nas disposições dos artigos 145 a 162 da CF/88, porém, não obstando outras referentes a tributos, como por exemplo, o art. 195. Esses aspectos estruturais básicos determinam as regras a serem seguidas pelos legisladores infraconstitucionais, assim como a administração tributária e o Poder Judiciário.

O art. 145 da CF/88 define os tributos que poderão ser instituídos pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

- I- Impostos;
 - II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetivo ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
 - III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
- §1º Sempre que possível, os impostos, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
- §2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

O art. 149-A, CF/88 autoriza os Municípios e o Distrito Federal a instituir contribuição.

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo Único. É facultado a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Complementando, a Lei nº 5.172/1966 que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 2º, determina:

Art. 2.º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1.º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Percebe-se, portanto, que a CF/88 não cria tributos, apenas outorga poder para os entes estatais instituírem e que este poder de tributar é repartido entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com competência para impor obrigações tributárias, dentro dos limites estabelecidos na Constituição.

2.1.1 Características

O sistema constitucional tributário pode ser considerado como rígido, uma vez que a CF/88 fixa os tributos que poderão ser cobrados pela União, pelos Estados, Distrito Federal e pelos Municípios, bem como normas essenciais e limitadoras do poder de tributar dos entes federados.

José Afonso da Silva (1998 apud Cristiane Nunes Ramos Búrigo, 2005, p. 11), ensina que o sistema constitucional tributário caracteriza-se:

- a) pela nomeação de cada tributo, classificados em impostos, taxas e contribuições;
- b) pela distribuição das competências tributárias às entidades federadas, com a prescrição de hipótese de incidência e base de cálculo distinta para cada tributo, além dos princípios gerais que norteiam a cobrança de cada um;
- c) pela previsão de princípios limitadores ao poder de tributar;
- d) pela previsão de uma lei complementar, de caráter nacional, de normas gerais de direito tributário, para dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar;
- e) pela repartição das receitas tributárias entre as unidades federadas.

Nota-se, portanto, que o legislador infraconstitucional está adstrito às normas e limitações impostas pela constituição. No sistema constitucional tributário distinguem-se os seguintes elementos fundamentais, além das disposições gerais (arts. 145 a 149): a) as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 150 a 152); b) a discriminação da competência tributária (arts. 153 a 156); c) disposições da repartição das receitas tributárias (art. 157 a 162).

2.2 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ENTES TRIBUTANTES

Destaca-se inicialmente o conceito de tributo, determinado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN): “Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O Estado, devidamente organizado juridicamente com a elaboração e promulgação da sua constituição, nela delimita o Poder Tributário, como o Poder Político em geral. No Brasil, é partilhado o poder tributário entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Juridicamente delimitado o poder tributário e dividido entre os entes da federação, dá-se o nome de competência tributária. (MACHADO, 2004, p. 263).

A competência tributária atribuída pela CF/88 aos entes tributantes, compreende a competência legislativa plena, devendo, no entanto, respeitar as

limitações estabelecidas na própria CF/88, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, observado o disposto no art. 6º do CTN.

As normas gerais de direito tributário que são estabelecidas em leis complementares, ainda terão que ser respeitadas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, conforme prescreve o art. 146, CF/88. Inclusive, o legislador federal está adstrito às regras das leis complementares, somente podendo revogá-las por outra lei complementar, lembrando, que o CTN embora tenha sido votado como lei ordinária, somente pode ser alterado por lei complementar.

A competência tributária atribuída pela CF/88 à pessoa jurídica para instituir certo tributo é indelegável, ou seja, não pode ser transferida essa competência para outra pessoa jurídica. Seria possível, somente se norma da própria constituição permitisse. Como a CF/88 não possibilitou, admitir a delegação de competência para instituir tributos é permitir alteração da constituição por norma infraconstitucional. (MACHADO, 2004, p. 260-263).

Sobre a competência tributária, o art. 7º do CTN, assim dispõe:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º, do art. 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Nota-se que o art. 7º do CTN proíbe a delegação da competência de instituir tributos, mas permite delegar as funções de arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, inclusive, mantém as garantias e privilégios processuais atribuídas à pessoa jurídica de direito público que delegar.

A CF/88 discriminou de forma rígida, expressa e taxativa os impostos de competência privativa de todos os entes da federação, bem como os de competência residual, comum (ou concorrente) e extraordinária como se verá a seguir.

2.2.1 Da competência privativa

Por competência privativa entende-se aquela que pertence a uma só entidade. A CF/88, (art. 153) de forma expressa deu competência privativa à União para instituir os impostos sobre: a) importação de produtos estrangeiros; b) exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; c) renda e proventos de qualquer natureza; d) produtos industrializados (IPI); e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF); f) propriedade territorial rural (ITR); e g) grandes fortunas.

Aos Estados e Distrito Federal, a CF/88 (art. 155) estabeleceu competência privativa para instituírem impostos sobre: a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e c) propriedade de veículos automotores.

Aos municípios, de forma privativa, a CF/88 (art. 156) autorizou instituir impostos sobre: a) propriedade predial e territorial urbana; b) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar. (DIFINI, 2006, p. 91-92).

2.2.2 Da competência residual

A possibilidade deferida a entes tributantes de instituir tributos além dos previstos na Constituição denomina-se competência residual. A CF/88 autorizou tal competência apenas para a União exigindo, no entanto, respeito aos requisitos definidos no art. 154, incisos I a seguir: a) instituição por lei complementar; b) tratar-se de tributos da espécie impostos; c) sejam não-cumulativos; e d) não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos discriminados na constituição. Obriga, ainda, a União repassar aos Estados e ao Distrito Federal,

vinde por cento do produto da arrecadação, conforme inciso II do art. 157. (DIFINI, 2006, p. 97).

2.2.3 Da competência concorrente

Segundo Luiz Felipe Silveira Difini (2006, p. 98), a competência para instituir tributos em comum pelos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) chama-se competência comum (ou concorrente). Assim, pela competência comum, um determinado tributo pode ser instituído tanto pela União como pelos Estados, ou Distrito Federal e Municípios. Os tributos da competência comum são as taxas e contribuições de melhoria (incisos II e III do art. 145 da CF/88), exigível por qualquer pessoa jurídica de direito público. As taxas podem ser exigidas em função de prestação de serviço divisível ou liberação de licença em função do exercício do poder de polícia e, as contribuições de melhoria, em decorrência de obra pública que resulte em valorização imobiliária. E, ainda, contribuições previdenciárias a cargo de servidores públicos.

A competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios é, também, estabelecida pelo CTN, no art. 77 as taxas e nos arts. 81 e 82 a contribuição de melhoria.

Importante destacar que, pelo disposto nos §§ 1º ao 4º, do art. 24 da CF/88, na falta de legislação federal que estabeleça normas gerais, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem legislar sobre matérias de suas competências em decorrência do princípio da autonomia destes, previsto no art. 18 da CF/88. (ICHIHARA, 2004, p. 52).

2.2.4 Da competência extraordinária

A competência extraordinária para instituir tributos, trata-se de competência tributária excepcional, autorizada pela CF/88 nos casos de circunstâncias extraordinárias que necessitem de suplementação de recursos pelo

erário público para enfrentá-las. A CF/88 somente atribuiu competência extraordinária para instituir tributos à União nos casos de iminência ou guerra externa, declarada pelo Presidente da República - art. 84, XIX e autorizado pelo Congresso Nacional- art. 49, II. A autorização para instituir impostos extraordinários à União pela CF/88 está disposto no art. 154, II, que estabelece: “A União poderá instituir na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

Portanto, a instituição de impostos extraordinários por parte da União deverá ser sempre por lei, pois mesmo sendo extraordinários terão que respeitar o princípio da legalidade. (DIFINI, 2006, p. 98-99).

Percebe-se que a competência para instituir tributos estabelecida pelo art. 145 da CF/88 é genérica, no entanto, em se tratando de impostos (inciso I) para a União é privativa no art. 153, residual no art. 154, inciso I, e extraordinária no art. 154, inciso II; para os Estados, Distrito Federal e Municípios, é privativa conforme arts. 155 e 156. E, a competência para instituir taxas e contribuição de melhoria é fixada somente de forma genérica pelos incisos II e III do art. 145.

Desta forma, segundo Hugo de Brito Machado (2004, p. 284-285), a competência para instituir taxas e contribuição de melhoria é comum para todos os entes da federação e que a competência para instituição desses tributos não faz parte da matéria de direito tributário, mas sim, de direito administrativo. Entende que, pertence ao direito tributário apenas a questão de saber que a pessoa jurídica de Direito Público (união, Estados, Distrito Federal ou Município) no exercício da atividade estatal pode instituir e cobrar taxa e contribuição de melhoria. Mas a questão de saber qual daquelas pessoas é competente para o exercício da atividade estatal a que se refere à instituição do tributo, não pertence ao direito tributário, pois, situa-se no âmbito do direito administrativo.

No tocante as características da competência tributária dos entes da federação, o professor Roque A. Carrazza (1999 apud Paulo de Barros Carvalho, 2007, p. 239) enumera: “privatividade (i), indelegabilidade (ii), incaducabilidade (iii), inalterabilidade (iv), irrenunciabilidade (v) e, por fim, facultatividade do exercício (vi)”.

Por estas características conclui-se que a competência tributária dos entes federativos é privativa, não pode ser delegada, perdura no tempo (não

caduca), não se altera por norma infra-constitucional, é irrenunciável e seu exercício é facultativo.

2.2.5 Das limitações ao poder de tributar

Conforme anteriormente demonstrou-se, a CF/88 confere poder aos entes federados para instituir tributos, mas, também, prescreve limitações a esse poder que podem ser denominadas de limitações ao poder de tributar. Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2004, p. 262), limitação ao poder de tributar em sentido amplo é “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder.”.

Para Vittorio Cassone (2001, p. 95-96), as limitações constitucionais ao poder de tributar representam garantias postas em favor dos contribuintes e, devem ser respeitadas na elaboração de leis de imposição tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

O legislador constituinte preocupou-se em limitar o poder de tributar dos entes federados, determinando princípios e regras a serem respeitados que podem ser percebidos nos arts. 150 a 152 da CF/88, embora tenha relegado a Lei Complementar (art. 146, II) regular as limitações ao poder de tributar.

Os principais princípios limitadores do poder de tributar trazidos pela CF/88 são: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição de confisco, liberdade de tráfego, imunidades e noventena.

Pelo princípio da legalidade (art. 150, I), a União, os Estados, o distrito Federal e os Municípios ficam vedados de instituir ou aumentar tributos que não tenham sido estabelecidos por lei. Portanto, a criação ou majoração de tributo não pode ser mediante decreto, portaria, instrução normativa ou qualquer outro ato que não seja lei. No entanto, essa regra tem exceções em relação à majoração de alíquotas de certos tributos, dentro dos limites da lei, por ato do Poder Executivo. Essas exceções são somente as expressas pela CF/88, no §1º do art. 153, que permite alterar as alíquotas dos impostos sobre: a) importação de produtos estrangeiros; b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou

nacionalizados; c) produtos industrializados e; d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. (FARIAS, 2004, s/p).

O princípio da isonomia ou da igualdade (art. 150, II), prevê a igualdade de todos na lei e perante a lei. Por esse princípio, todos que estiverem na mesma situação “factual” deverão ser tratados igualmente pelo ente tributante. Como exemplo em nossa CF/88 identifica-se a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

A regra da progressividade do imposto, com absoluta adequação, não fere o princípio da igualdade, pois aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, uma vez que somente assim estará sendo igualmente tributado. Neste caso, a igualdade consiste na incidência proporcional à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza. (MACHADO, 2004, p. 55-56).

O princípio da irretroatividade (art. 150, III, “a”), veda a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes da lei que o instituiu ou majorou entrar em vigor. Desta forma, os entes tributantes não podem exigir tributos em que o fato gerador se deu anterior a data da vigência da lei que o instituiu ou majorou e, cabe lembrar, que a vigência da lei depende de sua publicação e, esse princípio aplica-se aos tributos em geral e não comporta exceções.

O princípio da anterioridade (art. 150, III “b” e “c”), proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de exigir tributo no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou majorou. No entanto, esse princípio comporta exceções previstas no §1º do mesmo art. 150. Assim, não se submetem ao princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro, podendo ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou majorou, os impostos incidentes sobre: a) importação de produtos estrangeiros; b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; c) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários; d) produtos industrializados; e) o imposto de guerra; f) o empréstimo compulsório destinado a atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência. Assim, esse princípio procura evitar a insegurança jurídica, pela imprevisibilidade quanto ao ônus tributário a ser suportado pelo contribuinte.

O princípio da proibição de confisco (art. 150, IV), veda os entes tributantes de cobrar tributo excessivamente oneroso, que possa ser sentido pelo contribuinte como penalidade. As atividades econômicas, geradoras de riqueza, não podem ser inviabilizadas pela cobrança de tributo.

O princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V), veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que tem competência tributária, estabelecer limitação ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Essa proibição de limitação ao tráfego de pessoas e mercadorias não alcança a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

As imunidades (art. 150, VI), são os obstáculos constitucionais à incidência de regra jurídica de tributação. Não pode ser tributado o que é imune. A hipótese de incidência tributária que a lei deve definir, não pode alcançar o que é imune.

O princípio da noventena originariamente foi previsto no § 6º do art. 195 da CF/88, com a determinação de que as contribuições sociais de que tratam o artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.

Posteriormente, a Emenda Constitucional (EC) nº. 42/2003 acrescentou a alínea “c” ao inciso III do art. 150 da CF/88, vedando à União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”.

Há, entretanto, diferença no princípio da noventena previsto em ambos os dispositivos constitucionais mencionados. O princípio da noventena previsto no art. 150, III, “c”, CF/88, deve ser aplicado em consonância com o princípio da anterioridade (CF/88, art. 150, III, “b”), significando que a lei que instituiu ou majorou tributos somente deverá entrar em vigor no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação, observando-se ainda, para produzir seus efeitos, o prazo de noventa dias. Já as contribuições sociais de que tratam o § 6º do art. 195 da CF/88 podem ser exigidas no mesmo exercício financeiro em que forem instituídas, mas somente após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.

No entanto, a exemplo do que ocorre no princípio da anterioridade, a CF/88 faz exceção, ficando excluídos da aplicação do princípio da noventena determinados tributos, previstos no §1º do art. 150 da CF/88, que são:

- I- empréstimos compulsórios com a finalidade de atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (CF/88, art. 148, I);
- II- imposto de importação de produtos estrangeiros (CF/88, art. 153, I);
- III- imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (CF/88, art. 153, II);
- IV- imposto de renda e proventos de qualquer natureza (CF/88, art. 153, III);
- V- imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (CF/88, art. 153, V);
- VI- impostos extraordinários, instituídos pela União na iminência ou no caso de guerra externa (CF/88, art. 154, II);
- VII- imposto sobre a propriedade de veículos automotores, no tocante a fixação de sua base de cálculo (CF/88, art. 155, III);
- VIII- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, também somente em relação a fixação de sua base de cálculo (CF/88, art. 156, I).

Este período de noventa dias observados pela lei para entrar em vigor ou produzir seus efeitos jurídicos, denomina-se “vacatio legis”, instituído com o objetivo de proporcionar segurança jurídica. (FARIAS, 2004, s/p).

Outras limitações ao poder de tributar podem ser percebidas nos arts. 151 e 152 da CF/88. O art. 151, CF/88 veda a união de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre diferentes regiões do País (inciso I). Este artigo proíbe ainda a União de tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, a remuneração e os proventos dos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes, (inciso II). Já o inciso III do art. 151 da CF/88, impede que a União isente de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

O art. 152, CF/88, veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência e destino. Essa limitação tem por finalidade evitar uma forma de “guerra” entre os entes da federação. (MACHADO, 2004, 262-272).

Por esses princípios e regras, a CF/88 limitou o poder de tributar dos entes integrantes da federação, obrigando-os a respeitar, sob pena das leis por eles instituídas virem a ser declaradas inconstitucionais.

2.3 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.

Geraldo Ataliba (2004, p. 76), afirma que a hipótese de incidência “é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”.

Assim, uma lei descreve um estado de fato, ou um conjunto de circunstâncias de fato e estabelece que a concretização destes fatos descritos, determina o nascimento de uma obrigação. Portanto, nasce a obrigação com a realização ou ocorrência deste fato identificado no tempo e no espaço.

Neste sentido, também, Hugo de Brito Machado (2004, p. 136), ensina:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Isto posto, conclui-se que hipótese de incidência é tão somente um fato hipotético descrito pela lei enquanto que a concretização deste fato previsto é denominado de fato gerador.

Já Luiz Felipe Silveira Difini (2006, p. 190), entende a hipótese de incidência como a descrição hipotética do fato em lei e, a concretização, ou, ocorrência desse fato no mundo real descrito na hipótese de incidência, como fato

imponível que, sobre ele incide a norma jurídica, decorre sua eficácia surgindo a obrigação tributária (de pagar tributo ao Estado).

Uma vez ultrapassado o entendimento do conceito de hipótese de incidência e fato gerador, pode-se avançar no sentido de elucidar a diferença entre obrigação principal e acessória.

Inicialmente, cabe lembrar que para uma obrigação tributária surgir é indispensável à concretização (ou ocorrência) de uma situação estabelecida em lei. Está, portanto, vinculado ao princípio da legalidade.

Cristiano V. Fernandes Busto (2005, p. 01), definindo relação obrigacional tributária, explica:

Uma relação jurídica pode ser entendida como um conjunto de direitos e deveres agregados, surgindo do relacionamento concreto entre duas ou mais pessoas, para a coordenação de seus respectivos interesses. No âmbito tributário, esta relação jurídica é a que se instaura entre o sujeito ativo e passivo do tributo, inclusive terceiros vinculados e partícipes da fenomenologia impositiva no qual decorre uma obrigação tributária atual ou iminente.

Acrescenta ainda que:

O vínculo existente entre o Estado e os contribuintes não é uma relação de poder, mas sim uma relação jurídica de natureza obrigacional, no qual se constitui no objeto fundamental do Direito Tributário. Este vínculo nasce da ocorrência de um fato típico e jurídico previsto em lei, o fato gerador. Surge, portanto, uma obrigação.

Assim, a lei descreve a hipótese de incidência que, uma vez concretizada torna-se o fato gerador de uma obrigação tributária, também descrita pela lei, bem como os sujeitos ativo e passivo envolvidos pela obrigação.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, conforme art. 113 do CTN, que estabelece:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Em relação ao fato gerador da obrigação principal ou acessória o CTN assim define pelos arts. 114 e 115:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

A obrigação tributária principal nasce com a ocorrência do fato gerador definido em lei, pois, somente a lei pode instituir um tributo, tendo sempre natureza patrimonial, obrigando o sujeito passivo (contribuinte) ao pagamento de quantia em dinheiro ao sujeito ativo.

As obrigações tributárias acessórias têm sempre caráter não patrimonial e objetivam viabilizar o cumprimento das obrigações principais de tributos. Podem ser positivas ou negativas. As positivas representam obrigação de fazer, tolerar, como por exemplo, emitir nota fiscal, escriturar um livro e tolerar o exame de livros e documentos fiscais pelo agente fiscalizador. As negativas representam obrigação de não fazer, por exemplo, não receber mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, (MACHADO, 2004, p. 134-136).

2.3.1 Da consumação do fato gerador

O momento da ocorrência do fato gerador do tributo é estabelecido pelo CTN, no entanto, da liberdade ao legislador ordinário para dispor de modo diverso. Esta liberdade, no entanto, é relativa, pois o legislador ordinário terá que respeitar os limites do que cada situação razoavelmente possa aceitar. Não pode, por exemplo, estabelecer que o fato gerador de um determinado tributo considere-se consumado antes que de fato esteja previsto a hipótese de incidência pela lei. (MACHADO, 2004, p. 137).

O art. 116 do CTN assim determina em relação à ocorrência do fato gerador:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

- I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
- II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Nota-se que o inciso I versa sobre situação de fato, eventos da realidade social que considerar-se-á acontecido o fato jurídico tributável, nos termos da lei, no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais imprescindíveis para que produza os efeitos que lhes são próprios.

No que tange ao inciso II, refere-se a situação jurídica, que ter-se-á por ocorrida, no momento em que, na forma do direito aplicado, esteja definitivamente caracterizada. (CARVALHO, 2007, p. 304).

2.3.2 Dos aspectos da hipótese de incidência

Os fatos que concretizam a hipótese de incidência obrigatoriamente ocorrem num determinado tempo e lugar. Portanto, a norma jurídica ao definir os fatos que integralizarão a hipótese de incidência logicamente também definirá as coordenadas de tempo e espaço para a sua realização. (ATALIBA, 2005, p. 78).

Assim, o legislador ao conceituar o fato (hipótese de incidência) que na sua concretização (fato gerador) dará nascimento da relação jurídica do tributo estabelece os critérios de qualificação que permitem identificá-los efetivamente toda vez que aconteça.

Entende Geraldo Ataliba (2005, p. 78) que:

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

O aspecto pessoal é a qualidade que estabelece os sujeitos da obrigação tributária que o fato impositivo fará surgir. Refere-se a uma conexão do núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas que, em virtude do fato impositivo e por força da lei os identificam como sujeitos da obrigação tributária. É, portanto, um critério de

indicação de sujeitos, ativo e passivo da obrigação tributária que se contém na hipótese de incidência.

É discricionária a determinação do sujeito ativo, a única limitação é que se trate de pessoa com finalidades públicas, em respeito ao princípio da destinação pública dos tributos.

O sujeito passivo é aquele que a CF/88 designou, não havendo qualquer discricção do legislador ordinário na sua determinação. Em se tratando de tributos da categoria impostos, (CF/88, art. 145, § 1º) o sujeito passivo é a pessoa que apresenta capacidade econômica contributiva, que participa do fato imponible, realizando-o, promovendo-o ou dele beneficiando-se economicamente.

Assim, o aspecto pessoal da hipótese de incidência identificado na lei, é a designação explícita ou implícita do sujeito ativo e a definição do critério para identificar o sujeito passivo, critério esse, que também pode ser explícito ou implícito. (ATALIBA, 2005, p. 80-81).

O aspecto material é o mais complexo da hipótese de incidência (h.i.) tributária, pela dificuldade de se separar os componentes lógicos, espaço e tempo. Essa complexidade se deve a dificuldade de enxergar o critério material separado das coordenadas de tempo e espaço, (critério temporal e critério espacial da hipótese tributária). Assim, a ocorrência de um fato se torna impossível de concretizar-se sem considerar certas conjunturas de espaço e tempo (CARVALHO, 2007, p. 286).

Geraldo Ataliba (2001, p. 106-107), também verifica a complexidade e explica que, o aspecto material “é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”.

E continua:

Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.)
Tão íntima é a conexão entre o aspecto material e o pessoal – os dois mais importantes – da h.i., que não se pode cuidar de um, com abstração de outro.

Ainda, segundo esse mesmo doutrinador, os critérios e fundamentos das classificações jurídicas dos tributos são encontrados na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.

Diante disso, pode-se dizer que, o aspecto material é a descrição do fato definido pela hipótese de incidência que fornece os critérios e fundamentos que possibilita a classificação jurídica dos tributos.

O aspecto temporal da hipótese de incidência tributária compreende o grupo de indicações definidas pela norma que fornecem elementos para identificar, com precisão, em que instante, ou momento que acontece o fato descrito, que faz surgir a relação jurídica que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de determinada prestação pecuniária. (CARVALHO, 2007, p. 292-293).

Define Geraldo Ataliba (2005, p. 94) o aspecto temporal da hipótese de incidência, “como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.

Por estas definições, tem-se que o aspecto temporal refere-se à indicação, pela lei que designa a hipótese de incidência à determinação das circunstâncias de tempo (ou momento) em que se considera ocorrido o fato descrito na norma e, do surgimento da relação jurídica.

Desta forma, o legislador discricionariamente é que determina o momento em que deve ser considerado consumado um fato imponible. Caso o legislador se omitir, o momento a ser considerado é a ocorrência do fato material descrito na hipótese de incidência. No entanto, o legislador para fixar o aspecto temporal deve respeitar o limite constitucional, não podendo ser anterior a consumação, em respeito ao princípio da irretroatividade (CF/88, art. 150, III, “a”). (ATALIBA, 2005, p. 95).

O aspecto espacial refere-se à determinação, implícita ou explicitamente das circunstâncias de lugar na hipótese de incidência, relevantes para a caracterização do fato imponible, a exemplo do que ocorre com as operações de prestação de serviços turísticos, em especial o passeio turístico incluído no pacote de serviços que é indispensável à identificação de lugar da ocorrência do fato imponible.

A norma jurídica que determina um comando e qualifica um fato, como hábil para surgimento de uma obrigação é limitada no espaço, ou território da

validade da lei – princípio da territorialidade, pois a competência do legislador não ultrapassa os limites do território a que possui competência para legislar. (ATALIBA, 2005, p. 104).

O estudo dos capítulos seguintes possibilitará um melhor entendimento destes aspectos da hipótese de incidência.

Neste capítulo abordou-se o sistema constitucional tributário. Verificou-se que a CF/88 nos fornece as diretrizes da ordem jurídica do Brasil, inclusive em matéria de direito tributário, por ser hierarquicamente superior às demais normas do nosso ordenamento jurídico.

Como sistema tributário constatou-se que se trata de um conjunto de princípios e regras organizados, harmônicos e interdependentes. Estes princípios e regras são definidos a partir da CF/88 que estabelece a competência tributária dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A CF/88 definiu, ainda, as competências privativas, residual, concorrente e extraordinária, bem como as limitações ao poder de tributar dos entes federados.

Constatou-se, também, que a hipótese de incidência da obrigação tributária é a descrição genérica e hipotética de um fato pela lei e a concretização deste fato previsto em lei é denominado de fato gerador da obrigação tributária.

Por fim, estudou-se os aspectos da hipótese de incidência, que principalmente referem-se a determinado tempo e lugar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

No próximo capítulo a pesquisa vai focar-se no estudo específico do ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

Neste capítulo estudar-se-á o ICMS, de competência dos Estados e Distrito Federal, procurando estabelecer a definição dos serviços tributados pelo ICMS, natureza jurídica do fato gerador, a hipótese de incidência do imposto no serviço de transporte intermunicipal e interestadual, o local da prestação de serviços para efeito da cobrança do ICMS e o sujeito passivo,

Segundo Vittorio Cassone (2008, p. 711), a CF/88 ampliou a materialidade do até então ICM para o atual ICMS (o “S” tendo significado de “serviços”) e, trouxe extenso rol de dispositivos que determinaram uma diretriz que deve ser seguida pelas leis infraconstitucionais, ou seja, tanto pela lei complementar federal quanto pela lei ordinária dos Estados e Distrito Federal. Essas diretrizes objetivava reduzir a complexidade desse imposto que seria bem maior se fosse deixado aos Estados um campo maior de atuação.

Pela CF/88 o ICMS teve seu âmbito ampliado e passou a abranger, além das operações relativas à circulação de mercadorias, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Por essa razão, a sigla ICM foi acrescida do “S”, passando para ICMS desde então.

Em decorrência do tema sob análise, concentrar-se-á os estudos nas operações relativas à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal que passaram a ser tributadas pelo ICMS.

3.1 DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES TRIBUTADOS PELO ICMS

Anteriormente verificou-se que a partir da vigência da CF/88 o ICM passou a chamar-se ICMS em decorrência das operações de prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (CF/88, art. 155, inciso II), que passaram a ser tributadas pelo ICMS.

O art. 730 do Código Civil fornece a definição de contrato de transporte assim dispondo:

“art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas”.

Pontes de Miranda, apud Aires F. Barreto (2005, p. 122), interpretando o artigo pondera que, “o transporte pode não ser em distância geográfica, isto é, em latitude e longitude. Transporta-se de um andar para outro, ou da rua para o andar, ou para o teto, ou para o cume da montanha”.

Segundo o art. 146, III, da CF/88, cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. No entanto, a lei complementar não é instrumento hábil para a instituição do tributo, a não ser nos casos em que a CF/88 é expressa na determinação de que o tributo será criado por lei complementar, como por exemplo, o art. 154, inciso I. Assim, pode-se entender que a lei complementar a que se refere o art. 146, inciso III, da CF/88 não institui imposto. A lei complementar não é lei de tributação, mas lei que estabelece diretrizes sobre leis de tributação, com objetivo de atingir a unidade nacional, na medida em que estreita o campo de atuação do legislador ordinário ao instituir o tributo. (MACHADO, 2004, p. 355).

Em relação aos serviços de transporte, a Lei Complementar nº. 87/1996, estabelece:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores.

Importante perceber que a Lei Complementar não contraria a CF/88 ao introduzir a expressão “por qualquer via”, uma vez que o texto constitucional apenas trata de “prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal” e, poderia alcançar, também, o transporte aéreo. No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF), na ADIN 1.600-8-UF, em 26/11/2001, decidiu pela não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros intermunicipal, interestadual e internacional. E, ainda, que a exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, é inconstitucional enquanto persistirem os convênios de isenção para empresas estrangeiras. (CASSONE, 2008, p. 740-741).

Segundo Társis Nametala Sarlo Jorge (2007, p. 57), o serviço de transporte interestadual e intermunicipal não engloba somente o deslocamento de passageiros, mas também de coisas, por meio terrestre, aéreo ou fluvial/marítimo, seja por caminhões, carretas, oleodutos, gasodutos, inclusive energia. Tudo isto, em tese, está sujeito a tributação pelo ICMS.

3.2 NATUREZA JURÍDICA DO FATO GERADOR DO ICMS

Para analisar o fato gerador do ICMS deve-se observar o disposto na CF/88, na lei complementar e na lei ordinária, além do decreto.

A CF/88 versa sobre a estrutura do ICMS, inclusive, a competência para instituí-lo e a regra matriz de incidência (art. 155, caput e 155, II, e § 2, IX).

A lei complementar dá a definição dos fatos geradores do ICMS (art. 146, III, a, da CF/88). A Lei Complementar nº. 87/1996 respeitando esse comando, estabelece:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

A lei ordinária de cada Estado e do Distrito Federal é responsável por instituir e cobrar o ICMS e, para tanto, deverá prever em suas disposições, a descrição do fato gerador, adotando a definição estabelecida pela lei complementar.

O decreto ou regulamento, mesmo não podendo inovar a ordem jurídica, ou seja, não pode criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações, deve ser observado, pois, pode estabelecer outras obrigações acessórias, de interesse da administração tributária, tais como formulários e prazo de recolhimento, que vão possibilitar o cumprimento da obrigação principal. Esse entendimento decorre do disposto nos arts. 113 e 96 do CTN. (CASSONE, 2008, p. 722-725).

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Neste sentido, também, entende Hugo de Brito Machado (2004, p. 354), que “o fato gerador do ICMS é descrito na lei que o institui, vale dizer, na lei do Estado ou do Distrito Federal”.

3.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NO SERVIÇO DE TRANSPORTE

No capítulo anterior, demonstrou-se que a hipótese de incidência de um tributo é a descrição legal de um fato, ou seja, a formulação prévia, hipotética e genérica estabelecida pela lei que o institui.

Percebeu-se também, que a lei competente para criar o ICMS é a lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal, uma vez que a CF/88 não criou tributos,

mas delimitou a competência tributária de cada ente federativo e, a Lei Complementar somente cria tributos em alguns casos específicos, como no caso do art. 154, I, da CF/88. Assim, cabe ao legislador estadual e do Distrito Federal, através de lei ordinária criar o ICMS e definir a hipótese de incidência, respeitando as diretrizes estabelecidas na CF/88 bem como na Lei Complementar 87/96.

O art. 2º, inciso II da LC 87/96, estabelece que o ICMS incide sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. Assim, por esta definição legal, a hipótese de incidência é prestar serviços de transporte em âmbito interestadual e intermunicipal, por qualquer via, seja rodoviário, ferroviário, fluvial, aéreo ou até por dutos, de pessoas, bens, mercadorias ou valores.

A incidência do ICMS sobre serviços prestados ocorre em regime de direito privado, sendo que somente se pode entender por prestação de serviço quando envolvidas duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, nas qualidades de prestador e tomador ou usuário dos serviços. Assim, não há prestação de serviço para consigo mesmo, bem como não há fato gerador ou fato imponible no serviço de transporte sem valor econômico (como o filantrópico, o familiar, o de mera cortesia, etc.). (MELO, 2004, p. 108-109).

Neste sentido, o art. 13, inciso III da LC 87/96 estabelece que a base de cálculo do ICMS seja o preço do serviço, forçando o entendimento de que somente os serviços de transporte onerosos é que constituem fatos geradores do ICMS.

3.4 DO LOCAL DA PRESTAÇÃO PARA EFEITOS DA COBRANÇA DO ICMS

Para se determinar o local da prestação de serviços e identificar o Estado competente para exigir o ICMS relativo à prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, deve-se atentar para o local da ocorrência do fato gerador, que envolve o aspecto espacial.

Pelo aspecto espacial, sendo o tributo de competência dos Estados e/ou do Distrito Federal, deve ser aplicada a lei do território do respectivo ente federado. (ICHIHARA, 2004, p. 249).

Em relação às operações de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, a LC 87/96 assim dispõe:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

[...]

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

- a) onde tenha início a prestação;
 - b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
 - c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;
- [...].

Nota-se que a regra geral prevalecente no tocante a determinação do local da prestação e do ente federado com capacidade para cobrar o ICMS definida pela LC nº. 87/1996 é o local onde tenha início a prestação do serviço de transporte.

Por esta determinação legal, caso o passeio turístico quando realizado por meio de transporte rodoviário em que ultrapasse os limites territoriais de um Município ou Estado e, caso o entendimento seja no sentido de que nestes casos ocorre a hipótese de incidência do ICMS, o Estado competente para exigir o tributo é o de origem, ou seja, o de onde tenha iniciado o passeio turístico.

3.5 DO SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo do ICMS nos termos do art. 4º da LC nº. 87/1996 c/c art. 155, § 2º, XII, “a”, da CF/88, pode ser:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O art. 121, parágrafo único, II, do CTN, admite a possibilidade de figurar no pólo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando estabelecido por

lei a obrigação para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador. Inclusive, a própria CF/88, no art. 150, § 7º permite o fenômeno da responsabilidade relativa ao ICMS na forma da substituição tributária progressiva ou para frente. Neste caso, uma terceira pessoa é obrigada pela lei ao recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador, ocorrendo antecipação de recolhimento fundado em fato gerador presumido.

No âmbito do ICMS, também bastante comum, a ocorrência da substituição tributária regressiva ou para trás, onde mesmo ocorrendo o fato gerador não se exige o recolhimento do tributo, que fica postergado ou diferido. (SABBAG, 2007, p. 342-343).

Por estas disposições, pode-se entender como sendo o sujeito passivo do ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, qualquer pessoa, física ou jurídica que realize operações de transporte interestadual e intermunicipal, ou, que a lei lhe impute responsabilidade na condição de substituto tributário.

Neste capítulo analisou-se o ICMS, de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Percebe-se que a CF/88 ampliou a materialidade desse imposto, uma vez que acrescentou ao campo da incidência a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, alterando a sigla de ICM para ICMS.

Por serviços de transportes interestadual e intermunicipal sujeitos a tributação pelo ICMS, observou-se que são aqueles prestados por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, tendo sua natureza jurídica e hipótese de incidência estabelecida por lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal respeitados os limites estabelecidos pela LC nº. 87/1996 e CF/88.

Quanto ao local da prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, constatou-se que a regra geral é a do local onde tenha iniciado a prestação do serviço de transporte, sendo contribuinte, ou sujeito passivo, a pessoa física ou jurídica que realiza operações de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, admitida a possibilidade da lei estabelecer a obrigação pelo pagamento à responsável tributário, caracterizando a substituição tributária.

A seguir enfocar-se-á o estudo do ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, com intuito de identificar qual a hipótese de incidência – ICMS ou ISS, na prestação de serviços turísticos.

4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS

Neste capítulo dar-se-á ênfase ao estudo do ISS buscando demonstrar, no Brasil, sua origem e evolução, bem como as disposições na CF/88 e leis infraconstitucionais, identificar o sujeito ativo e passivo, fato gerador, a definição de serviços tributados à luz da LC nº. 116/2003, o caráter imaterial da prestação de serviços, as atividades-meio e atividades-fim e os conflitos de competência entre municípios e entre Estados e Municípios relativos a hipótese de incidência do ICMS ou do ISS.

Para entendimento do imposto sobre serviços, a primeira dificuldade a ser enfrentada é a definição de serviços para poder atribuir sentido a expressão “serviços de qualquer natureza”.

Na lição de Gustavo Masina (2009, p. 69), serviço no sentido literal, expressa um ato humano voluntário, prestado em favor de terceiro. Servir, portanto, está relacionado à idéia de prestar atividade a outrem, de fazer. Por esta razão se credita tanta importância a distinção feita entre as chamadas obrigações de dar e de fazer no que tange ao exame da subsunção do conceito dos fatos ao conceito de serviços.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 519-520), é sucedâneo do Imposto de Indústrias e Profissões, cujo fato gerador era o exercício de atividade econômica com a finalidade de contrapartida remuneratória de competência do Estado-Membro, pela Constituição de 1891. A Constituição de 1934 manteve a competência ao Estado-Membro determinando que metade do imposto arrecadado fosse repassado aos municípios em que a atividade econômica do industrial, do produtor, do comerciante e do prestador de serviços fosse exercida.

Uma melhor repartição de competências e de atividades tributadas foi instituída pela Emenda nº. 18 à Constituição de 1946, que reduziu a incidência do ISS aos moldes até hoje predominante, como se verá a seguir.

4.1 EVOLUÇÃO DO ISS A PARTIR DA EC Nº. 18/1965

Conforme demonstrou-se anteriormente, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nasceu com a EC nº. 18/1965 e a partir daí foi disciplinado pelas seguintes normas: Lei nº. 5.172/66 – CTN, em seu art. 71; Constituição Brasileira de 1.967, em seu art. 25, inciso II; Decretos-Leis nº. 406/68 e 834/69; EC nº. 01/69, no seu art. 24, inciso II; Lei Complementar nº. 56/87; CF/88, com redação da EC nº. 03/93; Lei Complementar nº. 100/99; EC nº. 37/02 e Lei Complementar nº. 116/2003.(ROSSI, 2003, p. 02).

Embora se aceite que a EC nº. 18/1965 tenha dado origem ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, cabe enfatizar que a constituição não cria nenhum tributo, mas apenas atribui competências. Pode-se dizer então, que a EC nº. 18/65 não institui o ISS, apenas autorizou a sua criação que ocorreu em 01 de janeiro de 1967 na maioria dos municípios no Brasil. (FRANCO, 2002, p. 05).

A Ementa Constitucional (EC) nº. 18/65 instituiu dois impostos diferentes, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias ICM (atual ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que substituíram o Imposto de Indústrias e Profissões, sendo atribuída competência tributária a diferentes entes federados, (Estados e Municípios), com legislações e denominações específicas para cada um dos tributos. (ROSSI, 2003, p. 02).

No entanto, Alexandre da Cunha e Vera Lúcia Ferreira (1977, apud Cristiane Nunes Ramos Búrigo, 2005, p. 26-27), esclarecem que a EC nº. 18/65 não fez uma simples substituição do antigo Imposto de Indústrias e Profissões, mas sim, uma nova obrigação impositiva em nosso Sistema Tributário Nacional, com campo de incidência bem mais amplo e fato gerador diverso.

O surgimento do ISS foi determinado pelo disposto no art. 15 da EC nº. 18/65, que assim dispôs:

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

Parágrafo Único. A Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

Nota-se que a EC nº. 18/1965 fez nascer o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não abrangidos na competência da União e dos Estados e determinou a competência para os municípios. No entanto, determinou que os critérios para a sua instituição fossem estabelecidos por Lei Complementar.

A EC nº. 18/65 deu início a uma reforma tributária após a Revolução de 31 de março de 1964 que abriu diretrizes para recuperação econômica do País, com adoção de medidas emergenciais corretivas para combate a inflação, o reativamento da economia e a correção do desequilíbrio cambial. (FRANCO, 2002, p. 03).

Neste cenário de reforma tributária, foi promulgado em 25 de Outubro de 1966 a Lei nº. 5.172 (Código Tributário Nacional – CTN), que na condição de norma complementar à Constituição de 1965, trouxe, além das normas gerais de Direito Tributário, as regras e critérios relativos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, necessárias para que os Municípios o instituíssem, como: hipótese de incidência, contribuinte, e o conceito de serviço para efeito de incidência do imposto. (BURIGO, 2005, p. 27).

Os artigos 71 a 73 do CTN, tinham a seguinte redação:

Art. 71. Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968:

Texto original: O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço: *(Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*

I – locação de bens móveis;

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

III – jogos e diversões públicas.

IV – beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização. *(Inciso acrescentado pelo Ato Complementar nº 27, de 8.12.1966 e alterado pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*

V – execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos assim como as respectivas subempreitadas. *(Inciso acrescentado pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967 e alterado pelo Ato Complementar nº 35, de 28.2.1967)*

VI – demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos; *(Inciso acrescentado pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*

§ 2º Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3º do artigo 53, salvo se a prestação de serviço constituir

seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade. *(Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*

Art. 72. *Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968:*

Texto original: A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo:

I - quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho;

II – Nas operações mistas a que se refere o § 2º do artigo anterior, caso em que o imposto será calculado sobre o valor total da operação, deduzido da parcela que serviu de base ao cálculo do imposto sobre circulação de mercadorias, na forma do § 3º do artigo 53. *(Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*

III – Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil, caso em que o imposto será calculado sobre o preço total da operação deduzido das parcelas correspondentes: *(Inciso acrescentado pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*

a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador do serviço;

b) do valor das subempreitadas, já tributadas pelo imposto.

Art. 73. *Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968:*

Texto original: Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

O CTN, ainda no ano de 1966 sofreu as seguintes correções: em 14 de novembro, o Decreto-lei nº. 28 substituiu a redação do art. 4º; em 08 de dezembro, o Ato Complementar nº. 27, com o objetivo de evitar dúvidas, acrescentou ao § 1º do art. 71, o inciso IV, esclarecendo que jogos e diversões públicas estavam incluídos entre os serviços alcançados pelo ISS (art. 1º, alteração 3ª).

No ano de 1967, o CTN teve novas alterações no que se refere a sistemática do ISS: em 30 de janeiro o Ato Complementar nº. 34 ampliou o conceito e a enumeração de serviço até então considerada, para efeito de cobrança do ISS (art. 3º, alteração 7ª); trouxe novo conceito de atividade mista (art. 3º, alteração 8ª); determinou a base de cálculo do ISS para os casos de atividades mistas e de execução de obras hidráulicas e de construção civil (art. 3º, alteração 9ª) e definiu a alíquota máxima para a cobrança do ISS incidentes sobre certos serviços (art. 9º); em 28 de fevereiro, o Ato Complementar nº. 35 excluiu da incidência do ISS, as subempreitadas realizadas com obras ligadas ao Poder Público (art. 3º) e altera a regra da base de cálculo do ISS nos casos de execução de obras hidráulicas e de construção civil (art. 4º); em 13 de março, o Ato Complementar nº. 36 instituiu o conceito de local da operação para efeito de ocorrências do fato gerador do ISS, para os casos em que a prestação de serviços envolvia mais de um Município (art. 6º).

Em 24 de janeiro de 1967 com promulgada nova Constituição do Brasil que entrou em vigor em 15 de março de 1967 a competência municipal do ISS foi mantida pelo art. 25, com a seguinte dicção:

Art. 25. Compete aos municípios decretar imposto sobre:

[...]

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em lei complementar.

A partir daí a Constituição passou a exigir que a Lei Complementar definisse os serviços que constituíssem hipótese de incidência do ISS.

Em 31 de dezembro de 1968 foi editado o Decreto-lei nº. 406, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro aplicáveis tanto ao Impostos Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias, quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, revogando, expressamente os artigos do CTN relativos ao ICM e ao ISS. A hipótese de incidência do ISS passa a ser a prestação de serviços enumerados numa lista, conforme art. 8º, que dispôs, “o imposto de competência de municípios sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador à prestação por empresa profissional ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”.

O Decreto-lei nº. 834, de 08 de setembro de 1969, alterou o Decreto-lei nº. 406/68, alterando a redação e a regra de alguns de seus artigos (art. 8º, § 2º, art. 9º, §§ 2º e 3º), inclusive acrescentando itens a lista de serviços, que passou de 29 para 66 itens.

O Decreto-lei nº. 932 de 10 de outubro de 1969, tratou de dirimir dúvidas quanto a aplicação da lista de serviços e cancelou as multas fiscais para determinados serviços e vedou a restituição do valor recolhido a título de ICM ou ISS decorrente de interpretação errônea da lei.

A EC nº. 01 de 17 de outubro de 1969, traz a nova discriminação de rendas tributárias, mas mantém as disposições em relação à forma de distribuição do ISS aos municípios, art. 24, no entanto, o § 4º deste artigo, limitou o poder dos municípios fixando alíquotas máximas do ISS.

A partir da EC nº. 01/69, o ISS passou a ser regulado pela Constituição (art. 24, inciso II; e, § 4ª) e pelo Decreto-lei 406/68, com a redação alterada pelo Decreto-lei nº. 834/69, além da legislação municipal. No entanto, o Decreto-lei nº.

406/68 sofreu três alterações substanciais, a instituída pela Lei Complementar nº. 22, de 09 de dezembro de 1974, que alterou a redação do art. 11; a da Lei nº. 7.192, de 05 de janeiro de 1984, que acrescentou mais um item a lista de serviços (o item 67 – profissionais de relações públicas); e, a mais importante, a da Lei Complementar nº. 56, de 15 de dezembro de 1987, que em seu art. 1º, alterou e substituiu a lista de serviços anterior, passando-a de 67 itens para 100 itens.

A CF/88, pela EC nº. 3, de 17 de março de 1993, ao tratar da competência para instituir impostos pelos Municípios manteve o ISS (art. 156, inciso I), com a fixação de alíquotas máximas (inciso I do § 4º do art. 156), mas limitou o poder fiscal dos municípios ao permitir que Lei Complementar exclua da base da incidência as exportações de serviços para o exterior (inciso II do § 4º deste mesmo artigo). (FRANCO, 2002, p. 7-10).

Em 22 de dezembro de 1999 surgiu a Lei Complementar nº. 100 que acrescentou o item 101 a lista de serviços, que possibilitou aos municípios, no âmbito de seus respectivos territórios, passassem a cobrar o ISS sobre os serviços prestados às estradas pedagiadas, estabelecendo somente para esse item, alíquota máxima de 5%, conforme art. 3º e 4º:

Art. 3º A Lista de serviços anexa ao Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação dada pela Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987, passa a vigorar acrescida do seguinte item:

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

Art. 4º A alíquota máxima de incidência do imposto de que trata esta Lei Complementar é fixada em cinco por cento.

A LC 100/99 veio a sanar a lacuna a muito tempo reivindicada pelos municípios possibilitando a cobrança do ISS sobre serviços prestados às estradas pedagiadas. (RIBEIRO, 2002, p. 01).

Em 12 de junho de 2002 a EC nº 37 alterou a redação do § 3º do art. 156 da CF/88 estabelecendo que cabe a Lei Complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS e introduziu o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), determinando que, enquanto lei complementar não fixar alíquotas mínimas do ISS, estas serão de 2%. (MUSSOLINI JÚNIOR, 2003, p. 01).

Em 01 de agosto de 2003 surgiu a Lei Complementar 116/03 para atualizar o antigo, defasado e muito criticado Decreto-Lei 406/68 (recepcionado como Lei Complementar pela CF/88), que determinava até então, as normais de tributação do ISS.

A Lei Complementar 116/03 ampliou a lista de serviços que continham 101 itens e passaram para 203 itens de serviços tributáveis divididos em 40 grupos. A alíquota máxima foi fixada em 5% e a mínima mantida em 2% conforme previsão do art. 88 do ADCT (EC nº. 37/02).

Os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei 406/68 foram revogados, pela Lei Complementar 116/03, havendo dúvidas em relação a vigência e aplicação do art. 9º do Decreto-lei 406/68 (não revogado expressamente pela LC 116/2003), que versava sobre a base de cálculo do ISS e permitia o recolhimento pelos autônomos e pelas sociedades uniprofissionais por meio de valores fixos em reais e permitia, ainda, a possibilidade de dedução da subempreitada na construção civil. (ASHIKAGA, 2003, p. 1-2).

Segundo Carla Cristina Paschoalotte Rossi (2003, p. 02), o ISSQN é um imposto que se encaixa na categoria dos impostos sobre a circulação, uma vez que desde o seu surgimento em 1965 integrou o rol dos impostos sobre a produção e circulação. Sendo assim, tem por objeto a circulação econômica de serviços, ou seja, a prestação de serviços que consiste na circulação de bens imateriais ou incorpóreos com finalidade lucrativa, pois, a prestação de serviços sem a finalidade lucrativa, não caracteriza a hipótese de incidência do ISSQN.

4.2 O ISS NAS LEIS INFRACONSTITUCIONAIS

A competência para instituir o ISS é dos Municípios, pelo que prevê o art. 156, III, CF/88 e, embora tenha conferido a competência aos municípios, remete a Lei Complementar à tarefa de estabelecer as regras estruturais e fundamentais do tributo, inclusive, fixar alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (incisos I a III do § 3º).

Percebeu-se que a autonomia não é jamais ilimitada numa federação, ao contrário, é limitada diretamente pela própria Constituição e/ou através de leis complementares.

As leis complementares são leis infraconstitucionais que, exigem voto favorável da maioria absoluta dos parlamentares para aprovação (art. 69, CF/88), ou seja, metade mais um dos legisladores que compõem a casa, enquanto que as demais normas infraconstitucionais são aprovadas por voto favorável de maioria dos parlamentares presentes.

A Lei Complementar em vigor a que se refere o art. 156, III, CF/88 é a nº 116/2003 que, sendo lei nacional, vincula diretamente todos os Municípios e define as normas gerais de direito tributário, tendo por finalidade, também, evitar conflitos de competência entre os diversos municípios e entre Estados e Municípios em situações que envolvam atividades mistas ou complexas que se verifique tanto obrigação de fazer quanto de dar. Assim, somente aos Municípios é permitido tributar os serviços listados em anexo à Lei Complementar. (MASINA, 2009, p. 79-82).

Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo de Lima Castro Diniz (2008, p. 858), defendem que:

A previsão de serviço em lei municipal, não contido na lista veiculada pela lei complementar, implica tributar atividade que não se insere no raio de competência dos Municípios. A própria Constituição atribui à lei complementar o papel de definir os serviços sujeitos à incidência do ISS, limitando, pois, a competência dos Municípios. Logo, é inconstitucional aos Municípios inovar a matéria. Essa maneira de interpretar o papel da lei complementar em matéria de ISS se alinha à *corrente tricotômica*, segundo a qual a lei complementar deve disciplinar os três temas previstos pelo art. 146 da Constituição Federal, a saber: a) conflitos de competência; b) limitações ao poder de tributar; e c) normas gerais sobre definição de tributo e suas espécies, assim como, em relação aos impostos, seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; obrigação, crédito, decadência, prescrição etc.

Sendo assim, a Lei Complementar 116/2003 cumpre as três funções previstas no art. 146 da CF/88 relativas à matéria de ISS e confirma que os serviços sujeitos a incidência do ISS são somente os relacionados pela lista de serviços anexa, sendo esta, portanto, taxativa.

Segundo Maxwell Ladir Vieira (2004, p. 01), a estrutura básica do ISS molda-se na CF/88, mas a prerrogativa de definir os serviços que serão tributáveis

pelo ISS é conferida à lei complementar, bem como, as diretrizes que as legislações municipais devem respeitar para criar o imposto sobre serviços em seu ordenamento jurídico municipal.

Assim, não é suficiente a existência da Lei Complementar para que os Municípios possam cobrar o ISS, é necessário que cada Município, por meio de lei local, exerça sua competência tributária, estabelecendo a regra matriz para a incidência do ISS.

Isto posto, para a compreensão do ISS deve ser observado não somente a LC 116/2003, que contém grande parte da normatização, mas também as demais normas legais do nosso ordenamento jurídico aplicáveis a matéria e, em especial, a lei municipal.

4.3 SUJEITO ATIVO E PASSIVO DO ISS

A CF/88 atribui competência tributária às pessoas políticas de direito público que, representam a faculdade conferida ao ente federado para criação, in abstrato, dos tributos específicos.

Os entes federados para exercerem esta faculdade constitucional devem aprovar leis (art. 150, I da CF/88) que estabeleçam essencialmente a hipótese de incidência do tributo, o sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Pela redação do art. 119 do CTN, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

A competência tributária constitucional para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza foi atribuída aos municípios (CF/88, art. 156, III). Assim, o sujeito ativo da obrigação tributária, com poderes para instituir e cobrar o imposto é o Município onde ocorre a prestação de serviço, ou melhor, o Município onde ocorre ou se concretiza o fato imponible descrito na norma tributária. (ROSSI, 2003, p. 4-5).

No tocante ao sujeito passivo, o art. 121 do CTN assim dispõe:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único – O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

Assim, pela definição do CTN, sujeito passivo pode ser o contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com o fato imponible; ou responsável, quando, embora não sendo contribuinte, se obriga ao pagamento por conta de previsão legal.

No campo específico do ISS, o art. 5º da LC nº. 116/2003 estabelece que “contribuinte é o prestador do serviço”. Já no art. 6º a LC nº. 116/2003 repete disposição do art. 128 do CTN, concedendo aos Municípios e Distrito Federal, a faculdade de atribuir a terceira pessoa, a responsabilidade pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou mantendo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação, inclusive em relação à multa e aos acréscimos legais, mas somente para pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Ainda, a lei que instituir o ISSQN pode determinar a exclusão total da responsabilidade do prestador do serviço, caracterizando a substituição tributária, ou estabelecer a responsabilidade subsidiária entre o prestador e o tomador do serviço, objetivando o adimplemento total ou parcial da obrigação, inclusive, em relação às multas e demais acréscimos legais. Nestes casos, o tomador do serviço fica obrigado ao recolhimento do imposto devido, bem como multas e acréscimos legais, independente da retenção do seu valor na fonte.

Desta forma, cabe aos Municípios e Distrito Federal estabelecer através de lei, os critérios para responsabilização de terceiros ao pagamento do ISSQN, devendo, no entanto, determinar tais responsabilidades apenas às pessoas jurídicas, uma vez que as pessoas físicas não possuem mecanismos hábeis para proceder à retenção na fonte do imposto. (ROSSI, 2003, p. 7).

4.4 FATO GERADOR DO ISS

Constatou-se no primeiro capítulo que a hipótese de incidência da obrigação tributária é a descrição na lei de um fato hipotético enquanto a concretização deste fato previsto é denominado de fato gerador.

Em relação ao ISS, o art. 156, III, da CF/88 estabelece aos Municípios a competência para instituir e cobrar imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União.

Dispõe o art. 146, inciso III, alínea “a” da CF/88, que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, dentre os quais o ISS.

Constitui o fato gerador do ISS, segundo a LC nº. 116/2003 “a prestação de serviços constantes da Lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador” (art. 1º). Por determinação da LC nº. 116/2003, o ISS incide, ainda, sobre serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (LC nº. 116/2003, art. 1º, § 3º). No entanto, segundo Hugo de Brito Machado (2004, p. 390), o fato gerador do ISS “é o descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional”.

Assim, o fato gerador do ISS é definido pela lei municipal, mas a definição terá que respeitar os limites fixados pela LC nº. 116/2003 que, por sua vez, não pode ultrapassar os limites estabelecidos pela CF/88 que atribuiu competência aos Municípios.

Séria polêmica surgiu entre os tributaristas com a definição da hipótese de incidência pelo legislador municipal sobre a lista de serviços anexa à LC nº. 116/2003, se esta seria exemplificativa ou taxativa, uma vez que a referida LC em vez de definir serviços preferiu relacionar os serviços sujeitos a incidência do imposto.

Segundo Hugo Machado de Brito (2004, p. 390), o Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou-se no sentido de que a lista de serviços anexa à LC nº

116/2003 é taxativa, e, no seu entendimento, erroneamente admitiu a aplicação analógica, pois:

Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional a dizer que 'o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei' (art. 108, § 1º).

Leciona Sérgio Pinto Martins (2006, p. 56-57) que, para constituir fato gerador do ISS o serviço deve ser prestado por pessoa que exerça atividade econômica visando lucro. O contrato de prestação de serviços constitui obrigação de fazer, ou prestar, mas não é o fato gerador do ISS, se o serviço não foi prestado. Da mesma forma, os adiantamentos feitos ao prestador, por serviços ainda não realizados, não constitui fato gerador do ISS, uma vez que o serviço ainda não foi prestado. No entanto, caso ocorram pagamentos mensais pela prestação de serviços contratados, cada pagamento é um fato gerador do ISS, mas se o contrato prevê o pagamento somente ao final da prestação de serviço, o fato gerador ocorrerá somente com o pagamento na conclusão do serviço contratado.

Desta forma, os serviços tributáveis são os relacionados na lista de serviços anexa à LC nº. 116/2003, que os enumera de forma exaustiva. Para ser tributável a prestação de serviços, terá que ser onerosa, ou seja, ser remunerada. (MACHADO, 2004, p. 391).

4.5 DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS TRIBUTADOS À LUZ DA LC Nº. 116/2003

Por determinação da CF/88, em relação ao ISS, compete à lei complementar, definir os serviços de qualquer natureza sujeitos a incidência (art. 156, III), regular as alíquotas máximas e mínimas (art. 156, § 3º, I) e a incidência do tributo sobre as exportações de serviços (art. 156, § 3º, II).

Desta forma, a criação do ISS por parte dos Municípios depende da promulgação de lei complementar que defini os serviços sujeitos a incidência do ISS. Se não houvesse a obrigação constitucional no sentido de que cabe a lei

complementar definir os serviços sujeitos a incidência do ISS, cada um dos mais de 5.500 municípios brasileiros poderia ter legislação diferenciada.

A lei complementar em vigor à que se refere o art. 156,III da CF/88 é a LC nº. 116/2003 que, uma vez promulgada, os Municípios podem criar o respectivo imposto, editando lei ordinária, devendo respeitar a lista de serviços anexa à lei complementar. (MARTINS, 2006, p. 46-47).

A definição de serviços sujeitos a incidência do ISS foi estabelecido pela LC nº. 116/2003 mediante lista com relação taxativa dos serviços, conforme ANEXO A.

Assim, uma vez definidos os serviços por lei complementar o legislador ordinário municipal poderá impor através de lei, a incidência do ISS somente sobre estes serviços, uma vez que o STF já decidiu que a referida lista é taxativa, conforme demonstrado anteriormente.

Em relação ao caráter taxativo da lista de serviços, Sérgio Pinto Martins (2006, p. 47-49) entende que a competência outorgada pela CF/88 aos Municípios foi para legislar sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, e não tributar todo e qualquer serviço. A lei ordinária municipal ao definir os serviços alcançáveis pelo ISS deve limitar-se aos serviços relacionados pela lei complementar.

4.6 O CARATER IMATERIAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Anteriormente, percebeu-se que o art. 156, III da CF/88 estabelece a previsão legal do ISS, mas, no entanto, não conceituou serviço para fins de incidência, relegando esta tarefa à lei complementar. Não se pode, portanto, segundo Natalie de Souza Martins (2008, p. 01), “considerar a incidência tributária restrita à figura de ‘serviço’, mas sobre a ‘prestação de serviço’, porque esta é que vai abranger os elementos da relação jurídica”.

O conceito de serviço para o direito só pode ser extraído do sistema jurídico. Não teria nenhum sentido a alegação de que o ISS incide sobre a venda de serviço, porque este conceito é econômico e, serviço não se vende, serviço presta-

se, faz-se. O conceito de serviço tributável deve ser buscado pela interpretação sistemática na própria Constituição. (BARRETO, 2009, p. 317).

Assim, ainda este mesmo doutrinador (p. 317) ensina que:

Entrelaçando princípios e normas, pode-se concluir que serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial.

No entanto, Sérgio Pinto Martins (2006, p. 17-26), afirma que a expressão imposto sobre serviço de qualquer natureza tem sentido essencialmente econômico e, o conceito de serviço há de se buscar na Economia e não no Direito Privado. Para que haja serviço é necessário que a atividade seja prestada para terceiro e não para si próprio. Desta forma, por exemplo, não será qualquer prestação de serviço de transporte municipal que terá incidência do ISS, mas a prestação de serviço de transporte municipal prestado para terceiros mediante remuneração.

Ainda, segundo este doutrinador, os serviços pertencem ao grupo dos bens imateriais ou incorpóreos, isto é, que não tem existência física ou extensão corpórea, portanto, são bens que não podem ser apreensíveis por nossos sentidos. Na prestação de um serviço a terceiro, entrega-se um bem imaterial e não material.

Defende (p. 26), portanto, que:

Serviço é bem imaterial na etapa da circulação econômica. Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço).

Ensina Natalie de Souza Martins (2008, p. 02) que, o que está sujeito a tributação, não é o 'puro serviço', mas sim a prestação de serviço, uma vez que é necessário a atuação de um prestador em favor de um terceiro, com o objetivo de receber remuneração. O critério material da hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.

Segundo Sérgio Pinto Martins (2006, p. 27), "a prestação de serviços de qualquer natureza é onerada pelo ISS pouco importando o fornecimento, ou não, de materiais".

Desta forma, a prestação de serviços consiste em obrigação que tem por objeto um fazer e, o fato de requerer emprego de materiais e/ou equipamentos para

sua realização, não descaracteriza a obrigação de fazer, quando, por sua vez, faz parte da atividade meio e não da atividade fim, como se verá a seguir.

4.7 ATIVIDADE-MEIO E ATIVIDADE-FIM

Em qualquer atividade há ação-meio em que o custo é diretamente ou indiretamente incluído ao preço dos serviços. Mas isso não possibilita que essas atividades possam ser tomadas isoladamente, como se cada uma seja uma atividade autônoma, independente, dissociada daquela que representa a atividade-fim (como por exemplo, se pretendesse que o advogado, quando contratado para elaborar um parecer preste serviço de datilografia, mesmo sabendo que o custo dessa atividade-meio está agregada a atividade-fim que é a elaboração do parecer).

A consecução de uma atividade fim, sempre exige, de uma forma ou de outra, o desempenho de atividades de análises, planejamento, coleta de dados, de organização, controle, administração e muitas outras as quais, nada obstante, não se confundem com o fim perseguido, que, poderia ser, por hipótese, o de transportar pessoas.

Essas mesmas ações humanas podem não mais se caracterizar como atividade-meio e, noutras situações, representar o próprio objeto fim colimado de utilidade autônoma para terceiros.

Assim, é preciso discernir as situações em que essas ações humanas não são apenas atividade-meio, mas sim, constituem atividades-fim, colocada a disposição de terceiros.

A dificuldade de distinguir as atividade-meio das atividades-fim, não raras vezes decorre de cláusula nos contratos, nos registros contábeis, dessas tarefas ou etapas constitutivas de obrigações do prestador. Estas referem-se a indicação, explicitação ou especificação das técnicas, processos ou deveres que devem ser observados ou cumpridos na busca do fazer objeto do contrato, ou melhor, do serviço a ser prestado.

No sistema tributário, consiste causa geradora de um tributo a conduta definida em lei e compatível com a finalidade precípua e essencial do prestador, do produtor ou do comerciante, porque em todas as fases da produção ou da

comercialização há serviços na atividade-meio e as vezes mercadorias na prestação de serviços. (BARRETO, 2009, p. 355-357).

Neste sentido, Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo Lima Castro Diniz (2008, p. 875), lecionam que:

Serviço tributável pelo ISS é aquele que constitui o objeto do negócio jurídico entabulado entre prestador e tomador, desde que constitua *prestação de fazer*. Para consecução do serviço contratado pelo tomador, inúmeras atividades (*atividade-meio*) podem ser desenvolvidas para se alcançar o cumprimento do contrato (*serviço-fim*). Apenas o *serviço-fim* pode ser alvo de tributação pelo ISS; as *atividades-meio* consubstanciam o atendimento aos requisitos necessários para se cumprir a prestação de fazer contratada pelas partes (*atividade-fim*).

Marcelo Caron Baptista (2005, apud Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo Lima Castro Diniz, 2008, p. 875-876) acrescentam ainda que:

Independente, para que um ato do devedor seja tido como prestação-meio, tratar-se de um fazer ou de um dar. O elemento decisivo está na prestação-fim, que definirá se há ou não incidência do ISS. Disso se extrai o critério não só aplicável ao estudo do tributo em exame. Serve, de igual modo e com a mesma precisão, para a explicação da incidência de outros tributos presentes no sistema. [...]

Considerando os entendimentos doutrinários citados, pode-se perceber que o serviço de passeio turístico quando faz parte de um pacote de serviços turísticos não sofrerá incidência tributária isoladamente, mas sim, conjuntamente com os outros serviços que integram o pacote de serviços turísticos, porém o conceito de serviços não poderá ser modificado nem ampliado quanto ao campo de incidência, devendo sempre a lei municipal se ater ao princípio constitucional da legalidade e tipicidade cerrada da lei.

4.8 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE MUNICÍPIOS

Considerando o aspecto espacial, aparentemente o ISS não deveria envolver muitos problemas, dado que as leis do Município circunscrevem-se ao âmbito de seu território. Todavia, não são raros os problemas de conflito de leis no espaço entre Municípios, uma vez que há um sem-número de prestadores de

serviços (pessoas físicas e jurídicas) estabelecidos ou domiciliados em um Município, que prestam serviços em outros. Isto enseja questionamento no sentido de que, a quem cabe tributar tais prestações? O Município em que os serviços são prestados ou aquele em que o prestador estiver estabelecido ou domiciliado?

Assim, os serviços executados em um único Município não geram problemas. Os conflitos surgem quando a prestação dos serviços envolve mais de um Município.

Com o objetivo de dispor sobre tais conflitos, a CF/88 (art. 146, I) atribuiu ao Congresso Nacional à competência para a edição de leis complementares, instituidoras de normas gerais de direito tributário. (BARRETO, 2009, p. 340-341).

Neste sentido, o CTN, de 1966, com status de lei complementar, não definiu qual seria o local da prestação de serviços. Entendia-se nesta época, que o ISS era devido no local onde o serviço era prestado. Assim, um Município não poderia exigir o ISS do serviço prestado em outro, pelo princípio da territorialidade.

Em 13/03/1967, o Ato Complementar nº. 36 versou sobre a hipótese de prestação de serviços realizado por empresas em mais de um Município (art. 6º). Para efeito de incidência do ISS considerava-se local da prestação: I – o local onde fosse efetuada a prestação do serviço no caso de construção civil e nos casos em que o serviço fosse prestado, em caráter permanente, por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município; II – o local da sede da empresa, nos demais casos.

Em 31/12/1968, o Decreto-lei 406, no art. 12, passou a considerar como local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador, ou na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador (alínea a) e, em relação à construção civil, o local onde se efetuar a obra (alínea b).

Em 31/07/2003, a LC 116 através do art. 10 revogou expressamente o art. 12 do Decreto-lei 406/68, mas no art. 3º a LC 116/03 seguiu a mesma orientação do artigo revogado. Determinou que “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” e, acrescentou exceções que não constavam na legislação anterior. (MARTINS, 2006, p. 100-101).

A LC nº. 116/2003 determinou que o ISS é devido no local da prestação dos serviços, apenas em se tratando dos serviços relacionados nos incisos I a XXII

do art. 3º. No mais, prevalece o local do domicílio do prestador, onde se situa o estabelecimento prestador, onde este se estabelece com ânimo definitivo.

A definição de estabelecimento prestador é dada pelo art. 4º da LC nº. 116/03 que assim dispõe:

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.

Sérgio Pinto Martins (2006, p. 103) entende que “o estabelecimento prestador pode desenvolver suas atividades num local de forma permanente ou temporária. Entretanto, é necessário que configure unidade econômica de produção (empresa) ou profissional (profissionais liberais ou autônomos)”.

Afirma Roque Carraza (1997, apud Sérgio Pinto Martins, 2006, p. 104) que:

se o serviço é prestado no Município ‘A’, nele é que deverá ser tributado pelo ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado no Município ‘B’. Do contrário estaríamos admitindo que a lei do Município ‘B’ pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre o fato ocorrido no território do município onde ela não pode ter voga. Sempre o ISS é devido no Município em cujo território a prestação de serviço se deu. Isso a despeito do que dispõe o art. 12 do Decreto-lei nº. 406/68, que não se sobrepõe a nenhuma norma constitucional”.

No entanto, o próprio Sérgio Pinto Martins (2006, p. 104-105) discorda, afirmando que o art. 12 do Decreto-lei 406/68 ou o art. 3º da LC 116/03 não contrariam a constituição. Entende, que a CF/88 apenas determina que a LC defina os serviços submetidos ao ISS (art. 156, III), e disponha sobre conflitos de competência entre pessoas jurídicas tributantes (art. 146, I). Assim, o disposto no art. 3º da LC nº. 116/03 estabelece exceção ao princípio da territorialidade, não sendo incompatível com a CF/88. Por esta interpretação, afirma que o ISS é devido ao Município onde está localizado o estabelecimento do prestador dos serviços. Cita inclusive como exemplo, “se uma empresa é sediada no Rio de Janeiro, prestando serviços em Marília, onde não possui nenhum estabelecimento prestador, o ISS é devido no Rio de Janeiro, pois é nesta cidade que está o estabelecimento prestador”.

Já Aires F. Barreto (2009, p. 346) concorda com a interpretação de Roque Carraza, afirmando que:

Decisivo, porém, é perquirir onde se completou, isto é, onde foram os serviços prestados, exauridos, ultimados. Para fazê-lo, no entanto, não se pode prescindir de determinar, com precisão, quando o fato imponible ocorreu. Sabendo quando se consumou, será possível reconhecer o sujeito ativo da obrigação tributária (determinar onde se perfez).

E enfatiza:

Precedentemente, vimos de ver que o fato tributável só ocorre no momento da consumação do serviço, no átimo da produção dos efeitos que lhe são próprios. Logo o Município competente será o do lugar onde forem eles produzidos, executados, consumados.

Segundo ainda, este mesmo autor (p. 346-348), antes da promulgação da LC nº. 116/03, o STJ após decisões divergentes de turmas, definiu em sede de embargos, por sua primeira Seção, que “ o ISS é devido no local em que os serviços forem prestados, independente do local (Município) em que estiver o estabelecimento prestador”. Informa, também, que a doutrina entendeu na época, que esse entendimento do STJ foi fundado em casos em que pela natureza dos serviços era necessária a presença física do prestador (funcionários ou prepostos) no local (Município) onde os serviços foram prestados, como por exemplo, serviços de vigilância e limpeza. E que, não era possível afirmar que a posição do STJ se aplicaria a todos os serviços, inclusive os que não exigissem a presença física do prestador. Mas, com a entrada em vigor da LC nº. 116/03 a regra relativa ao local da incidência do ISS foi reformulada e, consoante a essa nova lei, agora o que se afirma é: “o ISS é sempre devido no local da prestação do serviço”.

Esse entendimento é confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. (AgRg no Ag. 11536916 / SP).

ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SÚMULA Nº 83/STJ.

1. O município competente para a cobrança do ISS é aquele onde ocorre a prestação do serviço, ou seja, o local em que se concretiza o fato gerador e, não, onde se encontra a sede da empresa prestadora. Precedentes.

2. "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida." (Súmula do STJ, Enunciado nº 83).

3. Agravo regimental improvido.

Desta forma, caso o presente estudo aponte a hipótese de incidência de ISS sobre as operações de prestação de serviços turísticos, em especial o passeio turístico realizado por meio rodoviário, mesmo ultrapassando os limites de um Município, o ISS será devido no Município onde o passeio turístico for concluído.

4.9 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE MUNICÍPIOS E ESTADOS - ICMS x ISS

Para analisar as hipóteses em que poderá ensejar conflito de competência tributária entre Estados (ICMS) e Municípios (ISS), passa-se a examinar as normas de competência de cada um dos impostos.

A regra de competência tributária de incidência do ISS se restringe as hipóteses em que se verificar a ocorrência de prestação de serviço, que representa obrigação de fazer, realizada em favor de terceiro, com conteúdo econômico, prestado em regime de Direito Privado ou de Direito Administrativo (quando a Administração Pública for a parte contratante) e esteja previsto em lei complementar a que se refere o art. 156, III, CF/88.

No tocante ao ICMS, a regra de competência tributária abrange as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (CF/88, art. 155, II). (MASINA, 2009, p. 115-116).

Eventuais conflitos de competência cumpre a lei complementar, nos termos do art. 146, I, da CF/88 dirimir, para manter a harmonia do sistema. (DENARI, 2002, p. 312).

Embora haja várias operações passíveis de ensejar conflitos de competência relativo à hipótese de incidência de ICMS ou ISS, vai-se focar o estudo nas operações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, sujeitas a incidência do ICMS e as operações de prestação de serviços turísticos, mais especificamente os passeios turísticos sujeitos a incidência do ISS, uma vez que conta no item 9.02 da lista de serviços anexa a LC nº. 116/03.

Em parecer aprovado pela Comissão Permanente de Assuntos Tributários (COPAT) do Estado de Santa Catarina (SC) em 29 de novembro de 2002, em

resposta de consulta nº. 57/2002, referente conflito de incidência de ICMS ou ISS, os julgadores decidiram pela incidência do ISS em operação de prestação de serviços turísticos, sob o seguinte fundamento:

Na prática os serviços objeto do item 49 da lista são os prestados pelas agências de turismo ou de viagens, que fazem a promoção e execução de programas de turismo, passeios, excursões e também oferecem guias de turismo, interpretes, reservam e vendem passagens aéreas, marítimas etc., fazem reservas em hotéis. Tais empresas devem ser registradas na Embratur. O turista é aquele que se serve dos serviços prestados pela agência de turismo, isto é, que vai fazer uma viagem temporária com o objetivo de recreação ou até de instrução. O transporte turístico fornecido pelas agências é inerente ao serviço turístico.

[...]

A empresa de viagem ao deslocar turistas com seus veículos, não realiza transporte. Este é o meio para a realização da viagem turística. O objeto do contrato não será o transporte, mas a excursão turística. A agência de viagem não explora o transporte, mas serviços turísticos.

[...] o serviço prestado não pode ficar restrito ao transporte em parte do itinerário, mas constituir realmente um passeio ou excursão, ficando o veículo e seu motorista à disposição dos excursionistas, de modo que o objeto principal da prestação seja o passeio ou excursão e não o transporte.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP) em apelação civil sem revisão nº. 536.372-5/9, da décima quarta Câmara de Direito Público, Relator Wanderley José Federighi, de 25 de maio de 2006, negou provimento à apelação proposto pela Prefeitura de Presidente Prudente, relativo a cobrança de ISSQN sobre locação de serviços de transporte de pessoas e cargas, decidindo pela incidência do ICMS, com o seguinte fundamento:

Com relação ao agenciamento, organização, promoção e execução de programas turísticos, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres, previsto no item 49 da Lei Complementar nº. 56/87, em nenhum momento do processo não se vislumbrou o agenciamento, organização, promoção e execução de programas de turismo, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres, conforme especificado no item 49 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº. 56/87, em que há incidência do ISS, e sim transporte de pessoas, sendo assim o ICMS é devido.

Nota-se, portanto, que a hipótese de incidência do ICMS ou do ISS está relacionada à finalidade de prestação do serviço. Quando a finalidade da operação de prestação de serviço for expressamente a de transportar pessoas ocorrerá a incidência do ICMS, entretanto, quando a finalidade for de operação de prestação de serviço turístico em que o transporte representa apenas o meio pelo qual se realiza o serviço turístico, estará presente a incidência do ISS, uma vez que

este serviço atualmente consta do item 9.02 da lista de serviço anexa a LC nº. 116/2003.

5 CONCLUSÃO

Considerando a vocação turística da região da Grande Florianópolis, o presente estudo buscou dirimir dúvidas suscitadas por contribuintes que exploram essa atividade no tocante a hipótese de incidência do ICMS ou ISS sobre serviços turísticos, mais especificamente passeios e excursões turísticas realizadas por meio de transporte rodoviário em que ultrapassam os limites territoriais de um Município ou Estado.

No intuito de atingir os objetivos propostos, a pesquisa exploratória procedeu a estudos bibliográficos e jurisprudências, buscando o posicionamento dos doutrinadores e juristas, sobre o tema em estudo, objetivando proporcionar maior segurança jurídica a aqueles que exploram ou tem interesse em explorar a atividade turística no Brasil.

Para possibilitar a compreensão, as considerações do tema foram abordadas no decorrer dos capítulos, no enfrentamento do objetivo geral e dos objetivos específicos, restando para o momento, relembrar e sintetizar as informações, entendimentos e decisões anteriormente abordadas.

O primeiro capítulo trouxe a introdução do assunto. No segundo capítulo abordou-se o sistema constitucional tributário, onde, evidenciou-se que a CF/88 nos fornece as diretrizes da ordem jurídica do Brasil, inclusive em matéria de direito tributário, por ser hierarquicamente superior às demais normas do nosso ordenamento jurídico.

Definiu-se sistema tributário como um conjunto de princípios e regras organizados, harmônicos e interdependentes. Estes princípios e regras são definidos a partir da CF/88 que estabelece a competência tributária dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A CF/88 definiu, ainda, as competências privativas, residual, concorrente e extraordinária, bem como as limitações ao poder de tributar dos entes federados.

Verificou-se também, que a hipótese de incidência da obrigação tributária é a descrição genérica e hipotética de um fato pela lei e, a concretização deste fato previsto em lei é denominado de fato gerador da obrigação tributária.

No que concerne aos aspectos da hipótese de incidência, observou-se que se referem principalmente a determinado tempo e lugar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

No terceiro capítulo tratou-se do ICMS, de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Constatou-se que a CF/88 ampliou a materialidade desse imposto, uma vez que acrescentou ao campo da incidência a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, alterando a sigla de ICM para ICMS.

Por serviços de transportes interestadual e intermunicipal sujeitos a tributação pelo ICMS, chegou-se a definição de que são aqueles prestados por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, tendo sua natureza jurídica e hipótese de incidência estabelecida por lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal respeitando os limites estabelecidos pela LC nº. 87/96 e CF/88.

Quando ao local da prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, demonstrou-se que a regra geral é o do local onde tenha iniciado a prestação do serviço de transporte, sendo contribuinte, ou sujeito passivo, a pessoa física ou jurídica que realiza operações de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, admitida a possibilidade da lei estabelecer a obrigação pelo pagamento ao responsável tributário, o que caracteriza a substituição tributária, conforme art. 6 da LC nº. 116/2003.

Por fim, no quarto capítulo examinou-se o ISS e, inicialmente chegou-se a definição de que serviço trata-se de ato humano voluntário, prestado em favor de terceiro.

Constatou-se que o ISS é sucedâneo do Imposto de Indústrias e Profissões pela Constituição de 1891. Nesta época a competência tributária era inteiramente do Estado-Membro e que, a partir da Constituição de 1.934, este passou a ter que repassar metade da arrecadação aos municípios. Somente a partir da EC nº. 18/65, que iniciou uma espécie de reforma tributária, é que houve a instituição de dois impostos distintos, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias ICM (atual ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ou ISS.

A partir da EC nº. 18/65 o ISS foi disciplinado por diversas normas legislativas e, atualmente, vigora a LC 116/2003, que ampliou a lista de serviços tributáveis para 203 itens divididos em 40 grupos, fixou a alíquota máxima em 5% e

manteve a alíquota mínima em 2% conforme previsão do art. 88 do ADCT (EC nº. 37/02).

O sujeito ativo com competência para instituir e cobrar o ISS são os Municípios e o Distrito Federal e o sujeito passivo o contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com o fato impositivo ou, o responsável, quando, embora não sendo contribuinte, obriga-se ao pagamento por obrigação expressa em lei.

Pelo disposto na LC nº. 116/2003, o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador e que, por entendimento do STF, a lista de serviços é taxativa, porém permite aplicação analógica. Os serviços sujeitos a incidência do ISS, por sua vez, são aqueles relacionados na lista anexa à LC nº. 116/2003, desde que, sejam prestados para terceiros mediante remuneração. Inclusive, o emprego de materiais e/ou equipamentos na sua realização não descaracteriza a prestação de serviços, permanecendo obrigação de fazer.

Percebeu-se que, para a caracterização do fato gerador do ISS, deve-se observar a atividade-fim, ou seja, a finalidade precípua e essencial do prestador e não a atividade-meio. Portanto, sendo o passeio ou excursão turística integrantes de um pacote de serviços turísticos, considera-se como atividades-meio. Desta forma, a incidência tributária dar-se-á pelo serviço-fim que é o pacote de serviços turísticos.

Em relação aos conflitos de competência tributária entre Municípios, demonstrou-se que, a jurisprudência predominante têm firmado posição no sentido de que o ISS é devido ao Município onde o serviço for prestado, embora registra-se posições que defendem ser o ISS devido no Município do estabelecimento prestador. Assim, seguindo a doutrina e jurisprudência majoritária, o ISS será devido no Município onde o serviço for prestado e concluído.

No tocante ao conflito de incidência tributária do ICMS ou ISS sobre a prestação de serviços turísticos, especificamente os passeios turísticos, ficou evidenciado que a hipótese de incidência do ICMS ou do ISS está relacionada à finalidade da prestação do serviço.

É em razão de todo o exposto, que se infere quando a finalidade for expressamente a de transportar pessoas, ocorrerá a incidência do ICMS, entretanto, quando a finalidade, ou atividade-fim for prestação de serviços turísticos, em que o transporte representa apenas o meio pelo qual se realiza o serviço turístico, haverá

a incidência do ISS, conforme item 9.02 da lista de serviços anexa a LC nº. 116/2003.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **ISS: análise da nova Lei Complementar nº. 116/2003**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4652>>. Acesso em: 28 set. 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. **Código civil – lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/2002/L10406compilada.htm>>. Acesso em: 15 set. 2009.

_____. **Código tributário nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2009.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil (1967)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 10 set. 2009.

_____. **Emenda Constitucional n.º 18**, de 06 de dezembro de 1965. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=116129>>. Acesso em: 19 set. 2009.

_____. **Lei Complementar nº. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 15 set. 2009.

_____. **Lei Complementar nº. 100**, de 22 de dezembro de 1999. Altera o Decreto-lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar nº. 56, de 15 de dezembro de 1987, para acrescentar serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/legisla/leg/Diversa/LeisComplementares/LC%20100-99.htm>>. Acesso em: 22 set. 2009.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 18 set. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no agravo de instrumento nº. 1153916/SP**. Primeira Turma. Rel. Min. Hamilton Carvalhido. Julgado em: 01/10/2009. Publicado em: DJe 08/10/2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia>>. Acesso em: 21 de out. 2009.

BURIGO. Cristiane Nunes Ramos. **O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços na lei 116/03**, do Curso de Direito da Univali – Campus de Biguaçu. 2005. 84 f. monografia a (graduação em Direito)-Universidade do Vale do Itajaí, Biguaçu, 2005.

BUSTO, Cristiano V. Fernandes. **Relação Obrigacional Tributária**. Abril 2005. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=570>>. Acesso em: 04 set. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. ICMS – Materialidade e características constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FARIAS, Kathia Lourenço de. **O princípio da anterioridade e a Emenda Constitucional nº. 42 de 2003**. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=44>. Acesso em: 23 set. 2009.

FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. **Aspectos e estruturação do imposto sobre serviços**. Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2002/carloshenrique-demattosfranco/aspectoiss.htm>>. Acesso em: 26 set. 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 13. ed. São Paulo. Atlas, 2004.

ITC Consultoria. Boletim informativo tributário contábil informatizado. **Resposta de consulta à copat nº 57/2002**. Acesso em: 15 out. 2009.

JORGE, Társis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, Natalie de Souza. **Inconstitucionalidade da incidência na locação de bens móveis e a incidência vinculada à atividade hoteleira**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/34138>>. Acesso em: 19 out. 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MASINA, Gustavo. **ISSQN Regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

MUSSOLINE JÚNIOR, Luiz Fernando. **A guerra fiscal entre os municípios e a Emenda Constitucional 37/02**. Disponível em: <<http://www.parana-online.com.br/canal/direito-e-justica/news/68165/?noticia=A+GUERRA+FISCAL+ENTRE+OS>>

MUNICIPIOS+E+A+EMENDA+CONSTITUCIONAL+3702≥. Acesso em: 28 set. 2009.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

RIBEIRO, Jorge Alberto Péres. **Interpretação da lei complementar nº. 100 sobre a alíquota máxima para o ISS**. Disponível em: ≤http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=105064≥. Acesso em 28 set. 2009.

ROSSI, Carla Cristina Paschoalotte. **O ISSQN em face da Emenda Constitucional nº. 37/02 e da Lei Complementar nº. 116/03**. Dezembro 2003. Disponível em ≤<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4817>≥. Acesso em 25 set. 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Apelação sem revisão nº. 536.372-5/9-00**. Décima quarta câmara de direito público. Rel. Wanderley José Federighi. Julgado em 25/05/2006. Registro nº. 01072930 em 14/08/2006. Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cjsg/resultadoSimples.do>>. Acesso em: 27 out. 2009.

SILVA JUNIOR, João Gomes da. **Sistema tributário nacional**. Junho 2003. Disponível em: ≤<http://www.feevale.br/files/documentos/pdf/18318.pdf>≥. Acesso em 04 jun. 2009.

VIEIRA, Maxwell Ladir. **Uma análise do ISS e da fixação de suas alíquotas**. Outubro 2004. Disponível em: ≤http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=126302≥. Acesso em 01 out. 2009.

ANEXOS

ANEXO A - Lista de serviços anexa à lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 – (VETADO)
 - 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
 - 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
 - 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
 - 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
 - 4.01 – Medicina e biomedicina.
 - 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
 - 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

- 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
- 4.05 – Acupuntura.
- 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
- 4.07 – Serviços farmacêuticos.
- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental
- 4.10 – Nutrição.< p>
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortóptica.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.
- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
- 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.
- 5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
- 5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
- 5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
- 5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
- 5.04 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.
- 5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
- 5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

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

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

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

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

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

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

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

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

6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.

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

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

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

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

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

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

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

7.08 – Calafetação.

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

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

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

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

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

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

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

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

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

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

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

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

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

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

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

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

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

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com

fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

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

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

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

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

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

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

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

alíquota de 2%, conforme disposições previstas na Lei distrital nº 3.269 de 30/12/2003 – DODF de 31/12/2003.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

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

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

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

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

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

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

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

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

12.01 – Espetáculos teatrais.

- 12.02 – Exibições cinematográficas.
- 12.03 – Espetáculos circenses.
- 12.04 – Programas de auditório.
- 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
- 12.06 – Boates, taxi-dancing e congêneres.
- 12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
- 12.10 – Corridas e competições de animais.
- 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
- 12.12 – Execução de música.
- 12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.
- 12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.
- 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.
- 12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.
- 13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
- 13.01 – (VETADO)
- 13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.
- 13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.
- 13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.
- 13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia, fotolitografia.
- 14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

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

14.02 – Assistência técnica.

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

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

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

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

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

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

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

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

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

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

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

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

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

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

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

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

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

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

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

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

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

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (franchising).

alíquota de 2%, conforme disposições previstas na Lei distrital nº 3.269 de 30/12/2003 – DODF de 31/12/2003.

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

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

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

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

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).< p> 17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

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

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

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

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

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

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

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

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

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

alíquota de 2%, conforme disposições previstas na Lei distrital nº 3.269 de 30/12/2003 – DODF de 31/12/2003.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

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

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

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

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

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

25 - Serviços funerários.

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

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

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

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

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

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

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

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

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

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

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

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

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

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

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

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

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

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

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

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

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

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.

ANEXO B – Resposta de consulta nº 57/2002

(Parecer aprovado pela Copat na Sessão do dia 29 de novembro de 2002)

EMENTA: ICMS/ISS. **LOCAÇÃO DE ÔNIBUS**. CABENDO À CONTRATADA O FORNECIMENTO TAMBÉM DOS MOTORISTAS, NA "EXECUÇÃO" DE **PROGRAMA TURÍSTICO, PASSEIO OU EXCURSÃO**, INCIDE APENAS O IMPOSTO DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL. PARA CARACTERIZAR O SERVIÇO COMO DE TURISMO BASTA QUE O OBJETO DO CONTRATO SEJA O PROGRAMA, PASSEIO OU EXCURSÃO E NÃO SIMPLEMENTE O TRANSPORTE.

CONSULTA Nº: 57/2002

PROCESSO Nº:GR05 28.144/02-3

01 - DA CONSULTA

A consulente noticia que "atua no ramo de turismo, organizando excursões estaduais e interestaduais, utilizando para a execução dos serviços prestados frota própria". Acrescenta que:

"Além da organização de excursões, a referida empresa presta também serviços de locação dos veículos, com motoristas da própria empresa, para transporte de pessoas em excursões organizadas por particulares. Em nenhuma das hipóteses acima é executada a venda de passagens, visto que as excursões, sejam elas organizadas pela empresa ou por particulares, têm um itinerário específico e o valor dos serviços prestados agrega o transporte, a hospedagem, entre outros. Os veículos utilizados constituem uma complementação dos serviços prestados." (sic)

Isto posto, considerando as características do seu negócio, a consulente indaga se deve recolher ICMS ou ISS, conforme item 49 da Lista de Serviços (LC 56/87). Anexa cópia da RC 30/96 desta Comissão.

Conforme informação fiscal a fls. 17-18 a consulente presta serviço de fretamento. Outra empresa, estabelecida no mesmo endereço, é que "atua especificamente no ramo turístico propriamente dito, tais como organizações de passeios, reserva de hotel e emissão de passagens". A autoridade fazendária aduz ainda o seguinte:

"A consulente possui dois tipos de documentos fiscais. Nas prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, emite nota fiscal de prestação de serviço de transporte, submetendo as prestações à incidência do ICMS, conforme cópias de documentos fiscais em anexo (fls. 9 e 10). Nos casos de traslado (aeroporto até o hotel) e 'citytour' de passageiros que aportam a esta cidade por outros meios de transporte, v.g. aéreo, são emitidas notas fiscais de prestação de serviço com incidência de ISS de competência municipal (fls. 8)."

02 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

- Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, art. 8º;
- Lista de Serviços, com redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, item 49;
- Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, art. 2º, II.

03 - FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

A consulta resume-se em saber se o "aluguel" de veículos está abrangido pelo item 49 da Lista de Serviços ou não. Isto porque, conforme informa a autoridade fiscal, o "agenciamento" de turismo é efetivamente prestado por outra empresa que funciona no mesmo endereço.

O citado item 49 descreve as seguintes atividades como fato gerador do imposto municipal: "agenciamento, organização, promoção e execução de programas de turismo, passeio, excursões, guias de turismo e congêneres". O transporte subsume-se na prestação do serviço quando estiver incluso no serviço. Dito de outra forma: o negócio preponderante é o programa, passeio ou excursão. O transporte é apenas atividade meio para a sua consecução. Nesse caso, incide o ISS sobre o total cobrado do contratante do serviço, com exclusão do ICMS sobre o transporte. Sérgio Pinto Martins (Manual do ISS. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 139) esclarece o seguinte:

"Na prática os serviços objeto do item 49 da lista são os prestados pelas agências de turismo ou de viagens, que fazem a promoção e execução de programas de turismo, passeios, excursões e também oferecem guias de turismo, intérpretes, reservam e vendem passagens aéreas, marítimas etc., fazem reservas em hotéis. Tais empresas deve ser registradas na Embratur. O turista é aquele que se serve dos serviços prestados pela agência de turismo, isto é, que vai fazer uma viagem temporária com o objetivo de recreação ou até de instrução. O transporte turístico fornecido pelas agências é inerente ao serviço turístico.

As excursões compreendem viagens de recreio para local diverso da residência da pessoa."

Bernardo Ribeiro de Moraes (Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, 1978, p. 304) já lecionava que "transporte de fim turístico constitui serviço de turismo". De fato, asseverava esse autor que:

"A empresa de viagem, ao deslocar turistas com seus veículos, não realiza transporte. Este é meio para a realização da viagem turística. O objeto do contrato não será o transporte, mas a excursão turística. A agência de viagem não explora o transporte, mas serviços turísticos."

No entanto, a hipótese da consulta é a de locação de ônibus para fins de turismo. Temos então a seguinte situação: a empresa "A", que é uma agência de turismo, organiza um programa, excursão ou passeio, faz a respectiva divulgação e contrata com os interessados em fazer o programa (turistas). A atividade de "A" é tipicamente de organização e promoção de turismo, sujeita exclusivamente ao ISS, enquadrada no item 49 da LS. A base de cálculo do serviço é o valor cobrado dos turistas.

Mas, para executar o programa "A" precisa de um veículo transportador (ônibus). Para tanto, "A" pode simplesmente locar de "B" os ônibus, providenciando ela mesma os motoristas, guias de turismo etc. Neste caso, estamos diante de locação de coisa móvel, tributada pelo ISS, conforme item 52 da Lista de Serviços. Outra solução é a subcontratação de "B" para a "execução" do programa, passeio ou excursão.

No caso em tela, a consulente fornece os ônibus e respectivos motoristas, assumindo a tarefa de transportar os turistas até o local do programa, passeio ou excursão, conforme itinerário adrede combinado, lá ficando à disposição dos turistas e conduzindo-os de volta ao local de início. Os documentos acostados a fls. 9 e 10 mostram que a consulente é identificada como empresa de turismo, com registro na EMBRATUR o que milita a seu favor. Caberia ao Fisco estadual demonstrar que não se trata de "execução" de serviço de turismo, mas de mero afretamento.

O fato gerador do ISS, descrito no item 49 da Lista de Serviços, compreende os seguintes fatos típicos: "agenciar", "organizar", "promover" e "executar" o programa, passeio ou excursão. Na presente hipótese, coube à consulente apenas a "execução" do programa, passeio ou excursão, sem que fique descaracterizada a prestação de serviço de turismo.

A esse propósito, já decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp. 14.031/SP que "empresa de transporte que faz locação de seus ônibus sujeita-se ao ISS e não ao ISTR". Examinando os fundamentos da decisão verificamos que "não há prova de que a Embargante atua exclusivamente em contrato de fretamento de transporte rodoviário de pessoas, não passageiras, no âmbito intermunicipal ou interestadual".

Isto posto, responda-se à consulente que a locação de ônibus sujeita-se exclusivamente ao ISS se o transporte estiver incluso na "execução de programa de turismo", a cargo da locadora. Nessa hipótese, o serviço prestado não pode ficar restrito ao transporte em parte do itinerário, mas constituir realmente um passeio ou excursão, ficando o veículo e seu motorista à disposição dos excursionistas, de modo que o objeto principal da prestação seja o passeio ou excursão e não o transporte.

À superior consideração da Comissão.

Getri, em Florianópolis, 30 de julho de 2002.

Velocino Pacheco Filho
FTE - matr. 184244-7

De acordo. Responda-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela Copat na Sessão do dia 29 de novembro de 2002.

Laudenir Fernando Petroncini
Secretário Executivo

João Paulo Mosena
Presidente da Copat

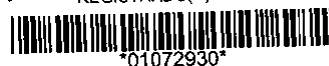
**ANEXO C – Acordam da décima quarta Câmara de Direito Público do Tribunal
de Justiça do Estado de São Paulo**



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

ACÓRDÃO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO
ACÓRDÃO/DECISÃO MONOCRÁTICA
REGISTRADO(A) SOB Nº



Vistos, relatados e discutidos estes autos de
APELAÇÃO CÍVEL SEM REVISÃO nº 536.372-5/9-00, da Comarca de
PRESIDENTE PRUDENTE, em que é recorrente o JUÍZO "EX
OFFICIO", sendo apelante PREFEITURA MUNICIPAL DE PRESIDENTE
PRUDENTE sendo apelado EMPRESA DE TRANSPORTE ANDORINHA S A :

ACORDAM, em Décima Quarta Câmara de Direito Público
do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferir a
seguinte decisão: "NEGARAM PROVIMENTO AOS RECURSOS. V.U.", de
conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos
Desembargadores GONÇALVES ROSTINI (Presidente), GERALDO
XAVIER.

São Paulo, 25 de maio de 2006.

WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI
Relator



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

1

Apelação sem Revisão nº.536.372-5/9-00.

Apelante: Juízo “*ex officio*” e Prefeitura Municipal de Presidente Prudente.

Apelado: Empresa de Transportes Andorinha S/A.

Voto nº. 3.467.

ISS – Embargos à execução fiscal - Empresa de transporte de passageiros e cargas em geral – Oferecimento de prestação de serviço típico de transporte de pessoas – Incidência do ICMS e não do ISS – Recursos voluntário (da Municipalidade) e *ex officio* desprovidos.

VISTOS

Trata-se de embargos à execução fiscal, opostos pela **EMPRESA DE TRANSPORTES ANDORINHA S/A**, nos autos de ação de execução fiscal (proc n 3 345/98/99, do Egrégia Serviço Anexo das Fazenda da Comarca de Presidente Prudente) que lhe é movida pela **PREFEITURA MUNICIPAL DE PRESIDENTE PRUDENTE**, onde alega a embargante, em síntese, ter cumprido o artigo 737 do CPC Aduz que a embargante é uma empresa de transportes de pessoas e cargas em geral, estando sujeita ao ICMS e que nunca realizou qualquer atividade na qual ocorra incidência do ISS Aduz, ainda, que a atividade da embargante sempre foi o transporte intermunicipal, interestadual e internacional de pessoas e cargas, que nunca houve a caracterização de atividade de turismo ou de locação de bens móveis Aduz também que os fretamentos são objeto de comunicação ao Departamento Estadual de

Apelação sem Revisão nº.536.372-5/9-00.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

2

Estradas e Rodagem – DER ou Departamento Nacional de Estradas e Rodagem – DNER, e que mesmo efetuando fretamento de ônibus para transportes de pessoas, não interessando a finalidade delas, não está sujeita ao recolhimento do imposto municipal. Por fim alega, que o fretamento é uma modalidade de serviço em que incide o ICMS, não podendo haver tributação, por força do mesmo fato gerador. Requer, assim, a procedência dos presentes embargos, com a declaração de inexigibilidade do título exequendo, arcando a embargada com os ônus da sucumbência.

Registre-se que foi proferida a r. sentença de fls. 56/64, que julgou procedentes os presentes embargos, recorrendo o magistrado de ofício.

A embargada apresenta, então, o seu recurso de apelação (fls. 66/72). Resumidamente, rebate as alegações da embargante, alegando que a empresa loca seus ônibus a terceiros, com finalidade de fazer turismo. Alega que a Constituição Federal de 1988 outorgou aos Municípios autonomia, por meio de lei complementar municipal, para dispor a respeito dos tributos municipais, desde que observadas as limitações impostas pela Lei Maior e que diversas atribuições foram delegadas às Prefeituras, entre elas o imposto sobre serviços, que a legislação municipal é competente para dispor a respeito do imposto sobre serviços, regulando sua incidência, determinando sua base de cálculo, sua alíquota, quem são os contribuintes, estabelecendo as obrigações acessórias, infrações, penalidades, entre outras. Requer, assim, o provimento do recurso, com a reforma da r. sentença de primeiro grau, para o fim de julgar-se improcedentes os embargos à execução.

Tempestivo o recurso, foi o mesmo bem processado, sem as contra-razões (fls. 78 - verso).

Regularmente processados, vieram os autos a este Egrégio Tribunal.

É o relatório.

Cuida-se de embargos à execução fiscal, proposta pela Prefeitura Municipal de Presidente Prudente, objetivando a embargante declarar-se a não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, sobre locação de serviços de transporte de pessoas e cargas. Julgados procedentes os embargos, sobem os

Apelação sem Revisão nº.536.372-5/9-00.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

3

autos a esta Corte em virtude de recurso voluntário da Municipalidade de Presidente Prudente, bem como em face do recurso *ex officio*, obrigatório, nos termos do art. 475, inciso II, do Código de Processo Civil

Malgrado o zelo, bem como a combatividade, do digno procurador da apelante, é de se entender que o seu recurso *não reúne condições de prosperar*, devendo ser mantida a r. sentença de primeiro grau, que deu à matéria correta apreciação

Senão, vejamos

A Lei Complementar nº 56/87, que editou nova lista de serviços ao Decreto-Lei 406/68, previu no item 49 a prestação de serviço referente a "*Agenciamento, organização, promoção e execução de programas, turismo, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres*", e no item 79 a "*Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil*". Portanto, esses serviços serão tributados pelo ISS e não pelo ICMS

Nesse prisma, cumpre verificar cada serviço realizado pela empresa para saber se houve a caracterização da hipótese de incidência do ICMS ou do ISS

Com relação à *locação de bens móveis*, previsto no item 79 da Lei Complementar nº 56/87, deve-se fazer a diferenciação do que seja transporte interestadual e intermunicipal, já que estes serviços são tributados pelo ICMS e não pelo ISS, conforme o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal

O contrato de transporte ocorre quando uma das partes se obriga a locomover ou conduzir pessoas ou coisas de um lugar para outro mediante o pagamento de uma contra-prestação denominada passagem ou frete

Vê-se, então, que a característica que mais qualifica este contrato e o difere dos demais é a prestação assumida pelo credor de "conduzir" pessoas ou coisas. Não interessa para esse contrato saber de quem é o veículo, ou seja, se ele é alugado, arrendado ou do próprio prestador do serviço

Nesse ponto difere do contrato de locação. Neste contrato, a posse da coisa passa para o locatário que a utiliza da maneira que melhor lhe convier, nos limites da lei ou do contrato. Portanto, não há para o locador a obrigação de

Apelação sem Revisão nº.536.372-5/9-00.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

4

transportar pessoas ou coisas. A sua prestação é de entregar a coisa para que o locatário possa usá-la.

Cabível a lição de De Plácido e Silva, "*para que se imponha com o caráter que lhe é próprio deve apresentar-se como o contrato em que o transportador fornece os meios de conduzir e, por si ou por outrem a seu mando, executa os serviços necessários à deslocação, que se faz mister, para consecução do transporte*". E prossegue, "*Não há contrato de transporte quando o dono do veículo, ou do animal, simplesmente o aluga ao interessado em se conduzir a qualquer parte*" (*Vocabulário Jurídico*, 1ª Edição, Editora Forense, 1989, Vol. I, pág. 106).

No caso presente, pelas notas fiscais e pelo contrato de fls. 12/32 pode-se constatar que a posse do ônibus de turismo nunca passou para o locatário para que dele pudesse utilizar-se à sua maneira. Tanto é que a natureza da operação descrita no documento fiscal vem especificada que os serviços foram de fretamento eventual, transporte de passageiros.

Sendo assim, tem-se que os serviços prestados pela embargada mais se qualificam como o de transporte de pessoas do que o de locação de coisa.

Com relação ao *agenciamento, organização, promoção e execução de programas turísticos, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres*, previsto no item 49 da Lei Complementar nº 56/87, em nenhum momento do processo não se vislumbrou o agenciamento, organização, promoção e execução de programas de turismo, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres, conforme especificado no item 49 da Lista de Serviços da Lei Complementar Municipal nº 56/87, em que há incidência do ISS, e sim transporte de pessoas, sendo assim o ICMS devido.

No caso em exame, a documentação juntada pela apelada, como as notas fiscais e os contratos de viagem, não trazem qualquer elemento para demonstrar que a par do transporte dos passageiros havia atividades de turismo incluídas, não valendo simples referência a este.

Ao contrário, os contratos deixam claro que o serviço oferecido era apenas o transporte, tanto é que o preço ajustado está vinculado única e diretamente à quilometragem percorrida. Assim, uma viagem para Brasília - DF, de 2.140 Km, custa R\$ 2.675,00 (fl. 12), para Ayolas (Paraguai), de 2.108 Km, custa R\$

Apelação sem Revisão nº.536.372-5/9-00.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

5

2 200,00 (fl 17), para Londrina - PR, de 340 Km, custa R\$ 400,00 (fl 21), para São Paulo - SP, de 1 100 Km, custa R\$ 1 275,00 (fl 25), para São Paulo - SP, de 1 000 Km, custa R\$ 1 000,00 (fl 27), para São Paulo - SP, de 1 100 Km, custa R\$ 1 150,00 (fl 29) e para Bauru - SP, de 600 Km, custa R\$ 540,00 (fl 31)

Note-se que, em todos esses contratos mencionados a título de exemplo, o valor previsto para a quilometragem adicional é de R\$ 1,25 por Km, o que também serve para demonstrar que o único serviço prestado é o de transporte

Assim, se um grupo de pessoas organiza um passeio (um jogo de futebol, uma excursão a uma feira de exposição, etc) e contrata uma empresa, cuja única obrigação é de apanhar e entregar o grupo de pessoas em locais e horários determinados, sendo que o transportador nada organiza, apenas executa o serviço de transporte, temos que o objeto do contrato é o serviço de transporte posto que o prestador não forneceu nenhum serviço além do transporte, e portanto, incidirá o ICMS

Por outro lado, quando uma empresa organiza um programa (por exemplo para assistir um jogo ou espetáculo artístico e se encarrega de comprar o ingresso ou fornecer qualquer serviço adicional de alimentação, hospedagem, guia) e o transporte é realizado com veículo próprio, temos um caso típico de incidência exclusiva do ISS

Por fim, na hipótese de uma agência de turismo organizar uma excursão (composta de transporte, guia e hospedagem) e contratar uma transportadora (fretamento eventual) apenas para com o objetivo de apanhar e entregar o grupo que aderiu à excursão em locais e horários determinados, teremos a incidência do ICMS no transporte, sendo sujeito passivo o transportador e o ISS sobre os demais custos da excursão, sendo sujeito passivo o organizador da excursão

Portanto, o que caracteriza a prestação de serviço para efeito de incidência do imposto municipal e não do ICMS é o oferecimento do serviço específico de turismo, além do transporte, pois neste caso pode-se dizer que o transporte é apenas o meio necessário para se atingir a finalidade da empresa, que não é o caso dos autos, onde a única atividade documentada é a de transporte

Aliás, reiterados tem sido os pronunciamentos do Judiciário a respeito da matéria, como se pode ver pela seguinte decisão

Apelação sem Revisão nº.536.372-5/9-00.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

6

"Direito tributário - Embargos à execução - Imposto sobre serviços - ICMS - Serviço de transporte de turismo - O serviço de transporte interestadual e intermunicipal está sujeito exclusivamente ao ICMS, compreendido no inciso II do artigo 155 da CF. Já o agenciamento, a organização, a promoção e a execução de programas de turismo, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres é campo de incidência do ISSQN. No caso de transporte de pessoas como atividade meio para a execução de programas de turismo, a atividade fim é a prestação do serviço de turismo, sobre o qual indubitavelmente tem incidência o imposto municipal. No entanto, tratando-se de transporte puro e simples, sem que prestado qualquer serviço adicional de turismo, desde que além dos limites municipais, a incidência é do ICMS. Apelo provido" (Apelação Cível nº 70001944446, 21ª Câmara Cível do E. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, j. 12.12.2001, Rel. Des. Genaro José Baroni Borges,)

E ainda

"ICMS e ISS - Mesmo fato gerador - Caracterização do transporte de pessoas - ICMS devido - Recurso adesivo prejudicado - Provida. Se pelas razões recursais é possível identificar a pessoa integrante no pólo passivo da ação, não há porque não admitir o recurso por ausência de qualificação, considerando ainda que não houve prova da ocorrência de prejuízo à apelada, tanto é que ofertou a sua defesa de maneira ampla, bem como porque já existe nos autos a sua qualificação. É possível que se anexe ao recurso cópia de jurisprudências e do contrato social da apelada posto que esses documentos não têm a finalidade de provar os fatos narrados na inicial ou na contestação, mas tão-somente confirmar a tese de direito que já foi alegada na defesa. Restando caracterizado que os serviços prestados pela agência de turismo e viagens mais se qualificam como o de transporte de pessoas do que o previsto no item 49 ou 79 do Decreto-lei 406/68, deve a empresa ser obrigada a pagar o ICMS e não o ISS" (Apelação Cível Ordinária N. 2003.009849-6/0000-00, 4ª Turma Cível do E. Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, j. 21.10.2003, Rel. Rêmolo Letteriello)

Note-se que constam nos contratos ou nas notas fiscais encartadas nos autos que a apelada demonstrou que, nas viagens que realiza, não é oferecido algum serviço relacionado diretamente com o turismo, portanto, não há que se falar em incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN

Apelação sem Revisão nº.536.372-5/9-00.

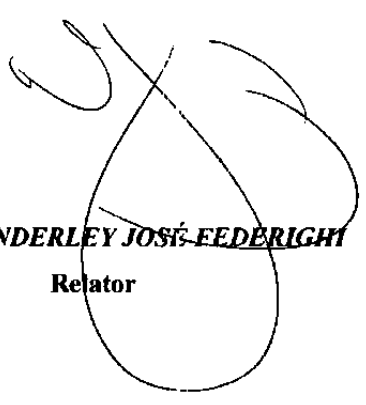


PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

7

Desta forma, não se vê, com a devida vênia, como reformar-se o entendimento do ínclito Juízo de primeiro grau, impondo-se a manutenção da r sentença

Com isto, **nega-se provimento** aos recursos, voluntário (da Municipalidade de Presidente Prudente) e *ex officio*.



WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI

Relator

Apelação sem Revisão nº.536.372-5/9-00.