



## O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR

Marco Antonio Henrique<sup>1</sup>

Fábio Ricci<sup>2</sup>

### RESUMO

O ISS – Imposto sobre serviços, ou ainda ISSQN- Imposto sobre serviços de qualquer natureza é um tributo municipal que tem como base de cálculo a receita de serviços. O Imposto sobre serviços é regido em suas normas gerais pela Lei Complementar 116/2003 (lei federal). Os municípios, dotados de competência para disciplinar a cobrança do imposto em seu âmbito territorial pode elaborar leis específicas, desde que observado as normas gerais estabelecida pela lei federal. A questão de onde o imposto é devido e a ocorrência do fato gerador tem sido um tema bastante controverso, uma vez que embora a lei determine os casos em que o imposto será devido no local do estabelecimento do prestador e os casos em que será devido no local da prestação do serviço, sua possibilidade de interpretação tem levado em alguns casos a brigas judiciais e em outros a bitributação.

**Palavras-chave:** Impostos municipais; tributação; Impostos sobre serviços.

### APROXIMAÇÕES E DIÁLOGOS ENTRE HISTÓRIA E ANTROPOLOGIA.

A descentralização tributária e sobretudo a descentralização de poder trazida com a Constituição Federal de 1988 possibilitou aos municípios legislar sobre os tributos específicos. O ISS – Imposto Sobre Serviços, de competência dos municípios tem suas alíquotas e atividades tributadas de acordo com leis e políticas municipais, embora respeitando a Constituição Federal e as Leis Gerais, de competência da União.

O ISS tem sido tema de pesquisas acadêmicas e a controvérsias judiciais devido a ambigüidade que possui em sua forma de arrecadação.

---

<sup>1</sup> Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional; Servidor Público Federal no Cargo de Contador da Universidade Federal de São Paulo. Especialista em Gestão Contábil: Auditoria e Controladoria; Especialista em Licitações e Contratos Administrativos.

<sup>2</sup> Doutor em História Econômica - FFLCH USP

A dúvida ocorre devido ao fato de que algumas atividades são tributadas no local do estabelecimento do prestador, ou seja, no local onde esta localizada sua sede ou seu ambiente de trabalho. Já em outras, a tributação ocorre onde esta localizada a empresa tomadora dos serviços.

A má interpretação da lei tem levado essa polemica aos tribunais, sendo até mesmo objeto de jurisprudência sobre o entendimento de tal controvérsia

## **Metodologia**

Segundo Vergara (2000, p.12) “método é um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento”. Nesse aspecto, o método é a maneira utilizada pelo autor para se chegar aos resultados esperados na pesquisa, é a maneira utilizada pelo pesquisador para desenvolver uma pesquisa. Neste sentido, com o método chega-se a conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista, significa a escolha dos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos, ou seja, ao estudar determinado objeto, a metodologia mostra quais os procedimentos utilizados pelo pesquisador para atingir seu fim (RICHARDSON, 1999; LAKATOS, 2003).

Quanto aos objetivos, esta é uma pesquisa exploratória e descritiva, já que busca tornar explícito, explorar descrever e conhecer as características do imposto sobre serviços e as divergências sobre o local de incidência do fato gerador.

A pesquisa discute e propõe novos entendimentos para posteriormente permitir a proposta de estudos mais aprofundados. É uma pesquisa exploratória, pois foi realizada em uma área em que há pouco conhecimento acumulado e sistematizado (VERGARA, 2000).

Com relação ao delineamento, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, uma vez que, foram utilizados livros, códigos e outros materiais de natureza bibliográfica. Com a pesquisa no material bibliográfico foram possíveis recolher, selecionar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre o assunto. A análise desses trabalhos já existentes possibilitou o conhecimento das contribuições científicas sobre o assunto abordado no trabalho (MARTINS, 1994).

## **Resultados**

### **O Imposto Sobre Serviços**

O CTN – Código Tributário Nacional define em seus artigos 3º a 5º tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou valor que nela se possa exprimir que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

## O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADO

Ainda, de acordo com o art. 16 do CTN: “imposto é o tributo, cuja obrigação principal tem por fato gerador uma atividade independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

No Brasil os serviços sofrem tributação desde o Alvará de 20 de outubro de 1812, ato do Príncipe Regente D. João VI, embora a tributação daquela época não tivesse a mesma dimensão da de hoje. Foram editadas novas normas tributárias, inclusive novas constituições, até que em 1965 surgiu o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (UEMURA, 2010).

De acordo com a Constituição Federal de 1988, em seu art. 156:

- Compete aos Municípios instituir impostos sobre: IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.
- Cabe a lei complementar: fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV.

No âmbito federal, a Lei Complementar 116/2003 dispõe sobre as normas gerais de tal tributo, cabendo aos municípios instituir leis disciplinando o recolhimento do ISS dentro de sua área territorial, desde que obedecidas as normas constantes na lei complementar.

De acordo com Fabretti (2003), o ISS é um imposto incidente sobre a receita de serviços. Os serviços que sofrem incidência são aqueles descritos na lista de serviços, e somente aqueles poderão sofrer tributação. Se determinado serviço não estiver classificado na lista, não haverá a incidência do ISS.

Ainda, de acordo com Fabretti, a lista de serviços é aquela elaborada pelo Decreto-lei nº 406/68 vindo mais tarde a compor o anexo da Lei Complementar 116/2003. O rol de serviços discriminados na lista é genérica, o que admite subclassificações de atividades do mesmo gênero.

Os Municípios e o Distrito Federal podem impor o recolhimento de ISS sobre a lista de serviços descritas na Lei Complementar 116/2003, sendo a base de cálculo o preço do serviço e o imposto a ser recolhido, o valor encontrado da aplicação da alíquota estipulado por estes sobre a base de cálculo. É importante considerar o princípio contábil da competência, segundo o qual, a receita considera-se realizada no momento em que ocorre o fato gerador, ainda que o recebimento aconteça apenas em um período posterior (HENRIQUE, 2011).

A alíquota do imposto deve incidir sobre o valor total da receita de serviços. A legislação não permite nenhuma dedução do valor da receita, exceto no caso de serviços relacionados com a construção civil em que a legislação permite que se deduza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador e das prestações realizadas em regime de subcontratação (FERREIRA, 2007)

Araújo (2009) afirma que a incidência de impostos percorre cinco ciclos para que ocorra o fato gerador e conseqüentemente a necessidade de recolher aos cofres públicos o valor devido:

## O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADO

1. Pessoal – a primeira etapa se dá pela determinação do sujeito ativo e do sujeito passivo no aspecto da obrigatoriedade tributária;
2. Temporal – o momento que ocorre o fato gerador, ou seja, tem de ter ocorrido o fato que gera a obrigação de recolher;
3. Espacial – determina o local da ocorrência do fato imponible. É nesse aspecto que o ISS apresenta divergências no entendimento legal;
4. Quantitativo – indica o valor do tributo, através da base de cálculo e da alíquota aplicada sobre o montante da receita tributável;
5. Material - descrição de um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas com conteúdo econômico que dá ensejo a uma obrigação tributária.

De acordo com Paulsen; Melo (2006, p.266) “os municípios estão dotados de competência para instituir o ISS, dentro do âmbito territorial de validade, [...] como o local da específica realização do fato gerador”. O ISS - Imposto Sobre Serviço é um imposto que tem como produto de tributação, o valor dos serviços prestados. Suas alíquotas variam entre 2% e 5% dependendo da região e da atividade tributada. Até o ano de 2002 o ISS não possuía uma alíquota mínima, sendo introduzida pela Emenda Constitucional 37 de 12 de junho de 2002.

No entanto, no âmbito local, cada município pode determinar alíquotas diferenciadas, respeitando a lista de serviços e a alíquota mínimas e máxima permitida (HENRIQUE, 2011).

Carvalho Jr (2006) argumenta que o ISS poderia ser uma importante fonte de renda para a maioria das cidades brasileiras, mas tem sido usado de maneira a atender os desejos políticos dos governantes, em especial em cidades médias e grandes. Outro empecilho ao uso mais eficiente é que as alíquotas deste imposto estão delimitadas a 2% e 5%, não podendo ser maior ou menor do que as estipuladas em lei.

Os municípios tem utilizado dos impostos para oferecer benefícios tributários com a finalidade de atrair empresas para a região ou ainda beneficiar atividades de interesse local (HENRIQUE, 2011).

### **A ocorrência do fato gerador e o local onde o imposto deve ser recolhido**

O local onde ocorre o fato gerador e onde o imposto deve ser recolhido apresenta divergências no entendimento e interpretação da legislação.

Com relação ao local onde o imposto é devido, a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003 em seu art. 3º diz 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto devido será no local:

- I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço [...];
- II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas [...];

## O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADO

- III – da execução da obra [...];
- IV – da demolição [...];
- V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres [...];
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo [...];
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres [...];
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores [...];
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos [...];
- X e XI - (VETADOS)
- XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e [...];
- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas [...];
- XIV – da limpeza e dragagem [...];
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado [...];
- XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados [...];
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda [...];
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e [...];
- XIX – do Município onde está sendo executado o transporte [...];
- XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra [...];
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres [...];
- XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário [...].

No caso dos serviços descritos, o fato gerador ocorre no local da prestação, sendo devido no município em que o serviço foi prestado, e não no local do estabelecimento do prestador, como nos demais casos (LONGEN, 2009).

De maneira geral, tem-se que nos casos em que o prestador coloca pessoas a disposição do tomador de serviços em uma localidade diferente do município onde esta localizada a empresa prestadora, acontece a hipótese da tributação no local da efetiva prestação do serviço (HENRIQUE, 2011).

Entretanto, de acordo com Toffanello (2008), nesses casos, ainda que uma empresa esteja localizada em um determinado município e preste serviço em outro, a obrigatoriedade de recolher o ISS será devido no município em que esteja localizada a que contratou o serviço, ou seja, no local em que houve a efetiva prestação do serviço. No entanto, isso deve ser observado caso a caso, já que este tem sido um tema bastante polêmico no meio jurídico-tributário.

No entanto, em alguns casos, devido as divergências no entendimento legal do aspecto espacial do Imposto Sobre Serviços ocorre a bitributação, o que ocasiona prejuízo para a empresa. Essa situação de bitributação ocorre sobretudo nos casos em que as empresas prestadoras estão localizadas em um município

## O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADO

diferente daqueles em que prestam o serviço. O município onde esta localizada a empresa prestadora acha-se no direito de cobrar o tributo, assim como o município onde o serviço esta sendo prestado. (UEMURA, 2010).

Longen (2009) classifica as atividades de serviço a partir de três divisões:

- 1) Serviços cuja prestação ocorrerá no estabelecimento do prestador: esses serviços ocorrerão no prédio ou estabelecimento físico específico. exemplos: serviços de hotelaria, serviços hospitalares etc. Nesses casos a tributação ocorrerá obrigatoriamente no local onde estiver instalado tais estabelecimentos (LONGEN, 2009);
- 2) Serviços cuja prestação necessariamente ocorrerá fora do estabelecimento prestador: Neste grupo estão aqueles serviços listados no art.3º, I ao XXII da lei Complementar 116/2003. Exemplos: os serviços de construção civil; demolição; varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo; limpeza, manutenção e conservação de vias, imóveis, piscinas, parques e jardins; corte e poda de árvores; florestamento e reflorestamento; decoração; jardinagem; vigilância, segurança, monitoramento de pessoas ou bens, fornecimento de mão de obra e exploração de rodovia mediante pedágio. Nesses casos, o fato gerador e o imposto será devido no local onde o serviço foi prestado, ou seja, no município do tomador de serviços (LONGEN, 2009);
- 3) Serviços que podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço ou em um terceiro lugar qualquer: neste grupo estão as atividades mais polêmicas no que diz respeito a tributação. São atividades que podem ter a ocorrência do seu fato gerador em qualquer lugar, podendo o prestador de serviço determinar sua ocorrência no estabelecimento do prestador ou no do tomador de serviços. Exemplos: atividades assessoria e consultoria, serviços de informática, publicidade; agenciamento; corretagem; intermediação; medicina; advocacia e contabilidade (LONGEN, 2009).

É importante destacar que nas atividades de assessoria e consultoria o fato gerador ocorre no estabelecimento do tomador quando o profissional que presta o serviço é colocado a disposição do contratante, a fim de que possa assessorá-lo em suas decisões. No caso do serviço contábil, o entendimento é que atividades de escrituração contábil e fiscal são realizadas na maioria das vezes no escritório contábil do prestador, ainda que o cliente e a empresa tomadora seja localizada em outra cidade. Foge a regra quando o prestador coloca a disposição do tomador um profissional para acompanhar as atividades diárias no estabelecimento ou ainda serviços de auditoria contábil, em que os profissionais fazem o trabalho *in loco* (HENRIQUE, 2011).

Essas divergências na visão e na interpretação da lei com relação ao aspecto espacial da ocorrência do fato gerador tem sido alvo de diversas jurisprudências do

## O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADO

Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que entendem que o mesmo ocorre no local da efetiva prestação do serviço (UEMURA, 2010. p. 15-18).

Diante das diversas alternativas, algumas empresas, procurando melhores alternativas tendo em vista a economia de impostos têm utilizado do diferencial de tributação do ISS e da falta de unanimidade da interpretação da lei para fins de planejamento tributário. O planejamento tributário ou a elisão fiscal trata-se de estudar e escolher a maneira legal e mais vantajosa para uma empresa pagar seus impostos tendo em vista a economia tributária. É escolher dentro do que a lei permite o modo legal tendo em vista a economicidade na questão dos impostos. Por isso, difere totalmente da evasão fiscal, que é a maneira não lícita e fora da legalidade de “economizar” ou deixar de pagar impostos, constituindo por isso um crime fiscal (ANDRADE FILHO, 2006).

No aspecto do planejamento regional, os diversos entes federados: união, estados, municípios e distrito federal possuem autonomia para legislar e determinar políticas de interesse para a região ou o local. Como no caso do ISS são os municípios que determinam as leis e normas específicas, estes contam com o efeito da tributação na elaboração do planejamento local, isso algumas vezes através de benefícios fiscais com alíquotas reduzidas. Em muitos casos, as empresas utilizando-se desta facilidade para a economia de impostos instalam-se naquela área territorial em que possibilitará uma menor carga tributária. Escolhem o local não pela dinâmica do capital, mas pela facilidade oferecida pela administração pública (HENRIQUE, 2011).

### Discussão

O local onde o ISS é devido pode determinar se uma empresa pagará mais ou menos impostos, já que cada município possui alíquotas diferenciadas de acordo com a política e a lei municipal.

Esse entendimento pode levar algumas empresas, em nome do chamado “planejamento tributário” escolher aquelas que apresentam menores alíquotas, sobretudo naquelas atividades tidas como “polêmicas”, as que permitem dupla interpretação do local do fato gerador do imposto.

As alíquotas não apresentam grande vantajosidade tributária, no entanto o perigo maior do erro do entendimento legal ocorre principalmente pela ilegalidade da possível escolha que sistema pode apresentar ao contribuinte.

### Conclusão

O Imposto Sobre Serviços, embora tenha sua alíquota mínima e máxima definida em lei (2% e 5%) representa para os municípios uma importante fonte de arrecadação e uma poderosa ferramenta de planejamento municipal.

## O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADO

A questão do aspecto espacial do fato gerador do ISS e a consequente divergência do município a quem recolher tal tributo sempre foi polêmica, sendo inclusive objeto de julgamento nos tribunais.

Embora a polêmica gire em torno das duas alternativas do local de arrecadação: no local do estabelecimento do prestador ou no local de estabelecimento do tomador, algumas atividades pela suas particularidades e sua elasticidade na escolha de tributação apresentam divergências no entendimento. Essas atividades são aquelas que podem ser prestadas tanto no estabelecimento do prestador quanto no do tomador de serviços. Esse entendimento tem levado a adoção do planejamento tributário na escolha do local de tributação, sendo em alguns casos decisões arbitrárias e julgadas como ilícita.

A jurisprudência sobre o tema tem partido para o entendimento que a ocorrência do fato gerador e o local onde o imposto é devido é o local da efetiva prestação de serviços, ou seja, se um dado serviço foi prestado em determinado local, independente de onde esteja localizada a sede da empresa prestadora, é o local que o serviço foi prestado que será devido o imposto sobre serviços.

### REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de Renda das Empresas** – Ed. atual. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

ARAUJO, R. S. **A Unidade do Fato Gerador de Imposto sobre Serviços em Contratos de Efetiva Prestação de Serviços**. 2009.72f. Monografia (Especialização em Auditoria de Tributos Municipais) – Universidade Gama Filho, Belo Horizonte, 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 26 de jun. 2011.

BRASIL. **Constituição Federal** (1988). Disponível em <http://www.planalto.gov.br>.

FABRETTI, L. C. **Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa** – 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2003

FERREIRA, F. C.. **Norma Padrão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS): materialidade e base de cálculo**. 2007. 294f. Dissertação (Mestrado Direito) – PUC – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

HENRIQUE, M. A. **Gestão Pública e a Questão Tributária: um estudo sobre o ISS e o IPTU nos municípios de São José dos Campos e Taubaté**. 2011.162f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional) – Universidade de Taubaté, Taubaté, 2011.

LAKATOS, E. M.. **Fundamentos de Metodologia Científica** / Maria de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. 5. ed. – São Paulo: Atlas 2003.



**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADO**

LONGEN, M. Z. O ISSQN e o conflito entre municípios. Quem pode cobrar? A quem recolher? **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 2185, 25 jun. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13046>>. Acesso em: 26 de jun. 2011.

MARTINS, G. A. **Manual para a Elaboração de Monografias e Dissertações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos: federais estaduais e municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 2. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas** / Roberto Jarry Richardson: colaboradores José Augusto de Souza Peres... (*et al*). São Paulo: Atlas, 1999.

TOFFANELLO, R. D. **Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do Imposto sobre Serviços sobre Qualquer Natureza**, IET Instituto de Estudos Tributários, 2008. Disponível em <[WWW.iet.com.br](http://WWW.iet.com.br)> Acesso em 20 de mai de 2011.

UEMURA, Henrique Kazuo. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o aspecto espacial de sua hipótese de incidência. **Jus Navigandi**, Teresina, ano15, n. 2666, 19 out. 2010. Disponível em <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/17624>>.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

TAX ON SERVICES AND APPEARANCE OF EVENT SPACE

**Abstract**

The ISS - Tax on services, or tax-ISSQN services of any kind is a municipal tax which is calculated based on service revenue. The tax on services is governed by the general rules for its Complementary Law 116/2003 (federal law). The municipalities, endowed with the power to regulate the collection of the tax in its territorial laws may establish specific, since complied with the general rules established by federal law. The question of where the tax is due and the occurrence of a triggering event has been a very controversial issue, since although the law determines the cases in which the tax is payable at the place of the provider and where it will be due on site of service provision, its ability to interpret in some cases has led to fights and other judicial double taxation.

**Keywords:** Municipal taxes; taxation; taxes on services.

**Recebido em 10 de fevereiro de 2012; aprovado em 10 de junho de 2012.**