

O ISSQN EXECUTADO FORA DO DOMICÍLIO DO PRESTADOR

Jonatas Gustavo Ferreira Pavan¹

Sergio Albino Vitória Weber²

RESUMO

O presente artigo tem como escopo analisar de que maneira o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) influencia a economia brasileira, tendo como foco a prestação de serviços prestada fora do domicílio do prestador. O intuito é investigar a quem tem competência para cobrá-lo e se a legislação em vigor responsável pela sua regulamentação está sendo suficiente para solucionar a situação, mesmo não havendo uma norma específica voltada para ela. O objetivo geral deste estudo é demonstrar qual Município tem direito ao crédito do ISSQN, do domicílio ou o do serviço prestado fora do domicílio do prestador, bem como colaborar para futuras pesquisas relacionadas ao tema. Como objetivo específico investigar as soluções plausíveis para resolver o impasse envolvendo a cobrança deste, executada fora do domicílio do prestador, comparando a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, com a Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. A metodologia utilizada foi a pesquisa documental.

Palavras-chave: ISSQN. Impostos sobre serviços. Impostos. Emenda Constitucional n.º 18, de 1965. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003.

ABSTRACT

This article aims to analyze how the taxes on services of any nature (ISSQN) influence the Brazilian economy, focusing on the provision of services provided outside the provider's domicile. The intention is to investigate who has the competence to charge it and if the legislation in force responsible for its regulation is being sufficient to solve the situation, even though there is no specific rule aimed at it. The general objective of this study is to demonstrate the added value that the collection provides, as well as to collaborate for future researches related to the theme. As a specific objective to investigate the plausible solutions to solve the impasse involving the collection of this, executed outside the provider's domicile, comparing Constitutional Amendment n.º 18, of 1965, with Complementary Law n.º 116, of July 31, 2003 The methodology used was documentary research.

Keywords: ISSQN. Services taxes. Taxes. Constitutional Amendment No. 18 of 1965. Complementary Law No. 116 of July 31, 2003. Domicile. Provider.

¹ Discente do Curso Superior de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade La Salle Canoas/RS – Universidade LaSalle, matriculado na disciplina de TCC II, e-mail: jonatasgus@gmail.com

² Sob orientação do Prof. Mestre Sérgio Weber, e-mail: sergio.weber@unilasalle.edu.br.

1 INTRODUÇÃO

A cobrança de tributos é tão antiga quanto às disputas pela posse de propriedades, pode-se afirmar que ela é inerente ao ser humano, pois, está incorporado a este desde que as sociedades começaram a ser estruturadas, tendo em vista que o pagamento dele resulta nas mudanças necessárias para atender os direitos básicos de todos os cidadãos, especialmente custear as despesas administrativas do Estado³.

O termo tributo emerge do latim *tributum*, significa “repartir entre tribos” e a prática está presente na vida humana assim que o ser humano foi criado e está intimamente vinculado à criação do Estado. Contudo, com a evolução da sociedade, a tributação ganhou novos contornos, tornando-se indispensável⁴.

Importante destacar que não existe no Brasil apenas uma espécie de tributo, mas sim diversas e todas elas financiam as atividades realizadas pela Administração Pública, ou seja, sem o recolhimento, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não terão condições de investir na melhoria da saúde, educação, segurança pública e obras de infraestrutura⁵.

Entretanto, a cobrança de impostos gera muitas discussões e dúvidas ao próprio contribuinte no que diz respeito ao local de incidência deste, tendo em vista a existência de divergências de competência em relação ao local de incidência do imposto cobrado, cuja matéria é disciplinada pela Lei Complementar n.º 116/2003 (LC 116/03) a qual, por sua vez, impõe, como regra geral, que o imposto é devido no local de estabelecimento do prestador. No entanto, se este não tiver estabelecimento, não poderá ser cobrado, nem sequer identificado e isso vem sendo um transtorno abrangendo o problema de pesquisa deste artigo, vejamos: O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), nas prestações de serviços executadas fora do domicílio do prestador, onde é devido?

Em relação ao problema citado, persiste desavenças doutrinárias quanto ao entendimento sobre o local adequado para o recolhimento do ISSQN fora do domicílio do prestador, no tocante à qual Município tem competência para cobrá-lo, bem como

³ MASINA, Gustavo. 2009. p. 101.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. 2005. p. 97.

⁵ AMARO, Luciano. 2006. p. 100.

as normas infraconstitucionais acentuam a polêmica ao não obedecerem ao Princípio do Limite da Territorialidade⁶.

A escolha da presente pesquisa justifica-se pela necessidade de fornecer aos contribuintes auxílio adequado para poderem conhecer os seus direitos e deveres, assim como serem educados para compreenderem a relevância da cobrança de tributos, a razão pela qual ela é tão necessária e de que maneira afeta a vida de uma civilização. Infelizmente, poucos cidadãos sabem o que são impostos sobre serviços, a finalidade das arrecadações e para onde a Administração Pública redireciona os valores.

Deste modo, o trabalho tem como objetivo geral identificar onde é devido o tributo de ISSQN na prestação de serviço executada fora do domicílio do prestador e o tratamento jurisprudencial dado pelos magistrados às situações envolvendo o problema transcrito.

Tem-se como objetivo específico responder o problema de pesquisa arguido, analisar decisões jurisprudenciais sobre a temática, verificar de que maneira a cobrança de tributos influencia a vida dos contribuintes, as consequências para a sociedade quando se deixa de pagar tributos e as razões que levam ele a ser imprescindível para manter a ordem, o equilíbrio e a pacificidade em um país.

A metodologia de pesquisa do presente estudo será a pesquisa documental, algo que, nas palavras de Gil, dispõe-se a analisar diversas posições acerca do problema, mas também será empregada a pesquisa bibliográfica que, na perspectiva de Gil, é feita a partir do levantamento de referências, teorias já criadas, analisadas, publicadas e com situações verídicas, ou seja, são comprovadas⁷.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A implementação de tributação no Brasil possui relação direta com o sistema de arrecadação de imposto no período colonial pela Coroa Portuguesa. No entanto, é importante inferir que a cobrança de impostos no país teve início no período pré-colonial com a exploração do Pau-Brasil. Nas palavras de Souza, em 1501, com a descoberta da árvore típica da Mata Atlântica reconhecida também como ibirapitanga, Portugal não tinha recursos financeiros suficientes para explorar a madeira. Logo,

⁶ MARTINS, Sergio Pinto. 2017. p. 79.

⁷ GIL, Antônio Carlos. 2017. p. 87.

acabaram tendo a ideia de permitirem que outros países fizessem a exploração dela, desde que pagassem um valor específico pelo seu uso⁸.

Esse foi o primeiro tributo cobrado em solo brasileiro, porém, somente após as criações das Capitânicas Hereditárias, outras duas modalidades de tributos foram inseridas no regramento jurídico colonial, são elas: Rendas do Real Erário e Rendas do Donatário.

Sobre a cobrança de taxas realizadas pela coroa portuguesa, Simonsen descreve:

Portugal, desejando ocupar e colonizar a nova terra e não tendo recursos para fazê-lo, à custa do erário real, outorgou para isso grandes concessões a nobres e fidalgos, alguns deles ricos proprietários, e outros já experimentados nas expedições às Índias. Concedeu-lhes, outrossim, o Rei, vários de seus direitos políticos, indispensáveis ao fortalecimento da autoridade de quem ia correr tão graves riscos. Mas, para estimular a colonização, conservando, para si, o dízimo das colheitas e do pescado, o monopólio do comércio de pau-brasil, das especiarias e das drogas e o quinto das pedras e dos metais preciosos, o soberano regulou, nos forais, os direitos políticos e a percepção de rendas dos donatários e definiu-lhes também as responsabilidades perante a Coroa⁹.

O primeiro envolve a exploração do pau-brasil, especiarias, drogas e das alfândegas reais, o segundo envolvia doações no tocante a 20% (vinte por cento) das terras da capitania dado ao fato de que para conseguirem atingir o objetivo pretendido exploravam a mão-de-obra escrava, usavam terras da marinha, incluindo o uso de marinhas de sal, moedas de água e demais engenhos¹⁰.

Em adição a situação em epígrafe relatada, pode-se acrescentar que o tráfico negreiro e o açúcar também passaram a ser tributados pela Coroa Portuguesa, a qual percebeu ser lucrativo impor tributos aos comerciantes, logo, o tabaco, o ouro, o couro, o gado, o algodão, dentre outros, entraram na lista de tributação brasileira, aumentando o lucro do governo, pois, esse era o mais beneficiado pelo pagamento dos contribuintes que não tinham uma alternativa a não ser ceder a cobrança imposta a eles¹¹.

As cobranças eram realizadas, mas não havia uma fiscalização adequada sob elas e, dado a falta de aparatos modernos para permitir comunicação eficaz em tempo real entre a Coroa e a Colônia, possibilitou a prática de corrupção e sonegação fiscal. Desta maneira, exigindo-se a intervenção governamental da época, que resolveu

⁸ SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. 1999. p. 60.

⁹ SIMONSEN, Roberto Cochrane. 1969. p. 115.

¹⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. 2005. p. 125.

¹¹ ABRAHAM, Marcus. 2018. p. 55.

instituir o Governo-Geral e o cargo de Provedor-Mor, sendo, o segundo, responsável pela fiscalização, cobrança de tributos e prestação de contas¹².

Destaca-se que o fim do período colonial (1500-1822) foi marcado por mudanças significativas para a sociedade no que diz respeito ao aparato fiscal introduzido no Brasil, isso porque a sua relevância exigiu a criação de novos órgãos, como, por exemplo, Conselho Ultramarino, Conselho da Fazenda, Alfândega, Intendência da Marinha e Armazéns Gerais. Logo, com a descoberta do ouro, o valor dos tributos fora aumentado¹³.

No século XIX, o Brasil foi acometido por mudanças políticas, sociais e econômicas, tendo como marco importante a abertura dos portos em 1808. Tal atitude tirou o país do isolamento em que se encontrava. Pode se afirmar que retirou a imagem de Colônia, uma vez que abriu espaço para a comercialização internacional, o que dissipou as limitações existentes na época e a interpretação dessa decisão trouxe à tona a necessidade de se ter um mercado aberto, sem monopólios, decisões que privilegiam somente uma determinada classe, levando os contribuintes questionarem o que se entende por pacto colonial, conforme Costa:

Rompia-se, ao nível do sistema, a comunhão de interesses existentes entre o produtor colonial, o comerciante e a Coroa garantida pelos monopólios e privilégios (...) e o pacto colonial, de um pacto entre irmãos, passa a ser um contrato unilateral, visto pelos colonos como um acordo que devia ser desfeito (...) Os colonos rebelam-se contra os excessos fiscais, os desmandos dos administradores (...) manifestando sua repulsa às restrições à importação de escravos, à circulação ou aos excessos do fisco¹⁴.

O sistema tributário brasileiro ganhou maior visibilidade durante o período do Império Português, após a invasão de Napoleão Bonaparte no país, a corte buscou refúgio no Brasil. Na época, Dom João buscou melhorar as medidas já instauradas, complementando-as com outras, as quais visavam organizar o país em todas as suas esferas, em especial, a econômica. Com a liberação dos portos, uma nova era estava se iniciando, cria-se então o Tesouro Nacional, Instituições de Imprensa Régia, bem como a criação do Banco do Brasil¹⁵.

Com a Proclamação da República, por Dom Pedro I, em 1822, a corte de Dom João se retira do país. Todavia, as mudanças realizadas não trouxeram resultados satisfatórios, não demorou muito para que o país novamente enfrentasse uma nova

¹² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. 1998. p. 110.

¹³ AMARO, Luciano. 2010. p. 145.

¹⁴ COSTA, Luís César Amad. 1999. p. 200.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. 2000. p. 95.

crise financeira, que deixou o sistema tributário sem amparo, pois a primeira constituição brasileira, a Constituição Política do Império do Brasil, nesse aspecto, era ineficaz, visto que trazia em seu rol poucas normas correlatas à tributação, limitando-se a conceder ao Poder Legislativo competência privativa para legislar sobre a matéria acima mencionada¹⁶.

A sistematização de impostos no Brasil ocorreu durante o período regencial de 1831 a 1840, nele se deu a extinção do Tesouro Nacional, Conselho da Fazenda, juntas da província, dando lugar a reforma da Fazenda Pública e a criação do Tribunal Nacional do Tesouro. Em contrapartida, foi somente no segundo reinado de Dom Pedro II que ocorreu uma nova reforma tributária no país, advindo com ela a absolvição de vários impostos, o que não excluiu a criação de outros considerados mais importantes para a época, como a tributação em cavalos e bestas, bem como impostos sobre embarcações em trânsito¹⁷.

Em 1889, com a Proclamação da República, surge a necessidade da elaboração de uma nova Constituição Brasileira que se adequasse aos princípios da nova forma de governo e, conseqüentemente, a tributação necessitou de ajustes, que só foram incluídos com o advento da Constituição da República Federativa Brasileira de 1891, mais precisamente na data de 24 de fevereiro do mesmo ano.

A própria fora inspirada na Constituição dos Estados Unidos da América, a descentralização e o federalismo predominaram, mas a área tributária, mais uma vez, não teve o tratamento necessário por parte dos legisladores que decidiram não contemplar os municípios na arrecadação de tributos, pelo contrário, a competência encontrava-se nos artigos 7º e 9º da referida Constituição e concedia competência para cobrá-los somente a União e os Estados, vejamos:

Art. 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

- 1 º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
- 2 º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pagado impostos de importação;
- 3 º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;
- 4 º) taxas dos correios e telégrafos federais.

§ 1º - Também compete privativamente à União:

- 1 º) a instituição de bancos emissores;
- 2º) a criação e manutenção de alfândegas.

§ 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados;

Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

- 1 º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. 2005. p. 47.

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. 2001. p. 60.

- 2^o) sobre Imóveis rurais e urbanos;
 - 3^o) sobre transmissão de propriedade;
 - 4^o) sobre indústrias e profissões.
- § 1^o - Também compete exclusivamente aos Estados decretar:
- 1^o) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia;
 - 2^o) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.¹⁸

Somente com a apresentação da Constituição da República Federativa Brasileira em 1988, a sociedade brasileira reconheceu o progresso tributário, a própria instaurou no país uma série de avanços significativos tanto na área social quanto na econômica e resolveu mudar a realidade da ordem econômica vigente¹⁹.

Houve uma ampliação da autonomia fiscal dos Estados e Municípios, frisa-se que o segundo não fora excluído das atribuições das competências, ganhou espaço para tributar, algo que nenhuma outra Constituição fez com tanta flexibilidade. Todas as mudanças foram pontuais, começando pela limitação das autonomias dadas à União que, nas legislações anteriores, detinha o poder de conceder isenções de impostos estaduais e municipais, proibição de impor condições ao emprego de recursos repartidos entre os municípios²⁰.

O sistema tributário atual tem como base os artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988, neles ficam claramente explicados os princípios gerais que regem o sistema de tributação brasileiro no âmbito nacional e acrescenta a repartição das receitas tributárias arrecadadas. No pensamento de Dornelles:

A Constituição de 1988 modernizou os impostos e descentralizou suas receitas, mas, nos outros títulos que não eram o das finanças públicas, abriu caminho para a formação de outro sistema, no qual ficou fácil aumentar a carga, explorar bases arcaicas e recentralizar as receitas. Recuperar e refletir melhor sobre esse processo histórico é uma boa fonte de inspiração para iniciarmos o que já passa da hora de ser mudado: ou a reforma do atual sistema ou, a opção de minha preferência, a construção de um novo sistema tributário no Brasil²¹.

Com o advento da Constituição supramencionada, têm-se os tributos diretos e indiretos, nela é definido o que são contribuintes e estes acabam fazendo parte da classe que arca com o tributo direto, isso porque contribuinte nada mais é do que aquele que suporta o ônus fiscal, aquele que a lei designa para pagamento de tributo, os indiretos são representados pelos impostos sobre o consumo, pessoas distintas²².

¹⁸ BRASIL. [Constituição (1891)].

¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. 2017. p. 36.

²⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. 2017. p. 44.

²¹ DORNELLES, Francisco. p. 90.

²² MARIA, Elizabeth de Jesus. 2010. p. 97.

A reforma tributária promovida pela Constituição Federal de 1988, em comparação às anteriores, foi a que mais proporcionou melhorias para a coletividade, as anteriores, como já foram explanadas, visaram aumentar o lucro do país de maneira desproporcional, além de inúmeros rombos nos cofres das coroas que foram furtadas, incansavelmente, dado ao fato de que a comercialização ilegal ganhou notoriedade na época²³.

Em 1988, um novo marco histórico foi escrito na história pelos legisladores, a promulgação da Constituição Federal da República Federativa Brasileira teve como intuito reparar os danos passados causados ao país, em especial, para os seus cidadãos, que por muito tempo foram vítimas dos reinados corruptos que visaram apenas privilegiar as suas vontades, colocando essas acima do bem em comum²⁴.

No que tange os impostos, a nova Carta Cidadã extinguiu impostos federais cumulativos e resolveu descentralizar a receita, tornando o sistema tributário mais restritivo no tocante à criação de novos impostos, para que a sociedade não sofra com a imposição de tributações excessivas como já havia acontecido nas legislações anteriores²⁵.

Limitar o poder de tributar foi outro avanço essencial, tais limites servem de amparo ao contribuinte para que este se veja protegido contra as arbitrariedades de seus governantes, para que estes não retirem o patrimônio daquele, tendo em vista que os tributos são um meio de manter uma estabilidade jurídico-tributária entre o cidadão e o tributante. Ademais, a Constituição defende veemente os direitos fundamentais inerentes aos cidadãos e como o direito à propriedade não deve ser desrespeitado.

Nesse sentido, o doutrinador Ricardo Lobo Torres acrescenta “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”²⁶. O alicerce do sistema tributário nacional encontra-se na Constituição Federal de 1988, nela também está presente os princípios que regulamentam a criação e a cobrança deles.

As inovações trazidas por ela estão no Título VI, Capítulo I, Seção II, no que concerne limitações ao poder de tributar. Importante lembrar que os legisladores se

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. 2019. p. 453.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. 2018. p. 698.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. 2018. p. 300.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. 2005. p. 269.

preocuparam com a proteção do contribuinte, para que este não seja uma vítima da arbitrariedade estatal, pois, sabe-se que, por muitas décadas, eles foram os mais prejudicados de diversas maneiras, sendo, a principal delas, o aumento variado dos impostos, não havia melhorias para os cidadãos, apenas lucro para a coroa portuguesa.

A respeito dos princípios trazidos pela Carta Magna, Hugo Brito Machado alega:

Os princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte²⁷.

A opinião do autor em epígrafe enaltece a preocupação dos legisladores em torno da atuação estatal em face de seus contribuintes, buscam-se melhorias para a sociedade e, em conjunto, meios de afastar ações que possam lesar os cidadãos, isso advém do passado, uma forma de corrigir erros anteriores capazes de refletir presentemente, cuida-se disso.

Os princípios jurídicos permitem que os aplicadores da norma tenham auxílio na correta aplicação do Direito, para que a harmonia e equilíbrio sejam assegurados, mas não apenas isso, são úteis, porque são regras que devem ser seguidas por todos, sem privilégios ou exclusões, nada mais são do que pilares que mantêm o alicerce do sistema tributário brasileiro²⁸.

2.1 Princípios Constitucionais Tributários

Antes de adentrar nos princípios constitucionais tributários, é importante saber o que são de fato princípios e a relevância deles perante o ordenamento jurídico. No pensando de Miguel Reale princípios são:

Verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários²⁹.

Para o Ministro Luís Roberto Barroso:

São o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. 2007. p. 190.

²⁸ BONAVIDES, Paulo. 2003. p. 147.

²⁹ REALE, Miguel. 1986, p. 60.

constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui³⁰.

O pensamento de ambos os autores se assemelha, embora utilizem palavras opostas para concluir um raciocínio parecido, unificam-se de certa forma por concluir que princípio é uma parte importante para se compreender adequadamente o direito, tendo em vista que ele é considerado um alicerce. Na área tributária não seria diferente, ela carece deles para atender a finalidade para a qual fora criada.

A Constituição Federal de 1988, em conjunto com o Código Tributário Nacional, disciplinam os princípios da área. Na Constituição, é possível encontrá-los em seus artigos 5º, inciso II e 150, inciso I:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça³¹.

Depreende-se que o primeiro princípio é o da legalidade, este prevê que o tributo majorado deve estar positivado na lei, qualquer outro que não esteja será considerado inconstitucional pelos magistrados. Importante destacar que este princípio exige que todos os agentes respeitem e tomem atitudes condizentes ao texto de lei sem que dele se desvincilhem. Percebe-se que somente a lei tem o condão de obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer algo, o mesmo ocorre com a cobrança de tributos, ela deve estar expressa na lei, pois, qualquer cobrança sem embasamento legal será considerada ilícita.

Para reforçar essa determinação, os legisladores impuseram no artigo 97, inciso II do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - A instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - A majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65³².

³⁰ BARROSO, Luís Roberto. 1999, p. 148.

³¹ BRASIL. [Constituição (1988)].

³² BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)].

O segundo princípio do direito tributário é o da isonomia, tratado como sinônimo da igualdade, previsto no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, o qual expressa:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.³¹³¹

Para o autor Luciano Amaro:

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei "x", toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas "diferentes" que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei. Mas há um segundo aspecto a ser analisado, no qual o princípio se dirige ao próprio legislador e veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Ou seja, todos são iguais perante o legislador (todos devem ser tratados com igualdade pelo legislador)³³.

Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva está fortemente ligado ao princípio da isonomia, ambos possuem o mesmo fundamento, exigem que todos sejam tratados igualmente, independente de quem sejam, sua relevância é tamanha que está prevista no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 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 contribuinte³¹.

Portanto, considera-se capacidade contributiva o valor que busca garantir a igualdade na tributação, desse modo, procura-se distribuir o encargo do tributo de maneira equivalente a todos os cidadãos, ou seja, todos pagam conforme a capacidade que possuem para que suas condições financeiras não sejam afetadas negativamente, pois, lesar o contribuinte fere os seus direitos básicos inerentes aos seres humanos, em especial a dignidade da pessoa humana.

Assevera Regina Helena Costa que a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão de o destinatário legal tributário suportar a carga tributária sem que a

³³ AMARO, Luciano. 2006, p.100.

sua riqueza seja afetada, então ela nada mais é do que a capacidade de contribuir com as despesas públicas que serão direcionadas para melhorias do Estado Democrático de Direito. Resumidamente, o tributo só é incidido sob aquele que tem capacidade contributiva³⁴.

Ainda, sobre isso, explica Stuart Mill:

A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela³⁵.

De outro lado, o princípio da uniformidade geográfica na tributação, previsto no artigo 151, I da Constituição Federal, veda à União instituir tributos que não sejam uniformes em todo território nacional ou, ainda, que cause distinção preferencial entre Estados, Municípios e Distrito Federal. Logo, ele impõe que os impostos da União Federal devem ter as mesmas alíquotas, não podendo haver diferença no tocante a localidade do fato gerador, tal vedação objetiva reforçar o princípio da legalidade.

Seu intuito é promover o equilíbrio socioeconômico entre as regiões brasileiras, bem como favorecer as regiões menos desenvolvidas. Ele decorre do princípio federativo e da isonomia para não haver desequilíbrio na tributação, tal regra é assim redigida pelo texto legal constitucional:

Art. 151. É vedado à União:

I - 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 socioeconômico entre as diferentes regiões do País³¹.

3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

3.1 Aspectos gerais

O ISSQN consta no artigo 156, III, da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)³¹.

³⁴ COSTA, Regina Helena. 1993, p. 70.

³⁵ STUART MILL, John. 1983, p. 90.

Como se pode ver, ele é de competência Municipal e se caracteriza por ter finalidade fiscal. Também é uma das grandes fontes de arrecadação dos cofres públicos, porém, três serviços específicos não são tributados por ele, por serem tributados com o ICMS Estadual, sendo eles: Transporte Interestadual, Transporte Intermunicipal e Comunicação. Entretanto, o ISSQN encontra-se ausente no Código Tributário Nacional, o qual não traz uma previsão expressa, cabendo à Lei Complementar 116/2003 (LC 116/03) exercer o papel de norma geral desse imposto³⁶.

O fato gerador deste imposto constitui-se nas prestações de serviços descritos na lista anexa à LC 116/03, mesmo estes não sendo atividades intrínsecas do prestador, como designa o artigo 1º, *caput*, da referida lei:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador³⁷.

A lista compreende um rol taxativo de quarenta itens, cada um com seus subitens, que demonstram que a prestação de serviços tem como característica marcante trazer para o prestador a obrigação de fazer, exaurindo a incidência deste imposto sobre obrigação diversa, uma vez que o Direito Tributário não possui aptidão para modificar conceitos e institutos abrangidos pelo direito privado, tal faculdade é vedada pelo artigo 110, *caput*, do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias³².

A prestação de serviços é disciplinada pelo Código Civil e pelo Código Tributário Nacional. Na concepção civilista, a prestação dos serviços é tomada como obrigatória, o que fez o Supremo Tribunal de Justiça declarar ser impossível confundir locação de serviços com locação de bens móveis por intermédio do RE 116.121³⁸.

Decorrente do RE.116.121, fora criada a Súmula Vinculante 31, a qual declara que “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, algo que a LC 116/03 tentou modificar, validando a locação de bens móveis na lista de serviços sujeitos ao ISSQN. Na tentativa, não obteve êxito, pois, o Presidente da República vetou esse feito

³⁶ NOVAIS, Rafael. 2018. p. 91.

³⁷ BRASIL. [Lei Complementar nº 116 (2003)].

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121.

invocando o entendimento da Súmula Vinculante acima citada para justificar a decisão tomada³⁹.

3.2 Contribuinte

A definição de contribuinte é encontrada no artigo 5º, *caput*, da LC 116/03 “contribuinte é o prestador de serviço”. Importante frisar que sujeitos que prestam serviços pertinentes a empregos avulsos, fiscais de sociedades e fundações, diretores, membros do conselho consultivo e sócios-gerentes, assim como os gerentes-delegados, não são considerados contribuintes, a taxaçoão está instituída no artigo 2º, II, da LC 116/03:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

II - A prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados³⁷.

3.3 Base de Cálculo, Alíquota e lançamento

O preço do serviço é a base de cálculo do ISSQN, ou seja, é aquele cobrado pela sua realização. Assim, a base de cálculo do ISSQN é o valor cobrado do cliente pelo serviço contratado por ele. Importante ressaltar que este preço não pode sofrer significativas mudanças, tais como: reduções ou abranger descontos considerados especiais. Agora, se o desconto está previsto no negócio pactual, ele é permitido, essa é a única hipótese legalmente aceita. Todavia, na prática, essa possibilidade enfrenta dificuldades, pois, deliberar sobre o desconto não é tarefa fácil, principalmente, quando envolve definir o desconto em si.

Além disso, juros e multas podem ser considerados redução no preço do serviço, relacionado a isso, comenta Eduardo Sabbag:

No cálculo do tributo, não devem ser incluídos os valores relativos a seguro, juros, e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas – como multas e indenizações -, pois tais verbas têm natureza jurídica diversa (financeira) do respectivo preço contratual. Nessa mesma situação, devem ser considerados os valores relativos a descontos/abatimentos (condicionais ou incondicionais), porque caracterizam diminuição do preço dos serviços e conseqüente redução da base de cálculo, tendo o STJ, entretanto, decidido

³⁹ ALEXANDRE, Ricardo. 2016. p. 230.

que o preço do serviço deve, pois, ser considerado o preço bruto, sem levar em consideração o desconto feito, pela liberalidade do prestador⁴⁰.

A regra geral determina que a base de cálculo do ISSQN, para pessoas jurídicas, seja o preço do serviço e, como toda a regra possui a sua exceção, em alguns casos, pode haver deduções legais, por outro lado, sociedades profissionais e o trabalho pessoal contam com tributações específicas que compreendem valores fixados mensal e anualmente. A previsão legal da base do cálculo está no artigo 7º da LC 116/03, nos seguintes termos: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

A alíquota do ISSQN não é fixa, ela varia segundo a atividade desempenhada pelo prestador de serviços, podendo ser de 2% até 5%, todas determinadas por Emenda Constitucional. Além de pessoas jurídicas, profissionais autônomos, que trabalham prestando serviços, devem pagar ISSQN. Um exemplo de prestadores autônomos é o MEI (Microempreendedor individual), sendo a diferença entre ele e os demais que o seu regime tributário envolve pagar uma taxa única, independente de quantos serviços prestar no decorrer de sua existência.

Nesse íterim, Luciane Schulz Fonseca preleciona:

A base de cálculo do ISS, para as empresas, é o preço do serviço executado. Agora, tratando-se do trabalho pessoal do contribuinte, o imposto tem alíquota fixa e determinada conforme a atividade desenvolvida. Como salientado, as alíquotas são fixadas pelo Município competente para instituir os impostos, observadas as alíquotas mínimas e máximas fixadas em lei complementar federal⁴¹.

Nas explicações de Ricardo Alexandre, referente ao lançamento do ISSQN:

O ISS é lançado por homologação, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada fato gerador, calcula o montante do tributo devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas⁴².

O lançamento por homologação pode ser encontrado no artigo 150 do Código Nacional Tributário:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. 2012, p. 100.

⁴¹ FONSECA, Luciane Schulz. 2008. p. 64.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. 2016. p. 600.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação³²³².

Essa modalidade acontece por iniciativa espontânea e voluntária do contribuinte de boa vontade, o qual efetua o cálculo e o pagamento, sem que o Fisco o faça. Neste sentido, é ofertado ao contribuinte tributário requerê-lo sem coação, existindo a liberdade de fazer ou não, lembrando que ele terá que efetuar o pagamento depois. Assim sendo, ele ganha espaço para escolher a maneira de como deseja fazer, dentro dos limites legais estabelecidos pelo regramento jurídico.

Neste lançamento, ao concordar com o recolhimento dos tributos, a Administração Pública pressupõe que estes estejam corretos e assim extingue o crédito tributário, podendo ser feito de forma expressa ou tácita, nesse contexto, leciona Luiz Felipe Silveira Difini:

O contribuinte apura o imposto, informa ao fisco o valor apurado, por declaração, guia, informação ou outra forma determinada em lei e efetua o pagamento, nos prazos fixados em lei ou regulamento, independente de qualquer ato da autoridade; esta não precisa examinar a declaração, efetuar o lançamento ou notificar o sujeito passivo. O sujeito passivo é que tem o dever legal de efetuar o pagamento no prazo fixado, independente de qualquer providência do fisco⁴³.

A homologação expressa é aquela em que a autoridade administrativa concorda, aceita e julga correto o recolhimento do imposto. Em linhas gerais, ao concordar com o cálculo e pagamento, produz um documento o qual valida a ação do contribuinte voluntário. Após isso, um ato resolutivo é emitido e o débito extinguido, em concordância com o §1º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Já a homologação tácita está prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos**, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação³² (**grifo nosso**).

⁴³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. 2003. p. 249.

Quando não for constatado dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial é feita, conforme prescreve o artigo 173, inciso I, da mesma lei, primeiro dia do ano seguinte posterior aquele em que poderia ter sido feito o lançamento.

Já o lançamento de ofício, acontece em situações em que o sujeito ativo não concorda com o recolhimento dos tributos pelo contribuinte, caso o prazo decadencial não seja atingido, um lançamento de ofício será emitido e exigirá a complementação dos valores recolhidos e os já pagos serão deduzidos para o próximo lançamento, tal prerrogativa é instituída pelo artigo 149 do mesmo ordenamento:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - Quando a lei assim o determine;

II - Quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - Quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - Quando se comprove omissão ou inexecução, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - Quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - Quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública³².

4 O ISSQN EXECUTADO FORA DO DOMICÍLIO DO PRESTADOR

Inicialmente, cumpre observar o que se considera como estabelecimento do prestador de serviço. Na redação do artigo 4º da LC 116/03, encontramos a seguinte redação:

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 utilizadas³⁷.

Considerando os termos acima referidos, bem como o artigo 3º da mesma lei, o local do estabelecimento do prestador do serviço é definido como o local em que há o desenvolvimento da atividade comercial, seja ela de maneira temporária ou permanente, ainda, vale ressaltar que é necessário que esta atividade gere lucros.

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: [...] (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)³⁷.

A LC 116/03 atribuiu aos Municípios o poder de cobrar Impostos Sobre Serviços onde o estabelecimento do prestador está localizado e, na falta deste, o local de seu domicílio, conforme o artigo referido anteriormente. Entretanto, não para por aí, também traz em seu rol exceções no tocante a locais específicos para que a cobrança ocorra, nelas não se considera o estabelecimento do prestador, mas sim o local em que o serviço foi executado.

A referida Lei fora criada com intuito de sanar as incongruências relacionadas ao local correto da aplicabilidade da cobrança do ISSQN, pois existem conflitos jurisprudenciais envolvendo-o. Destacando-se o caso de quando o estabelecimento do prestador estiver localizado em local diverso daquele em que o serviço foi prestado. Logo, fica complexo determinar qual Município tem competência para cobrar o tributo.

Neste sentido, uma briga se instaurou dentro e fora dos Tribunais brasileiros no que concerne a definição concreta do local de prestação do serviço, porque é ela que definirá qual ente municipal tem competência para cobrar o ISSQN, no entanto, a divergência cresce e, a matéria pertinente ao Impostos Sobre Serviços, é complexa na medida que abre espaço para duplas interpretações as quais se distanciam do encontro de um consenso universal no âmbito jurídico.

É permitida a incidência de Impostos Sobre Serviços se existir ligação entre o serviço prestado e o território do ente, sendo o critério espacial o local em que este preste efetivamente o serviço requisitado. Entretanto, os conflitos existentes advêm da própria legislação responsável pela regulamentação do ISSQN, a LC 116/03 na qual o conceito de estabelecimento fez emergir diversas interpretações, o que no entendimento de Aires Barreto:

Embora sejam corriqueiras as situações em que dois ou mais Municípios se sintam competentes para exigir o ISSQN, na maioria delas a pretensão dá-se em virtude de não se saber se existe ou não um estabelecimento

prestador neste ou naquele Município, mas de equívoco relativo à verificação de ocorrência de uma prestação de serviços⁴⁴

Relevante frisar que o ISSQN ganhou força com a imposição da Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, mas o destaque dele foi obtido graças ao texto de lei expresso no artigo 15 da referida emenda ao determinar que “Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”⁴⁵. A referida legislação fora complementada pela LC 116/03. Porém, com a criação da Emenda, houve a extinção de antigos impostos, os quais foram substituídos pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza, o ISSQN.

O conflito nasce no momento em que todos os Municípios se sentem no direito de cobrarem impostos decorrentes do mesmo fato gerador. Destarte, é inviável que os dois façam a cobrança, ficando esta sob o encargo de apenas um, logo, nos casos em que o prestador realize o serviço fora de seu domicílio e/ou estabelecimento, o conflito se instala, afinal a execução de serviço resulta no dever de pagar impostos⁴⁶.

O artigo 3º da LC 116/03 determina que para evitar conflito de competência, a atividade do prestador de serviço deve ser avaliada e, caso se enquadre no rol do artigo supramencionado, ou seja, nos incisos I ao XXV, o imposto será devido no local em que foi prestado o serviço, sendo o local do domicílio indiferente. E, no caso de não se enquadrar, conforme o *caput* do referido artigo, será devido no local em que o prestador reside e/ou tem seu estabelecimento empresarial.

Vejamos o entendimento atual do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), o qual traz que o ISSQN é devido onde está localizado o estabelecimento do prestador do serviço:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. RECURSO ADESIVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E CONGÊNERES. PRESTAÇÃO EM LOCAL DIVERSO DA SEDE DO PRESTADOR. CASO CONCRETO. UNIDADE PROFISSIONAL E ECONÔMICA DO PRESTADOR LOCALIZADA NA CAPITAL. COMPETÊNCIA DA SEDE. 1. Hipótese em que a sociedade autora ajuizou a presente ação de consignação em pagamento intentando dirimir a dúvida entre qual ente tributante seria competente para exigência do ISS, haja vista estar sediada no Município de Porto Alegre e prestar serviços em diversos outros, como no corréu, Município de Santa Cruz do Sul. Assim, ocorrendo a tributação por ambos os municípios, há a necessidade da declaração de qual ente é o competente para exação. 2. Conforme entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, confirmado através do Recurso Especial nº

⁴⁴ BARRETO. Aires Fernandino. 2018. p. 40.

⁴⁵ BRASIL. [Emenda Constitucional nº 18 (1965)].

⁴⁶ AMARO, Luciano. 2006. p. 612.

1.060.210/SC, submetido ao regime do art. 543-C do CPC/73, considerando-se a vigência da Lei Complementar nº 116/2003, bem como do Decreto-Lei 406/1968, o sujeito ativo para cobrança do ISS é o Município sede do estabelecimento prestador do serviço, isto é, onde a relação se perfectibiliza. As exceções encontram-se no rol dos incisos do art. 3º da referida LC 116/2003, no qual não se enquadram os serviços prestados pela empresa autora, atinentes ao item 1 e seus subtipos (serviços de informática e congêneres) contidos na lista de serviços anexa à legislação sub judice. 3. O local onde se encontra a sede da empresa é a unidade profissional e econômica, no qual são tomadas as decisões da autora, inclusive acerca da existência de filiais e prestação de serviços em outros lugares. Ressalta-se que a nova orientação restou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, mas também a qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS. 4. In casu, considerando que o estabelecimento prestador está localizado na capital, onde efetivamente exerce sua unidade profissional e econômica (sequer consta nos autos notícia sobre filiais ou similares) há de ser reconhecida a ilegitimidade ativa do Município de Santa Cruz do Sul para tributar, porquanto é o ente municipal de Porto Alegre quem detém a competência para cobrança do tributo in comento. 5. Como bem-posto pelo Juízo sentenciante: “o fato de a empresa autora, eventualmente, exercer alguma atividade no Município de Santa Cruz do Sul não se mostra apto a determinar a competência daquele Município, sobretudo, quando resta evidenciado que a unidade profissional e econômica se encontra em Porto Alegre, sendo esse o local no qual são tomadas as decisões da empresa, inclusive, no tocante à prestação de serviços em outros lugares. Trata-se, na espécie, de mero deslocamento de mão-de-obra, de ocorrência eventual, circunstância insuficiente para caracterização de estabelecimento prestador, conforme a noção estabelecida pelo citado art. 4º da LC nº 116/03”. [...] NEGARAM PROVIMENTO AOS RECURSOS. UNÂNIME. (Apelação Cível, Nº 70077641223, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Laura Louzada Jaccottet, Julgado em: 27-07-2022)⁴⁷.

Por conseguinte, o TJRS, conforme o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça elencado na referida decisão, optou por manter a interpretação de que a cobrança do ISSQN deve ser onde está localizado o estabelecimento do prestador, sendo que, na falta dele, será efetuada a cobrança no domicílio do prestador do serviço. Percebe-se que o prestador do serviço o executou em local diverso de seu domicílio, bem como em outro Município, gerando um conflito sobre quem tem competência para cobrá-lo, assim, foram aplicados os termos do artigo 3º da LC 116/03 na referida ação.

5 CONCLUSÃO

Em suma, a análise do ISSQN executado fora do domicílio do prestador nos permite compreender a importância desse imposto no contexto da prestação de serviços. A legislação tributária busca garantir a justa arrecadação dos valores

⁴⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Acórdão nº 70077641223.

devidos, considerando a natureza territorial dos serviços. A existência de regras específicas para os casos em que o serviço é executado em local diverso do domicílio do prestador visa evitar a evasão fiscal e garantir a equidade entre os contribuintes.

Neste trabalho, pudemos explorar as principais características e aspectos relacionados ao ISSQN. Abordamos as hipóteses em que a incidência do imposto se faz presente, as obrigações e responsabilidades dos envolvidos, bem como os desafios e possíveis soluções para a correta apuração e recolhimento desse tributo.

Desta forma, com a investigação arguida, ficou evidente que o critério espacial é a razão de divergências. Apesar disso, tem-se como regra geral que a competência para cobrar o ISSQN é do Município em que o prestador do serviço tenha sede. Afinal, é a sede que proporcionará suporte para sanar eventuais percalços, situação que não acontecerá no Município em que está sendo prestado o serviço.

Ademais, é fundamental que as legislações municipais acompanhem as transformações no cenário econômico e tecnológico, buscando garantir a eficiência e a justiça na cobrança do ISSQN. Além disso, é essencial que as empresas e prestadores de serviços estejam atentos às suas obrigações fiscais, buscando o cumprimento adequado das normas vigentes.

Neste sentido, em junho de 2023, o Supremo Tribunal Federal, ao decidir que são inconstitucionais os dispositivos da LC 116/03, alterados pela LC 157/2016, que versavam sobre o ISSQN cobrado fora do estabelecimento e/ou domicílio do prestador, em relação aos casos dos planos de saúde e das atividades financeiras, deu fim à polêmica criada em torno das discussões envolvendo a temática, esse é o pensamento impetrado pelos legisladores, mas a referida decisão não é suficiente para encerrar totalmente os conflitos em torno da temática. Assim, é fundamental que haja uma simplificação e harmonização das legislações, buscando facilitar o cumprimento das obrigações fiscais e promover um ambiente atrativo para investimentos e prestação de serviços.

Além das questões abordadas anteriormente, é importante ressaltar que o ISSQN executado fora do domicílio do prestador possui uma relevância significativa para o desenvolvimento econômico e a competitividade dos municípios. A correta aplicação e fiscalização desse imposto contribuem para a geração de receitas municipais, que são essenciais para investimentos em infraestrutura, saúde, educação e outros serviços públicos.

Em conclusão, o estudo do ISSQN executado fora do domicílio do prestador revela-se como um tema complexo e relevante para a área tributária e para o desenvolvimento municipal. Tendo em vista os termos do art. 3º da LC 116/03, assim como o entendimento validado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso concreto apresentado do TJRS, é considerado competente para cobrar o ISSQN o Município em que o prestador de serviços tem a sede da empresa, descartando assim a competência para cobrar o referido imposto os Municípios em que ele prestar serviços, salvo as exceções trazidas nos incisos I ao XXV do referido artigo. Ao mesmo tempo, é fundamental que os municípios promovam um ambiente regulatório favorável, que incentive a atividade empresarial e assegure a competitividade, adaptando-se aos avanços tecnológicos e às demandas da atualidade.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário: Esquematizado**. São Paulo: GEN, 2016. p. 230. Disponível em: <http://ole.uff.br/wp-content/uploads/sites/269/2019/07/Direito-Tribut%C3%A1rio-Esquematizado-Ricardo-Alexandre-2016.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2023.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª edição rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., com notas de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BARRETO. Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei/Aires F. Barreto; Paulo Ayres Barreto**. 4. ed. São Paulo: Noeses: 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo, Saraiva, 1999.
- BONAVIDES, Paulo, **Curso de direito constitucional**. 13. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 03 mai. 2023.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 29 abr. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 abr. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm#:~:text=de%20reservas%20monet%C3%A1rias.-,Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico. Acesso em: 23 mai. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza, de Competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 15 mai. 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão nº 70077641223**. Município de Santa Cruz do Sul. Município de Porto Alegre. Relator: Laura Louzada Jaccottet. Porto Alegre, RS, 08 de agosto de 2022. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 23 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 116.121**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 mai. 2023.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

COSTA, Luís César Amad. **História do Brasil**. São Paulo: Scipione, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo, 2003.

DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos->

legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988. Acesso em: 20 abr. 2023.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FONSECA, Luciane Schulz. **Noções de Direito Tributário**. Cuiabá: Ed UFMT, 2008. Disponível em: http://proedu.rnp.br/bitstream/handle/123456789/357/NOCOES_DE_DIREITO_TRIBUTARIO.PDF?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 23 mai. 2023.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. São Paulo:Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: Regra de Competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

MARIA, Elizabeth de Jesus. LUCHIEZI JÚNIOR, Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília: Sindifisco, 2010.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. São Paulo: GEN, 2018. Disponível em: <https://acljur.org.br/wp-content/uploads/2018/07/Direito-Tribut%C3%A1rio-Facilitado-Rafael-Novais-2018.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2023.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SIMONSEN, Roberto Cochrane. **História econômica do Brasil (1500-1820)**. 6. ed. São Paulo: Companhia Editora nacional, 1969.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve Passeio pela História do Direito brasileiro, passando pelos tributos**. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 1999.

STUART MILL, John. **Princípios de economia política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação. Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.