



PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ISS. INSEGURANÇA JURÍDICA
JEFERSON LEANDRO PEREIRA
RA: 00133951
FONE: (11) 98636-2191
E-MAIL: Jeferson.pereira@live.com

São Paulo

2015

Jeferson Leandro Pereira

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. A INSEGURANÇA JURÍDICA DO
SUJEITO PASSIVO.**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário, como requisito parcial a obtenção do título de especialista.

Orientador: Charles William Mcnaughton

São Paulo

2015

ABSTRACT

Pelo presente tema, busca-se de uma maneira precisa e completa o estudo específico de um dos tributos existentes na legislação brasileira que, na categoria classificada de impostos, resume-se a tributar não o contribuinte em si, mas aquilo de que ele é capaz de elaborar, condimentar, produzir, ou seja, o Imposto sobre Serviços finaliza-se, como se faz menção ao próprio nome, por tributar o conhecimento técnico humano.

O Imposto sobre Serviços, como veremos no decorrer do trabalho, com seus aspectos e conceitos técnicos, tem por finalidade buscar receitas em prol do sujeito ativo tributário, ou seja, busca-se uma maneira de taxar um trabalho intelectual do contribuinte, uma questão subjetiva que, ao ser convertida em prestação de serviços decorrentes de seu próprio conhecimento, faz nascer a aplicabilidade da norma técnica.

Assim, como o presente tema é de suma importância para toda a sociedade e, tendo em vista a grande discussão sobre a aplicabilidade desse imposto no dia a dia, mister se faz uma análise aprofundada sobre o tema, vez que, inseridos numa sociedade dinâmica e moderna, esclarecimentos do cotidiano tornam-se de um todo imprescindível.

Ademais, antes de iniciar as discussões sobre o referido tema, há de se ter um esboço lacônico da matéria a ser desenvolvida, a começar pela parte histórica em sua origem primordial, introdução da norma no direito brasileiro, suas discussões técnicas – termos conceituais –, bem como sua aplicação (competência espacial) em casos de repercussão geral.

Após transcrever a linha do tempo do referido tributo, estudos específicos do Imposto sobre Serviços, que prevê desde seus conceitos e sua natureza jurídica, abordar-se-á as divergências doutrinárias e entendimentos jurisprudenciais, sendo nesse último caso uma análise aprofundada sobre o posicionamento dos Tribunais Superiores.

Dessa forma, o objetivo do presente trabalho visa destacar a insegurança jurídica ocasionada no ramo tributário com o intuito de minimizá-lo, destacando-se as principais arestas existentes quando se fala em interpretações das normas, mais especificamente, no caso do Imposto sobre Serviço.

SUMÁRIO

1	Introdução.....	5
2	Origem Histórica dos Tributos	7
2.1	Origem Histórica do Imposto Sobre Serviços	8
2.2	Introdução do Imposto Sobre Serviços no Brasil	8
3	Definição de Tributos	10
4.	Natureza Jurídica - Elementos Estruturais do Imposto Sobre Serviços	12
4.1	Fato Gerador do ISS	12
4.2	Lançamento do ISS.....	14
4.3	Elementos da Regra Matriz de Incidência do ISS.	15
5	Conflito de Competências Fiscal e Territorial.....	17
5.1	Divergências sobre a Incidência do Tributo - Empresas do mesmo grupo econômico....	18
5.2	Guerra Fiscal	21
5.3	Responsabilidade pelo Tributo - Matriz e Filial.....	23
6	A Bitributação em casos de Fases na Prestação de Serviços em Municípios Diversos	30
7.	Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.....	34
8	Segurança Jurídica do Tributo em Espécie.....	39
9	Conclusão	41
	REFERÊNCIAS	44

1 Introdução.

O presente trabalho versa sobre um dos tributos que talvez seja mais corriqueiro dentro da modalidade dos impostos, qual seja, o Imposto Sobre Serviços. Em que pese vivermos num Estado democrático de direito, a máquina estatal necessita de arrecadações para se manter ativa, de forma que toda a sociedade, de alguma forma legal, deve contribuir proporcionalmente à sua capacidade – quem tem mais, mais contribui.

O interesse em discussão molda-se no direito fundamental sobre o dever de tributar, a quem tributar, em quais condições se deve tributar e a quem compete o dever de efetivamente cobrar. Nesse último aspecto, importante destacar que, muito embora o ente fiscalizador se autodenomine como sujeito ativo do referido imposto, notório que poderá haver equívocos em razão da natureza do serviço prestado, seja durante a sua cadeia produtiva, seja no decorrer da sua competência espacial.

Não por outro motivo, o tema desenvolvido nesse trabalho é de suma importância, uma vez que atinge diretamente o contribuinte por trabalho específico e de sua própria criação (conduta praticada pelo contribuinte de cunho intelectual). Em face da grandiosidade do assunto, abordar-se-á de uma maneira mais detalhada o Imposto sobre Serviços, antevendo suas aplicabilidades e situações hipotéticas de configuração, tal como todo amparo legal e jurídico sobre o tema. Assim, haverá uma visão ampla e robusta sobre a tributação ora narrada, cujo intuito não se limita à simples segurança jurídica da norma, mas tutelar o elo fraco da relação tributária, o próprio contribuinte.

Assim, como veremos mais a diante, o estudo voltado para o Imposto sobre Serviços tem como finalidade a busca pelo aprimoramento do conhecimento sobre o tema, tornando-o mais incisivo e dinâmico, visto a sua importância para nosso ordenamento jurídico, inclusive na sua correta aplicação, afastando divergências sobre o seu fato gerador.

De igual maneira, notória a intenção do presente trabalho no sentido de reunir todas as dissonâncias, destacando-se os pontos positivos e negativos, conflitos de entendimentos no que se refere à aplicabilidade do dispositivo legal, além de reforçar e aprofundar o estudo analítico acerca da própria norma.

A partir de tais premissas e das referidas pontuações, o presente trabalho será iniciado com a evolução histórica do Imposto sobre Serviços construindo uma linha cronológica até os dias atuais, tal como o ingresso do instituto no direito brasileiro com a sua consequente evolução.

Por fim, analisar-se-á toda estrutura terminológica do tema, cuja tentativa será esgotar

a matéria de uma maneira sucinta e didática, e corroborar a lógica sistemática do tributo em evidência.

2 *Origem Histórica dos Tributos.*

Uma premissa filosófica defende que o homem, desde os primórdios tempos, não sobreviveria se não em comunidade, uma sociedade organizada. De tal maneira, a evolução da humanidade alinhou-se para uma sociedade então mais justa, uma sociedade organizada.

Com relação aos impostos não foi diferente, visto que acompanharam o desenvolvimento da sociedade organizada. Isso porque os tributos já eram cobrados dos povos que, vencidos em guerra, tinham de se submeter à nação vitoriosa com a inevitável cobrança de tributos, caracterizada pela inegável submissão na condição imposta de derrotados.

Com o passar dos séculos, as relações sociais se tornaram mais complexas e os humanos passaram a viver em sociedade e, assim, classes dominantes buscaram a se sustentar com o trabalho dos menos favorecidos. A essa nova classe, atribui-se a relação monárquica, ao passo que a classe nobre impunha impostos aos seus súditos.

Ainda mais evoluídas em suas relações sociais, as classes menos favorecidas começaram a clamar por normas escritas e mais justas, reivindicando direitos evidentes que, num nova etapa, tal exploração abusiva não fosse perpetuada em favor dos insaciáveis reis monarcas.

Numa nova etapa da evolução humana (entenda-se: organizada), já com estruturas sociais mais complexas e descentralizadas, a sociedade ficou ainda mais desamparada, de forma que em várias áreas do governo existiam a necessidade de reforçar os impostos cobrados, condutas praticadas que em muitas das vezes caracterizavam a existência da bitributação.

Orientados ou não por seus pensadores da época, uma clássica história sobre o Rei Ricardo Coração de Leão nasceu a inquestionável **Magna Carta**, instrumento que previa uma limitação dos monarcas de cobrar tributos excessivos de seus povos.

Via natural da humanidade, que amadurece em seus pensamentos com o decorrer do tempo, após a criação do primeiro instrumento a fim de limitar o poder de tributar daqueles então dominantes, ocorreram as chamadas revoluções até que se chegassem à Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, oportunidade em que direitos e deveres igualitários foram evidenciados e esclarecidos àqueles que em sociedade viviam.

Já sofisticados, atualmente moderno, mas não totalmente imune de atos abusivos por parte daqueles que detêm o poder de tributar, há direitos reconhecidos que protegem o contribuinte ao limitar e/ou vedar, expressamente, o poder de tributar.

2.1 Origem Histórica do Imposto sobre Serviços.

A evolução da humanidade sempre decorreu do convívio em sociedade, pois um homem não seria capaz de viver sozinho.

Com base nessa linha de pensamento, um tanto quanto mais evoluída, surgiu a ideia de se representar o povo, formando verdadeiros governantes que, para se manterem em um *status* mais elevado/nobre, passou-se a tributar de várias formas seus povos, inclusive o trabalho intelectual do próprio homem.

Dentre as atividades mais tributadas estavam a atividade da pesca, de tecelagem e artigos de couro.

Em um império não muito distante, os romanos tiveram diversos institutos tributáveis a fim de financiar seus exércitos e, dentre eles, uma espécie de imposto sobre serviços, que incidiam sobre as atividades dos chamados “negociadores”. Tais negociadores atuavam no ramo do comércio e indústrias, assim como nos casos de banqueiros.

Tais tributos estão cravados no coração do sistema feudal, que negociava a mão de obra escrava e, ao mesmo tempo, tributava aquele fornecia o transporte dos povos trazidos do continente africano.

A Revolução Francesa, datada de 1789, foi um grande divisor de águas em relação aos tributos em si, já que referido movimento esquerdista tinha por objetivo buscar a liberdade, fraternidade e a igualdade, sendo que essa última ordem, de alguma forma, limitava o poder tributante dos monarcas.

Logo mais adiante, na linha do tempo, chega ao Brasil a Corte Portuguesa que, muito embora foragida das guerras locais, em especial da França, teve de instituir imposições tributárias para manter o alto luxo real, inclusive sobre serviços.

2.2 Introdução do Imposto sobre Serviço no Brasil.

As primeiras impressões sobre tributos instituídos no Brasil, ainda colônia, foi introduzida por meio de alvará, datado de 1.812, pelo então Dom João VI, cujo objetivo era manter o Erário Real em plenas condições de vigência, inclusive para manter parte da Corte portuguesa que permaneceu no país de origem.

Em termos de evolução das normas, tem-se que a 1ª Constituição da República, de 1891, atribuiu aos Estados a titularidade do Imposto de Indústrias e Profissões, o que se assemelhava ao atual imposto sobre serviços.

Já em 1934, a Constituição Federal fixou os municípios para instituir o imposto sobre

diversões públicas, que também tinha um viés do atual imposto sobre serviços.

Trinta anos mais tarde, em 1964, o governo estabeleceu normas de emergência para combater a inflação, o que provocou uma reforma tributária no país e denominou o atual imposto sobre serviços de qualquer natureza, além do imposto sobre circulação de mercadorias – o primeiro de competência dos municípios e, o segundo, de competência dos Estados.

Já em 1965, com a publicação da Emenda Constitucional, houve o aprimoramento do sistema tributário nacional, acompanhada pelas sucessivas alterações dos referidos tributos ante as constituições de 1967 e 1969.

Em 1988, com a promulgação da Constituição Federal republicana, houve o aperfeiçoamento do sistema tributário nacional, assim como a sua reestruturação, prevendo em seu artigo 156, a competência originária do Imposto sobre Serviços.

Conflitos à parte, uma vez fixada a competência do tributo, a Constituição Federal de 1988 indicou, expressamente, que o imposto sobre serviços será constituído por meio de lei complementar (§4º do artigo 156 da CF).

Em que pese a CF de 1988 apenas ditar a competência dos entes federativos acerca da divisão tributária, no caso do Imposto sobre Serviços, foi mais além na medida em que delimitou a atuação do imposto no §3º do artigo 156, já que à lei complementar destinou alíquotas mínimas e máximas, bem como impediu a incidência da tributação em casos de exportação de serviços.

Nesse contexto histórico, destaca-se a evolução normativa do Imposto sobre Serviços, sendo que somente com a vinda da Constituição Federal de 1988, após de uma longa reforma tributária, é que se teve a formação única da regra matriz de incidência da modalidade tributária.

3 *Definição de Tributos.*

Antes de entrar no mérito da definição do Imposto sobre Serviços, necessário se faz uma preliminar acerca do conceito da palavra tributo, assim com a sua definição prevista no Código Tributário Nacional (o “CTN”).

Pois bem. Nas palavras do ilustre mestre e professor Paulo de Barros Carvalho¹, tributo denota uma importância pecuniária, muito embora atribua mais de seis acepções sobre o vocábulo debatido.

Em suma, o verbo “tributar” traduz-se como forma de cobrar uma quantia pecuniária em razão de um ato praticado pelo sujeito passivo da relação tributária, ou seja, a norma, que descreve uma conduta prévia, incide de forma exteriorizada ao prever o ato praticado pelo contribuinte, sendo que aquela conduta gerará para o órgão fiscalizador o direito de haver uma contraprestação.

O tributo em si, é o fato de se cobrar de alguém um valor que, previsto em lei, legitima o ato praticado pelo fisco, a fim de expropriar certa quantia na relação que tenha gerado o fato jurídico.

Já para a ilustre professora Regina Helena Costa², o conceito de tributo está expressamente descrito na própria Constituição Federal de 1988, nos artigos dedicados à disciplina do Sistema Tributário Nacional, segundo a qual tributo “*corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio*”.

Traçadas as diretrizes do conceito de tributo pela CF de 88, o CTN destacou, em seu artigo 3º, que tributo é “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Definida conceitualmente, tributo possui subdivisões, que no caso repartem-se entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, da qual mestres como Geraldo Ataliba compartilham do mesmo pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho³.

¹ BARROS, Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 277 p.

² COSTA, Curso de Direito Tributário. 3ª. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 124 p.

³ ATALIBA, Hipótese de Incidência Tributária. 118 p.

Em uma breve distinção, impostos são espécies de tributos não vinculados a uma atuação estatal, ou seja, o ente tributante simplesmente cobra o imposto, sem que haja uma contraprestação.

Já as taxas são espécies de tributos vinculados a uma atuação estatal que favorece diretamente o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que pode ser por meio de serviço público ou poder de polícia.

Por fim, contribuições de melhoria são espécies de tributo vinculado a uma atuação estatal que, indiretamente, decorra de uma melhoria pública em razão da valorização imobiliária.

Feitas tais ressalvas, o Imposto sobre Serviço, como o próprio nome já exemplifica, trata-se de um imposto puro, cobrado pelo ente fiscal independentemente de uma contraprestação para o contribuinte.

Notório que, dentre as espécies de tributo, os impostos são de maior relevância financeira para o Estado. Isso porque o Estado não precisa contrapor o contribuinte a fim de que dele se possa exigir a prestação pecuniária, e não foi por outro motivo que o legislador originário a destacou e se dedicou com maior intensidade à modalidade.

Não bastasse a inexistência da obrigação do Estado no sentido retribuir ao contribuinte e, portanto, de suma relevância financeira para o fisco, os impostos possuem receita desvinculada, ou seja, sua arrecadação não está atrelada a uma determinada despesa como ocorre com outros tributos.

Trata-se, a bem da verdade, do princípio da não afetação da receita do imposto prevista no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. Por meio desse princípio, o Estado possui “caixa” para atuar em qualquer seguimento, seja ele de cunho econômico, de infraestrutura ou social.

4 Natureza Jurídica do Imposto Sobre Serviço – Elementos Estruturais do Imposto.

Previamente destacado no Capítulo anterior, o Imposto sobre Serviços tem natureza arrecadatória, ou seja, realiza uma receita para o Estado sem que dele haja uma contraprestação ou um benefício para o contribuinte.

O Imposto sobre Serviço foi regulamentado por meio da Lei Complementar nº. 116, de 31.7.2003, que por meio de uma lista anexa, relaciona o fato gerador do imposto, ou seja, descreve a norma geradora do dever de recolher o imposto, caso praticado.

Muito embora resida grande discussão acerca da lista prevista na Lei Complementar, se taxativa ou exemplificativa, o fato é que o legislador originário pretendeu esgotar as previsões a fim de incidir o referido imposto, de forma que a lista deveria ser considerada taxativa.

E não foi por outro motivo que o legislador tolheu a autonomia dos entes municipais ao destacar que, embora a responsabilidade pelo imposto seja dos municípios, eventuais alterações só podem ocorrer por meio de Lei Complementar, ou seja, os municípios não detêm poderes para alterar a lista descritiva e taxativa dos fatos geradores do imposto.

Os Tribunais Superiores já têm se posicionado no sentido de destacar que a lista é taxativa, conforme se verifica no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 75.952/SP, muito embora haja menção de que as palavras utilizadas “congêneres” possam relativizar a regra e torná-la de categoria MISTA.

4.1 Fato Gerador do Imposto sobre Serviço.

Para que se possa definir o fato gerador do Imposto Sobre Serviço, primeiro seria necessário definir o significado de fato gerador em si.

O CTN prevê em seu Capítulo II, artigos 114 e seguintes, que fator gerador não passa de uma situação descrita em lei, necessária para sua ocorrência.

“Art. 114 – Fato Gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”⁴

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, também cita a existência do fato gerador sob o aspecto de sua incidência e aplicação, ao passo que limita o poder de tributar dos entes federativos, na medida de suas competências espaciais.

⁴ Código Tributário Nacional – Lei 5.172 de 25.10.1966;

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – Cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”⁵

Para o Ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, apesar das diversas teorias interpretativas do conceito “fato gerador”, o que se adota é a terceira corrente que prescreve a um só tempo, a conjunção de duas entidades: um acontecimento (conduta) que ocorre no campo real-social e um conceito que enuncia as propriedades necessárias e suficientes para caracterizar o fato gerador.

Assim, tem-se como fato gerador um ato que, praticado pelo sujeito passivo e igualmente descrito no dispositivo jurídico, faz nascer o direito de tributar.

Não poderia ser diferente no caso do Imposto sobre Serviço, uma vez que o fato gerador ocorre por uma conduta praticada pelo sujeito passivo prevista em lei, no caso do Imposto sobre Serviço ocorre de igual forma.

O fato gerador do referido imposto é a “prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”, como prescreve o artigo 8 do Decreto-Lei nº 406/1968.

Ato contínuo, pouca ou quase nenhuma alteração ocorreu com o advento da Lei Complementar 116 de 31.7.2003.

A indigitada lei, contemplou o fato gerador do Imposto sobre Serviço os atos constantes da lista anexa à lei, ainda que não preponderante da atividade do contribuinte.

De uma maneira mais objetiva, o professor José Nabantino Ramos descreve que o elemento objetivo do Imposto sobre Serviço “é a prestação de um dos serviços especificados na Lista”.⁶

A Lei Complementar 116 de 2003 veio para complementar o Decreto-Lei 406/1968, de forma que o fato gerador não está focado na qualificação do sujeito passivo, mas na conduta, no ato por ele praticado.

Nessa linha, muito embora a Lei Complementar mencione apenas “prestação de serviço”, o fato é que, com ou sem fim econômico, o sujeito passivo que circular mercadoria incorre na obrigação de recolher o tributo (artigo 6º, §1º, inciso III, do Decreto-Lei 406/1968).

⁵ Constituição Federal de 1988;

⁶ Revista dos Tribunais, 1975, p.76;

4.2 Lançamento do Imposto sobre Serviço.

Antes de identificar o lançamento do Imposto sobre Serviços, importante tecer alguns comentários sobre o próprio termo lançamento em si.

Isso porque lançamento descreve um ato, ou seja, trata-se de um ato administrativo em que a sua finalidade se resume a constituir um crédito ou, melhor, descrever uma relação jurídico-tributária que aplica a norma ao caso concreto.

De acordo com o artigo 142, do Código Tributário Nacional (o “CTN”), o ato de lançar corresponde a um procedimento administrativo que, praticado por uma autoridade competente, gera o crédito tributário, *in verbis*:

*“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. **Parágrafo único:** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”⁷ (destacou-se)*

Pois bem. A própria norma narra o verdadeiro significado da palavra lançamento, pois a descreve como um meio de constituir o tributo após avaliar a conduta do sujeito passivo e compará-la com o dispositivo legal e, caso haja compatibilidade, estar-se-ia a delimitar a incidência do tributo, fazendo com que se nasça a relação tributária, que nada mais é do que o dever de recolher determinado tributo face a conduta praticada.

Para o nobre professor Paulo de Barros Carvalho e, aqui, não caberá discussão acerca das interpretações sobre ato, norma e procedimento, lançamento tributário nas palavras do mestre seria *“um ato jurídico administrativo, da categoria simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira como uma norma individual e concreta, a formalizar o vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente à alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.”*⁸

Uma vez interpretado e esclarecido o verdadeiro significado do lançamento, cabe agora destacá-lo e individualizá-lo perante o Imposto sobre Serviços.

⁷ Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966;

⁸ BARROS, Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 371 p;

Nessa linha, sabe-se que o Imposto sobre Serviços incide sobre qualquer conduta que praticada, haja um melhoramento e/ou aprimoramento da matéria mediante uma compensação, uma retribuição financeira.

Assim, o lançamento previsto para o tributo em espécie poderá ser aplicado ao caso concreto de 3 (três) formas distintas. Primeiro, o lançamento poderá ocorrer por meio de homologação, ou seja, o próprio sujeito passivo (aquele que praticou o ato) aponta ao sujeito ativo a prática do ato capaz de gerar o tributo devido.

Segundo, o lançamento poderá ocorrer por meio de declaração, ou seja, o sujeito passivo descreverá, de maneira pormenorizada, a prestação de serviço, o valor atribuído e o local, dentre outros elementos, cabendo ao ente fiscalizador adotar as medidas cabíveis a fim de providenciar o lançamento.

E, por último, poderá ocorrer o lançamento de ofício, ou seja, nesse caso há uma omissão por parte do sujeito passivo que, além de praticar o ato descrito na norma, silencia-se no que se refere à retransmissão de informações ao órgão fiscalizador. Aqui, o fisco poderá efetuar o lançamento mesmo que o sujeito passivo não lhe tenha prestado as informações cabíveis.

Dessa forma, tem-se que o Imposto sobre Serviço, por ter uma relação exemplificativa de atos que ensejarão o lançamento do imposto ante o seu enquadramento na norma por constituição de uma relação jurídico-tributária, poderá ser constituído pelo sujeito ativo mesmo que inexistam informações do próprio contribuinte, o que ocorre em casos de sonegação fiscal, por exemplo.

Sob tal aspecto, há de se destacar que o fisco, além de promover o lançamento por ofício, detém caráter de legitimidade para aplicar sanções àqueles que assim tenham procedido com intuito de bular o recolhimento do devido imposto.

4.3 Elementos da Regra Matriz de Incidência.

Antes de apontar os critérios da regra matriz de incidência do Imposto sobre Serviço, importante esclarecer o significado de regra matriz de incidência tributária, que no presente trabalho será definida como RMIT.

A RMIT é um método que tem por objetivo esquadriñar a norma jurídica a fim de permitir que todo e qualquer tributo tenha um esqueleto originário, ou seja, o tributo sempre apresentará elementos mínimos de existência.

O ilustre professor Paulo de Barros Carvalho trabalha no tema da norma jurídica tributária separando o “texto” da norma do seu “resultado”. Assim, a RMIT seria dividida em

Hipótese e consequência.

A hipótese seria subdividida em critério (i) material; (ii) espacial; e (iii) temporal, ao passo que a consequência seria subdividida em critério (i) pessoal; e (quantitativo).

Para melhor elucidar a estrutura do Imposto sobre Serviço, necessário raciocinar sobre a hipótese como sendo o texto puro e frio da norma, ou seja, a conduta descrita pela norma.

Já o polo consequente, o raciocínio advém de uma interpretação enérgica, uma sensação de movimento, já que alguém praticou o ato previsto na hipótese e fez com que a comitiva andasse para incidir o tributo.

Feitas tais ressalvas, tem-se a seguinte RMIT do Imposto Sobre Serviços:

- Critério Material: Basta o sujeito praticar o ato que o vincule à norma jurídica – Prestar Serviço;
- Critério Espacial: via de regra, local em que ocorre a prestação de serviço. Também o local do contribuinte.
- Critério Temporal: o momento em que ocorre o fato gerador, em que o ato é praticado;
- Critério Pessoal: Sujeito ativo (fisco) e sujeito passivo (contribuinte);
- Critério quantitativo: a) Base de cálculo – preço do serviço e b) alíquota;

Assim, alicerçada na doutrina é possível verificar a RMIT em qualquer tributo, já que qualquer norma deverá ter um estrutura mínima compatível com a RMIT, sob pena de, inexistindo, ser considerada inconstitucional.

5 *Conflito de Competências Territorial e Fiscal.*

“Se quiser por à prova o caráter de um homem, dê-lhe poder.”⁹. Foi assim que a humanidade evoluiu, promovidos por diversos registros de famosos filósofos, historiadores e políticos.

A dita frase, então proferida pelo norte-americano Abraham Lincoln, descreve muito bem a evolução legislativa promovida pela promulgação da Constituição Federal de 1988.

Ao prever em seu artigo 156, que os municípios seriam competentes para legislar sobre determinados tributos, deu-se, então, um excessivo poder aos entes federativos e, a partir daí, a existência de conflitos territoriais ocorreram em larga escala.

Percebe-se facilmente que, vivenciados em um mundo extremamente capitalista, determinados municípios promovem incentivos fiscais para conseguir atrair o maior número possível de prestadores de serviço e, assim, conseguir aumentar suas arrecadações.

De acordo com o Decreto-lei nº 406 de 1968, o local da prestação de serviços é definido como base para o recolhimento do Imposto sobre Serviço, *in verbis*:

“Art. 12. Considera-se local da prestação de serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação; c) no caso de serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada;

A partir daí, surgiram os questionamentos sobre quem realmente deve ser beneficiado com a receita no caso da prestação de serviço, se o município em que está situado o contribuinte ou, então, o local em que se dá a prestação.

Parcialmente revogado pela Lei Complementar 116 de 31.7.2003, ao invés de minimizar a discussão acerca da competência territorial dos municípios para recolhimento do Imposto sobre Serviço, o artigo 3º e seus incisos vieram para complicar ainda mais a vida do contribuinte, inclusive sob o aspecto da insegurança jurídica, já que o contribuinte, elo mais fraco da relação jurídico-tributária, poderá ter de recolher duas vezes o ISS sobre uma única prestação de serviço.

Referido dispositivo corroborou que a competência para coleta do ISS será do município em que houver sediado a empresa, com exceção de alguns casos em que ocorrerá no local da prestação do serviço.

⁹ https://pt.wikipedia.org/wiki/Abraham_Lincoln;

Ora, a confusão está evidenciada e a insegurança jurídica à mostra para o contribuinte.

O contribuinte que detém uma empresa em determinado município, mas tem a continuidade da sua linha de produção em outro, como faz para evitar a bitributação?

Com relação ao impasse, o Superior Tribunal de Justiça (o “STJ”) teve de se posicionar, já que o contribuinte sofreria inegável pressão para recolhimento de impostos tanto no município sede, quanto no município local da prestação de serviço.

Após longo período de lapidação argumentativo, o STJ adotou e pacificou como regra para recolhimento do tributo o município em que se dá a prestação do serviço, tal como ocorre, em tese, nos casos de arrendamento mercantil.

Nota-se que as discussões sobre contratos de arrendamento mercantis restringiam-se sobre a finalidade do documento (atividade-fim) da prestação de serviços. Para alguns, o sujeito ativo competente para recolhimento do Imposto sobre Serviços era aquele em que situava a empresa sede, ao passo que para outros, o sujeito ativo seria o local em que se deu a assinatura do respectivo contrato de arrendamento, ou entrega do objeto do arrendamento.

E foi nessa linha que o STJ decidiu, ao julgar o REsp nº 1.060.210/SC, sob a incidência do artigo 543-C do CPC, que o ente competente para colher os frutos decorrentes do ISS seria aquele onde se deu o financiamento, ou seja, onde o financiamento foi aprovado (decisão não transitada em julgado).

Assim, tem de se ter em mente não o local físico, a infraestrutura do contribuinte, mas sim a interpretação da sua atividade-fim como carro-chefe para caracterizar o sujeito ativo responsável pelo recolhimento do tributo, já que a atividade de meio não pode ser fato gerador do Imposto sobre Serviço.

5.1 Divergências sobre a Incidência do Tributo - Empresas do mesmo Grupo Econômico.

Fases naturais de uma sociedade organizada, a evolução da humanidade em relação à globalização tecnológica gerou a união de grandes empresas com a intenção de sobreviverem no mundo macroeconômico.

Tema de suma importância, necessário a discussão acerca da tributação de empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico sob o ponto de vista técnico da incidência tributária.

Como visto no tópico principal, o Imposto sobre Serviços foi pacificado no STJ no que se refere ao local da prestação de serviços, melhor dizendo, no local em que ocorre a

atividade-fim do contribuinte.

Necessário ressaltar que o Imposto sobre Serviços incide sobre a atividade-fim do contribuinte, ao passo que a atividade-meio não poderá ser relevante para a incidir a norma.

Muito embora o tributo seja devido por aquele que praticou o ato contido na norma jurídica, há casos em que a solidariedade intervém de modo a distribuir o ônus de custeio do tributo devido.

Sabe-se que, nos termos do artigo 265 do Código Civil, a solidariedade não se presume, mas decorrerá de lei.¹⁰

Por sua vez, em matéria especial, o CTN em seu artigo 124 e incisos, destaca que a solidariedade se presume em relação àqueles que tenham interesse comum no fato gerador do tributo, seja lá qual for sua natureza.

Nessa linha de raciocínio, seria possível argumentar e fundamentar que determinados contribuintes, mesmo que não tenham praticado a conduta capaz de caracterizar o fato gerador do tributo, possam ser considerados como responsáveis pelo crédito em favor do fisco.

Tal situação se aplica no caso de empresas do mesmo grupo econômico, ao passo que o fisco – nunca sai em desvantagem – busca utilizar mecanismos para tentar receber o crédito devido.

O professor Paulo de Barros Carvalho, em sua literatura escrita há tempos¹¹, explica a relação tributária de uma forma que para os civilistas também se enquadra como o nexo causal, ou seja, para que se tenha o dever de indenizar, deverá ocorrer (i) o dano; (ii) a conduta lícita ou ilícita; e (iii) o nexo de causalidade.

Na imaculada letra do professor Paulo, “*a norma de Direito é a proposição deôntica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto, de forma a demonstrar que toda consequência normativa torna-se a instalação de uma relação jurídica, o que vale dizer que o Direito enlança à ocorrência do fato hipoteticamente descrito como vínculo entre pessoas*”.

Uma pequena ressalva seria perfeitamente aplicável à regra praticada atualmente. Sabe-se que muitas empresas detêm, mesmo que pertencentes ao mesmo grupo econômico, autonomias financeiras, com administrações independentes e, inclusive, geram despesas e fluxos de caixa distintos.

¹⁰ Lei 10.406 de 2002;

¹¹ Teoria da Norma Tributária; Max Limonad; São Paulo, 1998, pp. 56/57.

Assim, independentemente da razão que tenha motivado o fisco a exigir o tributo de outra empresa pertencente ao mesmo grupo econômico que não aquela que constitui o fato gerador, deve ser analisada com cautela.

Isso porque deve ser levado em consideração se houve ou não má-fé por parte do contribuinte com intuito de burlar o recolhimento do tributo, e não simplesmente “transferir” a obrigação a terceiros, por mais interesse que tenha no fato gerador.

A interpretação que se dá à relação jurídico-tributária depende do ato do contribuinte descrito no antecedente da norma. Notório que o nexo de causalidade é de suma importância para se imputar o dever de arcar com o crédito tributário, tornando-se, do ponto de vista técnico, abusivo ao atribuir apenas o ônus àquele que apenas pertence ao mesmo grupo econômico.

Ademais, o fisco se utiliza de tal argumento para buscar saldar o seu direito de receber o crédito, sem, contudo, atentar-se para casos em que há violação ao direito do contribuinte por inclui-lo no polo passivo da relação tributária sem que tenha efetivamente praticado o ato (responsabilidade por ato de terceiros. Presunção).

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu tema semelhante, cuja ementa ora se transcreve:

“AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 603.177 - RS (2014/0274415-7) EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. “Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas” (HARADA, Kiyoshi. ‘Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador’)” (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009). 2. “Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ” (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe

21/09/2012. 3. Agravo regimental não provido”12

Por fim, deveras necessária crítica ao fisco nesse sentido, já que em muitas das vezes, não se preocupa com a real situação que o tenha induzido a obter alternativas para transferir a responsabilidade pelo pagamento do tributo, de forma descomedida e sem qualquer pudor.

5.2 Guerra Fiscal.

Como dito anteriormente, basta dar poder ao homem para conhecer o seu lado mais obscuro.

Não foi diferente quando a Constituição Federal de 1988 repartiu a competência tributária entre os entes federativos.

Aos municípios, da mesma forma que o imposto sobre circulação de mercadorias de competência dos Estados, restou todo soberano sobre a capacidade de constituir o Imposto sobre Serviço.

Atualmente, o Brasil conta com 5.570 municípios, todos com autonomia administrativa, financeira e política.¹³

Não precisa de muitas linhas para apontar a incongruência do legislador originário ao deixar a missão regulamentar dos tributos à mercê da lei complementar que, diga-se de passagem, até hoje não foi solucionado no caso do Imposto sobre Serviço. Apenas para se evitar a crise e realmente causar uma guerra fiscal no sentido literal da palavra entre os municípios, a lei complementar estabeleceu o valor mínimo da alíquota do ISS, a qual foi fixada em 2% - Emenda Constitucional n. 37/2002.

Ledo engano quem imaginou que a simples fixação mínima da alíquota fosse solucionar todos os problemas do sistema tributário brasileiro. Na verdade, a guerra fiscal entre os municípios - sem considerar a questão dos incentivos fiscais, como a doação de terrenos para construção de empresas, restringe-se ao cômputo da alíquota, já que cada município poderá estabelecer o percentual que bem entender.

Sem se ater à questão dos Estados menos favorecidos geograficamente (o próprio governo federal concede incentivos fiscais para ajudar o desenvolvimento social nessas regiões, como Norte, Nordeste e Centro-oeste), o fato é que empresas tem procurado a redução da alta carga tributária no Brasil e, conseqüentemente, socorrem-se de tais preceitos para

¹² STJ - Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 19/03/2015, T1 - PRIMEIRA TURMA;

¹³ Juliana Castro (9/01/13);

sobreviverem no mercado.

Tema altamente inflamável acerca das críticas, entende-se que seria um direito do contribuinte em procurar poupar suas receitas e tentar majorar seus ganhos, de forma que qualquer punição deverá antepor-se a uma conduta ilícita ou de pura má-fé do próprio contribuinte.

Um tema emblemático ocorreu na cidade de São Paulo, pois determinadas empresas situadas na região metropolitana, simplesmente alteravam seus endereços para os municípios vizinhos com intuito de buscar a redução da alíquota do Imposto sobre Serviço, sem que houvesse alguma alteração em relação ao espaço físico da empresa.

Dessa forma, alguns contribuintes tinham a empresa física na região metropolitana do estado e o endereço no município vizinho, e ali recolhiam o ISS com base na alíquota mínima de 2%, ao passo que se na Capital fosse, tal imposto seria acrescido em 3%, totalizando o percentual final de 5 (cinco) pontos.

Além da guerra fiscal declarada, como resolver a competência do ente municipal para exigir o tributo, já que a empresa funciona em um endereço, mas registrado está em outro?

A solução do imbróglio exige medida simples. Nesses casos explícitos que envolvem fraude, o contribuinte terá de prestar serviços na região de maior movimento ou que exija uma demanda mais acentuada para atingir receita e escoar produtos, se o caso.

Assim, considera-se que a prestação de serviço deixa de ser atraída pelo benefício da redução fiscal e passa a ser atribuída no local da prestação de serviço, de forma que o município em que ocorreu a efetiva prestação de serviço teria a competência para reter o imposto.

5.3 Responsabilidade pelo Tributo - Matriz e Filial.

Tema de grande repercussão jurídica, a questão não envolve só o termo técnico de responsabilidade fiscal entre uma empresa e outra.

Por muito tempo se defendeu a questão da autonomia empresarial, cuja forma de interpretação do termo “autonomia” deve ser vista sob o ponto técnico-econômico, ou seja, com uma administração independente em termos de investimentos e de aplicações financeiras.

Por sua vez, sendo o direito uma matéria inexata, surgiram então divergências acerca da responsabilidade pelo tributo em casos de empresas que tenham sido vinculadas a grupos econômicos.

Assim, necessário será analisar o tema ora debatido sob dois aspectos totalmente antagônicos, que ora vinga em favor do fisco, ora interpretado em favor do contribuinte.

Numa linha de construção doutrinária e jurisprudencial, cumpre explicitar a evolução interpretativa da norma jurídica no que se refere à responsabilidade pelo pagamento do tributo quando há o envolvimento de grupos empresariais.

Por um longo período o fisco utilizou-se de argumentos técnicos e jurídicos com o intuito de tentar responsabilizar àquele que, a princípio, não seria o sujeito passivo da relação tributária.

O fato é que o fisco sempre buscou de diversas formas a recuperação do crédito tributário e, muitas das vezes, o fisco identificava que o devedor possuía outros CNPJ's que, ligados a um grupo, matinha a atividade econômica a todo vapor.

Passou-se, então, a construir a interpretação jurídica de que a empresa que se busca a cobrança, muito embora não seja a responsável direta pelo tributo, por pertencer ao mesmo grupo empresarial, poderia também ser responsabilizada pelo passivo tributário.

Assim, o Poder Judiciário construiu sua jurisprudência no sentido de que as empresas seriam autônomas, com administrações independentes e situações financeiras separadas, de forma que uma empresa endividada, mesmo que filiada a um grupo econômico, não poderia redistribuir seu passivo às demais empresas do mesmo grupo.

Nessa linha de raciocínio, vale lançar alguns julgados que ora se transcreve:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. MERA INSATISFAÇÃO COM O JULGADO. MATRIZ E FILIAIS. AUTONOMIA JURÍDICO-ADMINISTRATIVA. SÚMULA 83/STJ. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DO TÍTULO

EXECUTIVO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, no campo tributário, a existência de registros de CNPJ diferentes **caracteriza a autonomia patrimonial, administrativa e jurídica de cada um dos estabelecimentos**. Assim, matriz e filiais operam de modo independente em relação aos demais. Incidência da Súmula 83/STJ.

3. Ademais, rever o entendimento consignado pelo Tribunal de origem no sentido de que não foi ilidida a presunção de veracidade do título executivo, tendo em vista que a embargante não se desincumbiu desse ônus, requer revolvimento do conjunto fático-probatório, visto que a instância a quo utilizou-se de elementos contidos nos autos para alcançar tal entendimento. Incide, no ponto, o óbice da Súmula 7/STJ.

4. Consigne-se, por fim, que não prospera a alegação de que, in casu, o recolhimento seria de forma centralizada, porquanto a própria Corte a quo expressamente asseverou que "a embargante baseia suas premissas nas declarações individualizadas da matriz e filial, além de ser corroborada pelo documento à fl. 49, que informa inexistir recolhimento unificado na hipótese" (fl. 370, e-STJ). A revisão desta compreensão também esbarra na Súmula 7/STJ.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp 664.001/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 04/08/2015)¹⁴

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL . UTILIZAÇÃO DO SISTEMA BACENJUD PARA OBTER INFORMAÇÕES E BLOQUEIO DE EVENTUAIS CRÉDITOS DA EXECUTADA EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ARTIGO 655-A, DO CPC. COMPROVAÇÃO DE INSUCESSO DAS DILIGÊNCIAS EFETUADAS PELA EXEQUENTE NO SENTIDO DE LOCALIZAR BENS DO DEVEDOR. POSSIBILIDADE. MATRIZ . FILIAL . ENTES AUTÔNOMOS PARA FINS FISCAIS”¹⁵

Por um bom e longo período esse foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (o “STJ”), no sentido que empresas, embora pertencentes a um mesmo grupo econômico, possuíam administrações desvinculadas e CNPJ diferentes, sendo que a má administração de uma não poderia afetar àquela que navegava de vento e popa.

¹⁴ AgRg no AREsp 664.001/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 04/08/2015;

¹⁵ TRF 3ª Região, AI 2010.03.00.007676-7, Relator: Consuelo Yoshida, DJE 25/5/2010;

No entanto, assim como a evolução da humanidade ocorre com o tempo, a interpretação da norma jurídica aplicável de acordo com o momento necessitou de reformulação, seja em benefício do próprio fisco (leia-se: sociedade), seja em razão de interpretações de matérias esparsas, como ocorreu nos casos das execuções cíveis.

O STJ evoluiu no que se refere à possibilidade de se buscar o patrimônio do contribuinte independentemente de quem ou daquele que praticou o ato, desde que, pertencentes ao mesmo grupo econômico, pudesse ser considerado como patrimônio único, ou seja, muito embora possuam administração própria e independência financeira, a base do CNPJ é único, assim tal qual o patrimônio deverá ser único para o grupo, *in verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades.

2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei".

3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.

4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.

6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08. (Destacou-se)”¹⁶

“DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PENHORA, POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DE FILIAIS. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ). Os valores depositados em nome das filiais estão sujeitos à penhora por dívidas tributárias da matriz. De início, cabe ressaltar que, no âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando os mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostenta personalidade jurídica própria, nem é sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento para o exercício da atividade empresarial. Nesse contexto, a discriminação do patrimônio da sociedade empresária mediante a criação de filiais não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder, com todo o ativo do patrimônio social, por suas dívidas à luz da regra de direito processual prevista no art. 591 do CPC, segundo a qual "o devedor responde, para o

¹⁶ REsp 1355812/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJE 31/05/2013;

cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei". Cumpre esclarecer, por oportuno, que o princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a administração fiscal, é um instituto de direito material ligado ao nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores, prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial. Além disso, a obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada da inscrição do CNPJ da matriz. Diante do exposto, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, em que todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento dos credores; com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052 e 1.088 do CC); ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.¹⁷ (Destacou-se)

Como se pode observar, a nova sistemática de interpretação do STJ sobre o mesmo conteúdo fático evoluiu num curto espaço de tempo, na medida em que o que era reinado pela autonomia de pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, tornou-se uma única empresa, uma única personalidade jurídica a ser responsabilizada por um passivo originário de outra fonte.

Cabem aqui algumas críticas ao novo posicionamento do STJ.

Notório que o próprio homem possui qualidades que, muito embora sejam nítidas para alguns, para outros podem ser como um fator predominantemente negativo.

Nessa linha, alguns contribuintes tentam se defender por um sistema de blindagem

¹⁷ REsp 1.355.812-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22/5/2013;

empresarial, que resulta em um esvaziamento de uma determinar filial para livremente atuar com a matriz, ou vice-versa.

Dentre um dos motivos que levaram a Corte Superior a superar o próprio entendimento, reside na suposta má-fé do próprio contribuinte.

Assim, o fisco de início indicava que determinados contribuintes utilizavam-se da formação jurisprudencial do STJ para conseguir bular o recebimento do crédito tributário em detrimento do esvaziamento patrimonial de uma das filiais para a matriz.

Alegações à parte, o STJ reconheceu que em determinados casos o contribuinte praticava de caso pensado o endividamento de determinada filial e repassava os lucros para outra empresa do grupo, patrimônios e afins.

Com base em determinada sistemática, o STJ sedimentou seu entendimento no sentido de que, independentemente de quem pratique o fato gerador do tributo, pertencendo ao mesmo grupo econômico, o conjunto será responsável por pagá-lo.

Ora, não se pode em prol de intepreções restritas adotar um procedimento único para toda coletividade.

Não se trata de aplicação de uma norma para diferentes contribuintes ferindo o princípio da isonomia, mas sim da aplicação do conteúdo normativo para diferentes atos praticados em contextos diferentes – leia-se: situações fáticas distintas.

Filio-me ao entendimento do STJ adotado à moda antiga, oportunidade em que o contribuinte responsável pelo fato gerador era de fato, responsável pelo seu pagamento.

Dessa forma, não haveria a possibilidade de se responsabilizar uma empresa matriz e/ou filial por um ato unilateral ou decorrente de uma má gestão específica de uma filial, capaz de comprometer todo o grupo econômico.

Notório que o fato gerador deve ser atribuído àquele que o pratica, de forma que atribuí-lo a outrem que sequer tenha conhecimento dos fatos seria, no mínimo, incompreensível.

Por uma análise argumentativa, depreende-se que a atual posição do STJ revela-se um tanto quanto conturbada, pois adotou a um argumento técnico do fisco para viabilizar a recuperação do crédito tributário sem o necessário pedido da “despersonalização da pessoa jurídica”, ou seja, ampliou o acesso do fisco ao polo passivo para incluir, além do sujeito que deu ensejo ao tributo/execução tributária, as demais empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

O fato é que a análise da conduta do contribuinte deve ser realizada caso a caso, sendo inviável generalizar a sua incidência de forma contínua e uniforme.

Há contribuintes que realmente praticam a regularidade social, que atuam de forma condizente com o bom caráter e em prol da ética, o que já afastaria eventual resignação do tributo caso não houvesse má-fé expressa.

Assim, partilho da atual posição do STJ em casos específicos, ou seja, em casos em que **há prova fática** de que o contribuinte promoveu o esvaziamento da pessoa jurídica em prol de outra unidade a fim de evitar a recuperação do crédito por parte do fisco.

Caso contrário, cada qual deverá responder por suas condutas, balanços patrimoniais e administrações independentes, até porque em cenários de crises econômicas, determinados seguimentos do grupo empresarial podem “bampear” em termos de rendimentos e gerar o passivo tributário e, assim sendo, injusto seria repassar essa carga ao setor que prospera apenas para recuperar uma prestação pecuniária em favor do fisco.

Assim, a regra acerca da responsabilidade pelo ato praticado deveria ser direta entre o sujeito que o praticou e o fisco, ou seja, relação direta entre a pessoa jurídica e o fisco, enaltecendo a autonomia dos estabelecimentos comerciais.

No entanto, a exceção ocorreria em casos incontestáveis de pura má-fé do contribuinte, ou seja, em casos em que fossem identificadas manobras irregulares para impedir que o fisco pudesse recuperar o crédito, afastando-se, portanto, a autonomia das empresas e prevalecendo a teoria do grupo econômico.

6 A Bitributação em casos de Fases na Prestação de Serviços em Municípios Diversos.

A sistemática da bitributação ocorre quando há a incidência tributo em duplicidade para o mesmo ato que o ensejou.

No caso do Imposto Sobre Serviço, isso pode ocorrer em casos em que várias etapas são necessárias para a conclusão final da prestação de serviço.

Para melhor elucidar os fatos, imagina-se que uma determinada lavanderia tenha sua sede no município de Bauru/SP, e promova a coleta de roupas sujas no município de Botucatu/SP, de forma que as roupas serão levadas para a sede da empresa, higienizadas e, posteriormente, entregues novamente em Botucatu/SP.

Pois bem. Indubitavelmente que essa lavanderia deverá recolher o Imposto Sobre Serviço perante o município sede que, em tese, seria o local de prestação de serviço.

Ocorre que o fisco municipal de Botucatu/SP identifica a coleta de roupas sujas e a qualifica como prestação de serviços, medida em que adota a exigência o ISS e/ou, então, vai mais além ao aplicar multa pelo não recolhimento do imposto.

Importante recordar que o ISS é devido no local onde ocorre o fato gerador, ou seja, onde o serviço é efetivamente prestado. Em casos de impossibilidade, perante o serviço será considerado como prestado no local do estabelecimento do prestador.

A lavanderia, a bem da verdade, apenas promoveu a coleta do material necessário para promover a higienização das peças no município-sede, de forma que esse é o local de efetiva prestação de serviços, bem como o local do imposto devido.

Ora, o requisito essencial para que a bitributação seja evitada ou haja efetivo abuso por parte do fisco, tem-se que avaliar o ato como uma cadeia ou fases que destacam uma única conduta, a própria prestação de serviços. E como diferenciar a questão?

Simplesmente ao identificar se daquele ato praticado o contribuinte obteve lucro, ou seja, descrita a conduta, será necessário avaliar se de fato o contribuinte obteve vantagens decorrentes do ato que motivou o fisco a cobrar o ISS.

O STJ já decidiu, em casos semelhantes, que não se pode tributar a cadeia produtiva do contribuinte que, para finalizar seu serviço, precisa deslocar-se do município-sede para alcançar o seu cliente, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SERVIÇOS PRESTADOS POR OPERADORA TELEFÔNICA.

INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE APARELHOS. ENQUADRAMENTO NO ITEM 74 DA LISTA ANEXA DO DECRETO-LEI Nº 406/68. INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS DE TERCEIROS. SERVIÇOS DE EXPEDIENTE E SECRETARIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

I - O ISS incide sobre os serviços de instalação e montagem de aparelhos, quando houver fornecimento do material pelo usuário, o que se constata nos autos, enquadrando-se tais atividades no item 74 da lista anexa do Decreto-lei nº 406/68.

II - Não há incidência do ISS sobre a intermediação de serviços de terceiros (venda de publicidade em listas telefônicas), porquanto o referido tributo já foi exigido no momento em que o anunciante pagou pela inserção dos espaços publicitários na lista telefônica, caracterizando-se como bitributação a sua exigência quando da transferência, à empresa telefônica, de parte da renda obtida pela editora na comercialização da lista.

III - Devem-se excluir da tributação do ISS os serviços de expediente e secretaria, por não se tratar da atividade-fim da empresa, mas servirem tão-somente como suporte à consecução da prestação de serviço telefônico, sem que haja auferição de lucro.

IV - Recursos especiais improvidos”¹⁸.

“MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO. NATUREZA PÚBLICA. ART. 236 DA CF/88. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMOLUMENTOS. CARÁTER DE TAXA. NÃO-INCIDÊNCIA.

I - Os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob delegação de poder, a teor do art. 236 da CF/88, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, estampada no art. 150, inciso VI, da Carta Magna.

II - Ademais, incabível a cobrança do aludido tributo, sob pena de ocorrência de bitributação, eis que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizando-se como taxa.

Precedentes do STF: ADC nº 5 MC/DF, Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 19/09/03 e ADI nº 1.444/PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ de 11/04/03. III - Precedente do STJ: REsp nº 612.780/RO, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO

IV - Recurso especial provido.”¹⁹

¹⁸ REsp 590.253/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/05/2006, DJ 25/05/2006, p. 155;

¹⁹ REsp 1012491/GO, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2008, DJe 26/03/2008;

Acertada a interpretação dada ao tema pelo Superior Tribunal, já que, muito embora existam históricos de guerra fiscal entre municípios que possuam disparidades de alíquotas do ISS, o contribuinte não pode ser taxado duas vezes, seja pelo mesmo imposto ou dele diverso, para uma mesma prestação de serviço que demande de uma inequívoca sequência de atos até que se chegue ao produto final.

De igual forma ocorre com laboratórios clínicos que realizam exames de sangue no edifício-sede e promovem o serviço de coleta em municípios vizinhos.

Ora, trata-se de uma única prestação de serviço que pode gerar grande insegurança jurídica, uma vez que o fisco de cada município tem suficiente autonomia para exigir do contribuinte o ISS, cabendo ao próprio contribuinte demonstrar que, na verdade, o serviço de coleta não lhe traz rendimentos, mas apenas possibilita a coleta do material necessário para permitir o objeto previsto em seu contrato social - análise material sanguíneo.

Como ensina a ilustre professora Cleide Previtalli Cais²⁰, para o fisco não importa as justificativas do contribuinte, desde que a conduta idealizada na norma possibilite o lançamento do tributo. Assim, compete ao contribuinte, diante da grande insegurança que enfrenta sobre o espinhoso ISS, adotar alguns procedimentos capazes de agregar a tão sonhada segurança jurídica, tais como: (i) a Ação de Consignação em Pagamento²¹; e (ii) Ação declaratória de inexigibilidade do tributo com antecipação de tutela a fim de obstar o lançamento do tributo.

Na primeira hipótese, contribuinte se socorre da subsidiária regra do Código de Processo Civil, comunicando o Poder Judiciário de que o tributo é devido, mas não se sabe a quem pagar (dois municípios distintos exigindo o tributo), assim como para que inexista excesso ou a qualificação da bitributação.

Já na segunda hipótese, o contribuinte, diante da iminência de ser tributado por dois municípios em razão de um único ato praticado, poderá ingressar com uma ação declaratória de inexigibilidade do crédito tributário perante um dos municípios, e deixar que o Poder Judiciário lhe entregue a segurança jurídica necessária da qual o legislador infraconstitucional não foi capaz de fazer.

Para o nobre magistrado Carlos Henrique Abrão²², o conflito espacial existente ao se aplicar a incidência ou não do ISS pelo fisco municipal seria solucionado por meio de uma simples e útil medida, identificar onde é **realizada** a atividade-meio e **desenvolvida** a

²⁰ Cais. Cleide Previtalli. Problemas de Processo Judicial Tributário. São Paulo. Dialética; 2000;

²¹ Machado. Hugo Brito. Curso de Direito Tributário. 11ª Ed. São Paulo. Malheiros, 1996 – pp. 354/355;

²² Abrão. Carlos Henrique. Problemas de Processo Judicial Tributário. São Paulo. Dialética; 2000

atividade-fim do contribuinte.

Com a devida *venia*, o que o MM. Doutor Carlos chama de atividade-meio e atividade-fim, na singela opinião deste trabalho, na verdade, não passa de uma “averiguação” acerca do retorno financeiro do contribuinte.

Sabe-se que ninguém trabalha, na maioria dos casos, sem se ter algum retorno financeiro, ninguém desperdiça tempo e esforço mental/físico sem que isso lhe traga algum tipo de retorno na prática. Assim se vive em um mundo totalmente capitalista.

Não é diferente com o contribuinte que presta serviços. Assim, o próprio fisco poderia conceder, se não fosse a ganância pelo poder de “lançar”, a tão sonhada segurança jurídica, com uma simples iniciativa de buscar elementos suficientes para identificar se houve retorno financeiro ou proveito econômico ao contribuinte.

Importante destacar aqui, para que não haja equívocos de interpretação quanto à necessidade ou não de haver retorno financeiro ao contribuinte e, até para que haja coerência com o fato gerador do tributo e com a regra matriz do Imposto sobre Serviço, ambos lançados nos itens 4.1 e 4.3 da presente obra, aqui se fala em extensão da linha de produção do contribuinte, que não conseguiria concluir o seu produto final num mesmo espaço por questões de infraestrutura, devendo ser avaliadas questões quando de meio e quando de fim, sendo que no anterior, o tributo inexistia.

Distintamente ocorre nos tópicos 4.1 e 4.3 no que se refere à possibilidade de se tributar mesmo quando se trata de empresa sem fins lucrativos, já a conduta praticada pelo contribuinte, muito embora sem retorno financeiro, atua no mercado como atividade-fim, inclusive pratica ato típico descrito na norma antecedente quando se analisa o artigo 6º, §1º, inciso II, do Decreto-Lei 406/1968.

Dessa forma, não se deve ater ao benefício obtido pelo contribuinte a fim de tributá-lo, mas, para se evitar a bitributação, observar se a conduta praticada por ele é o fim a que se destina a prestação de serviço.

Dessa forma, não há margens para questionamentos acerca dos atos praticados pelo contribuinte em casos de diversas fases para se concretizar um único fato gerador e, se mesmo assim houver persistência do fisco (ato ilícito do sujeito ativo), o contribuinte poderá socorrer-se do Poder Judiciário por meio de tais medidas a fim de impedir a bitributação.

7 *Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.*

Os tributos no Brasil sempre tiveram destaque em razão da alta carga necessária para manter em pleno funcionamento a máquina estatal.

Por óbvio que também seria necessário se ter uma grande reforma tributária a fim de simplificar a vida dos contribuintes, uma vez que se presencia a complexidade político-econômica e principalmente legislativa no campo dos tributos.

Uma vez delineada a competência de determinados tributos pela Constituição Federal de 1988, assim como por meio de leis infraconstitucionais, nasceu-se, então, uma verdadeira malha de normas a fim de regulamentar determinados tributos (gênero).

Para pacificar determinados pontos críticos até se que moldassem no cotidiano dos contribuintes, condizentes com a atual postura da sociedade, os Tribunais Superiores tiveram e ainda tem uma longa jornada para solucionar conflitos decorrentes da relação jurídico-tributária.

No caso do Imposto Sobre Serviços não foi diferente. Por se tratar de um imposto específico e de competência dos mais de 5.570 municípios existentes no Brasil, seja em relação às suas fronteiras, seja em relação às suas localizações regionais menos ou mais desenvolvidas, sempre haverá conflitos que deverão ser submetidos ao Poder Judiciário para solução do imbróglio.

Objeto do presente estudo, o Imposto Sobre Serviços tem por destaque a sua competência territorial, suas exigências em relação a empresas do mesmo grupo econômico, a questão da vedada bitributação e abusos praticados pelo sujeito ativo da relação tributária quando há nítida interpretação de “guerra fiscal” de contribuintes que necessitam de várias etapas em fronteiras de diferentes cidades para concluir seus serviços.

Nesse tópico, destacar-se-á os principais e atuais posicionamentos dos Tribunais Superiores sobre temas conflitantes acerca do Imposto Sobre Serviços.

Sabe-se que o direito não é uma disciplina exata, e aí reside o seu magnetismo. A capacidade de se interpretar a legislação sob diferentes aspectos acabam por gerar o conflito jurídico, cuja pretensão resistida por diversas vezes chega a mais alta Corte do Poder Judiciário. É o caso da incidência ou não do ISS em casos de locação de bens móveis.

Antes de analisar os casos na prática, necessário tecer sobre a existência de julgados que teleguiam as demais ações que envolvam a matéria.

Trata-se da necessária segurança jurídica exercida pela jurisprudência. Entendimentos

à parte, a jurisprudência entra em campo para sedimentar e garantir decisões sejam idênticas sobre uma mesma matéria.

A jurisprudência exerce um relevantíssimo papel, opera como se fosse uma diretriz do Poder Judiciário, servindo de subsídios para interpretação dos fatos em relação ao Direito, uma vez que sinaliza a interpretação predominante em casos análogos.

Para o ilustre professor Rodolfo de Camargo Mancuso²³, o Estado é um poder-dever, indissociável da ideia fundamental de promoção da justiça, detentor das regras que facilitam a aplicação da norma ao caso concreto.

Pois bem. Os Tribunais Superiores detêm o poder de humanizar a lei, suplementá-la, aplicando a letra fria da lei ao caso concreto.

Ocorre que, em muitas das vezes, aqueles que deveriam traçar os ditames da lei e aplicá-los na vida cotidiana da sociedade, acabam por alterar seus entendimentos no decorrer do tempo e causar a dessimetria jurídica.

Emblemático tema ocorreu por conta de uma interpretação extensiva feita pelo fisco municipal que concluiu pela incidência do tributo em razão da expressão “*serviços de qualquer natureza*”, concluindo, assim, pela tributação em casos de locação de bens móveis ou imóveis.

O caso chegou ao Supremo Tribunal Federal no ano de 2000, e foi uma grande derrota para o fisco, com razão.

Isso porque a Suprema Corte entendeu que a interpretação dada pelo fisco ao caso não era meramente extensiva a fim de fazer incidir o imposto, mas tratava-se de uma desqualificação do próprio sentido do texto da lei, ou seja, o ISS é claro ao destacar que o imposto incide em obrigações de fazer (serviços), e não de dar (locação), senão vejamos:

“(...) 1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial.”²⁴
“Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura,

²³ Mancuso. Rodolfo de Camargo. Divergência Jurisprudencial e Sumula Vinculante – pp. 321;

²⁴ RE 602295 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 7.4.2015, DJe de 23.4.2015;

*considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação. Em face do texto da Carta Federal, não se tem como assentar a incidência do tributo na espécie, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil. **Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.** Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários." (AI 623226 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 1.2.2011, DJe de 11.3.2011)*

*"O recurso extraordinário do Município de São Paulo funda-se no art. 102, III, a, da Constituição Federal. Sustenta a constitucionalidade do art. 78, §1º, da Lei municipal n.º 10.423/87, que previu a locação de bens móveis como hipótese de incidência de ISS. Alega que a Constituição, em seu art. 156, inciso III, usou a expressão 'serviços de qualquer natureza, dando amplitude maior ao conceito jurídico de serviços, de modo a englobar operações de locação de bens móveis. (...) **Trago o presente leading case para apreciação do Tribunal Pleno e julgamento do mérito da questão constitucional cuja repercussão geral foi reconhecida [AI 766.684].** (...) Como relatado, o caso em tela versa sobre locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para video games e assemelhados, situação em que não está envolvida prestação de serviço." (RE 626706, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 8.9.2010, DJe de 24.9.2010)*

"Ementa: (...) É firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis. A caracterização de parte da atividade como prestação de serviço não pode ser meramente pressuposta, dado que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, que não pode destoar do que permite a legislação (proibição do excesso da carga tributária) e o próprio quadro fático (motivação, contraditório e ampla defesa). (...) Possibilidade de as autoridades fiscais exercerem as faculdades conferidas pela lei para aferirem quais receitas são oriundas da isolada locação de bens móveis"²⁵

Como a Lei complementar não define o que é serviço, justamente para não engessar a norma e possibilitar um amplo espaço interpretativo do que pode vir ou não a ser prestação de

²⁵ AI 758697 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010, DJe de 7.5.2010;

serviços, o contrato de leasing também não escapou das garras do fisco, de forma que coube ao STF definir os tipos de leasing existentes e em quais deles haveria ou não a incidência do imposto, *in verbis*:

"Ementa: Recurso extraordinário. Direito Tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento."²⁶

De igual forma ocorre com empresas diversas (do mesmo grupo econômico) que necessitam de beneficiamento de determinadas mercadorias para, posteriormente, colocá-las no mercado para o consumidor final.

Nesses casos, o fisco municipal interpretou a linha produtiva como prestações de serviços distintas, e foi até as últimas consequências para se valer de um direito que, na prática, inexistente.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça, equivocadamente, definiu que a cadeia de beneficiamento de determinados produtos prestados por empresas diversas faz incidir o ISS. Veja-se a ementa:

"APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA" - CORTE, RECORTE E/OU POLIMENTO DE GRANITO E MÁRMORE - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA - INCIDÊNCIA DO ISSQN - SERVIÇO PREVISTO NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003 - RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. 1 - A industrialização por encomenda, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e

²⁶ RE 592905, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 2.12.2009, DJe de 5.3.2010;

*de transporte transmunicipal).*²⁷

O entendimento do STJ está equivocado no ponto em que a análise fática do caso permite a conclusão do julgado simplesmente com base na suposta “atividade fim da empresa prestadora” do beneficiamento, como ocorre em casos de empresas que trabalham com beneficiamento de tecidos ou recortes de chapas para fabricação de placas identificadoras de veículos.

Parte-se dessa premissa para destacar a crítica em razão de determinadas empresas de beneficiamento não obterem vantagem financeira para tanto, servindo apenas e tão somente à linha produtiva do produto final que será disponibilizado ao consumidor final. Trata-se de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico que, em razão do espaço físico necessário para beneficiamento de determinado produto, veem-se obrigadas a manter em local diverso uma fase da produção.

Essa interpretação firmada pelo fisco gera a indevida bitributação do contribuinte, pois tais empresas de beneficiamento (necessário analisar o caso concreto) não obtêm vantagem econômica para tanto.

Dessa forma, uma análise mais profunda sobre o tema seria necessária para se chegar a um denominador comum, ou seja, para que se possa tributar o ISS em casos de empresas de beneficiamento (não disponibiliza o produto final ao consumidor) seria de suma importância verificar se há proveito econômico.

Tanto é que a própria lista de serviços prevista na Lei Complementar 116/2003, em seu item 14 destaca que o fato gerador do ISS ocorre em “serviços relativos a bens de TERCEIROS”.

Dessa forma, não havendo alternância de posse dos produtos beneficiados ou a sua disponibilização direta ao consumidor final, não há que se falar em incidência do tributo, sob pena de qualificar a bitributação.

²⁷ REsp 1097249/ES, Rei. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/11/2009, Dje E 26/11/2009;

8 *Segurança Jurídica do Tributo em Espécie.*

Da competência atribuída aos entes federativos pela Constituição Federal, assim como em atenção aos seus princípios, cumpre destacar a necessidade de se pacificar os entraves ocorridos com muita frequência entre os contribuintes e os fiscos municipais, como no caso do ISS.

Muito embora a Lei Complementar 116/2003 apresente uma lista de serviços tributáveis, a qual já foi objeto de análise dos Tribunais Superiores a respeito de seu rol ser taxativo ou não, mesmo assim, ainda reside nos dias atuais divergências sobre a incidência ou não do tributo.

Isso porque a legislação brasileira não define a palavra chave do tributo, ou seja, não delimita o que se entende por “serviços”. E isso tem uma razão de ser. O legislador não consegue mensurar ou visualizar todas as hipóteses geradoras ou que podem gerar o ISS, de forma que se torna muito mais fácil generalizar do que deixar de arrecadar recursos para os entes federativos.

Recorde-se que o Brasil é um dos países com a maior carga tributária na América Latina, que atingiu uma monstruosa arrecadação correspondente a 35,42% do PIB em 2014.²⁸

Nessa linha de raciocínio, o contribuinte se vê à mercê dos tentáculos do fisco, que avalia todas as condutas do contribuinte a fim de imputá-lo como responsável por determinado tributo.

No caso do ISS, a discussão reside com maior frequência em casos que envolvem a chamada “guerra fiscal”.

Isso porque cada município tem autonomia legal para regular a sua própria alíquota, que apenas estabelece o percentual mínimo de 2 (dois) e máximo de 5 (cinco) pontos.

Assim, determinadas empresas preferem se socorrer de municípios com baixa carga tributária e continuam a trabalhar nas grandes cidades.

Noutra vertente, há de se destacar a bitributação em casos que envolvem empresas do mesmo grupo econômico com locais e municípios distintos, já que cada cidade poderá exigir o mesmo imposto para um único fato gerador, como nos casos de empresas que coletam materiais em outras cidades para beneficiamento na empresa-sede.

Dentre os tributos existentes na legislação brasileira, juntamente com o imposto sobre

²⁸ <http://www.ibpt.com.br/noticia/2142/Carga-tributaria-brasileira-cresce-em-2014-apesar-da-crise;>

circulação de mercadorias e serviços (o “ICMS”), o ISS se sobressai em termos de conflitos relacionados à relação tributária (sujeitos ativo e passivo).

Não por outro motivo que o contribuinte necessita adotar uma postura combativa em casos conflituosos, a fim de se socorrer do Poder Judiciário, já que em termos legislativos, o tema deixou a desejar.

Assim, os Tribunais Superiores têm a missão de regradar os conflitos existentes e pacificar o entendimento acerca de determinados pontos controvertidos na relação tributária, de forma que o contribuinte possa livremente trabalhar, prestar serviços sem se preocupar se será fiscalizado de forma equivocada, se será cobrado indevidamente por um tributo já pago ou, então, indevido.

Importante destacar o poder discricionário existente e atribuído ao fisco, que uma vez imaginado o tributo devido adota atos que submetem o contribuinte a medidas restritivas a tal ponto de se ter um valor provisionado ou até mesmo garantido o juízo para possibilitar a discussão do crédito tributário.

Sabe-se que numa sociedade pauta por normas e regras jurídicas, o descumprimento de preceitos normativos gera uma penalização àquele que a contraria ou não a observa.

De igual forma deveria servir ao fisco em casos de nítido abuso de poder, já que em muitas das vezes, notificados extrajudicialmente para prestar esclarecimentos, o contribuinte demonstra ao fisco a inexistência do crédito tributário e, mesmo assim, há o lançamento do imposto, obrigando o contribuinte a se socorrer do Poder Judiciário.

Em tais aspectos, restando comprovado o abuso de poder, o ente municipal também deveria ser responsabilizado como medida punitiva, justamente para se evitar que tais práticas continuem a ocorrer destemidamente. Não basta a repetição de indébito, devolução em dobro, dentre outras saídas.

Ao sujeito ativo da relação tributária deveria ser imposta uma multa pelo ato também considerado infracional, pois simplesmente extraiu-se do contribuinte o bom convívio, a tranquilidade e, pior, poderá afetar a situação financeira ao se ter de antecipar o pagamento do tributo indevido ou depositá-lo em juízo.

Dessa forma, resta uma necessária reforma tributária para que tais arestas possam ser aparadas, concedendo mais segurança ao contribuinte. No mesmo sentido, o Poder Judiciário também deverá proporcionar maior segurança jurídica ao apreciar os fatos controvertidos e, definitivamente, decidir de maneira uníssona para que o princípio da isonomia de fato se faça valer.

9 Conclusão.

De forma construtiva e em busca de perfeições no mundo jurídico, o presente trabalho tem por objetivo demonstrar os conflitos existentes em relação ao Imposto sobre Serviços e suas diversas variáveis no que diz respeito ao fato gerador.

Não somente. Apesar de ser um tributo de fácil visualização (prestar serviço – obrigação de fazer), o ISS gerou e tem gerado conflitos interpretativos da norma que, cumulado com o amplo poder discricionário dos municípios, vem abarrotando a esfera judicial para buscar uma solução jurídica da problemática estabelecida pelo próprio legislador.

Faz-se necessário um emparelhamento entre os poderes legislativo e judiciário para se chegar a um denominador comum e findar as controvérsias existentes quando se fala em relação jurídico-tributária do ISS.

Ora, para o fisco, cujo objetivo é arrecadar impostos (interesse financeiro, portanto), não importa se aquela conduta adotada pelo contribuinte de fato gerou a incidência do imposto, mas apenas saber se o contribuinte prestou o “serviço”.

Tal posição genérica adotada pelo fisco municipal tem gerado grandes batalhas jurídicas, inseguranças impostas ao contribuinte que acabam por desvirtuar a finalidade da norma, ou seja, as exceções para o fisco tornaram-se regras.

A questão principal discutida sobre o ISS é tão controvertida que o próprio Superior Tribunal de Justiça já superou seu entendimento, ou seja, de tempos em tempos há alternância da incidência da norma rígida, artigo alí descrito desde 1988 quando destacado na Carta Maior, mas que vem sendo flexibilizado por entendimentos interpretativos diversos. Destaca-se que até hoje o STJ não conseguiu definir o local para recolhimento do ISS em casos de arrendamento mercantil, se no local da prestação do serviço (concessionária) ou, então, no local da empresa-sede²⁹.

O tormento vivenciado pelos contribuintes tem razão de ser. De tão fácil interpretação, o ISS incide, em tese, sobre “prestar” serviços. Em duas etapas, resta saber se de fato o ato praticado pelo contribuinte pode gerar o imposto e, num segundo momento, resta necessário descobrir qual sujeito ativo que realmente detém o direito de exigir o crédito tributário do contribuinte (local da prestação do serviço ou da empresa).

Não bastasse, há a problemática acerca da bitributação em casos de empresas sediadas em um município e que coletam o material em local diverso, fato não considerado pelo fisco,

²⁹ REsp nº 1060210 / SC - RELATOR(A):Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO - PRIMEIRA TURMA;

como ocorreu na grande São Paulo.

Isso sem falar em casos de responsabilidade solidária considerada pelo fisco em casos de empresas matrizes e filiais, objeto de crítica no presente trabalho que, muito embora haja entendimentos sedimentados pelos Tribunais Superiores no sentido de que o grupo econômico tem patrimônio único e, portanto, responde solidariamente pelo crédito tributário, tal postura reveste-se de ilegalidade, uma vez que a relação tributária não pode ser sedimentada por quem não praticou o ato (nexo causal), que possui administração independente, que atua com fluxo de caixa próprio e possui reservas próprias, a menos que fique caracterizada a má-fé do contribuinte, como por exemplo, o esvaziamento patrimonial de uma filial para blindar a empresa matriz.

Outro tema espinhoso que tanto o legislativo quanto o judiciário deixaram a desejar e, conseqüentemente, expuseram o contribuinte à insegurança jurídica, ocorre nos casos de beneficiamento de determinados produtos sem que a comercialização final ocorra por conta da empresa beneficiadora. Aqui, destaca-se que em nada se identifica com os casos de coleta do material para fabricação do produto final.

Hoje, o entendimento nas Cortes Superiores é no sentido de que a empresa que beneficia a matéria-prima e, posteriormente, a devolve para outra empresa finalizar o produto e fornecer ao consumidor final, independentemente de qualquer situação, poderá ser tributado pelo fisco. O argumento forte, nesse caso, seria o fato da prestação de serviço dessas empresas beneficiadoras a entrega o produto trabalhado, mas não finalizado.

A crítica aqui existente ganha força quando o caso é comparado em relação à matriz e filial, ou seja, a empresa do mesmo grupo econômico que apenas beneficia a matéria (tinturaria da roupa) deverá recolher o ISS, sendo que o produto final também não foi disponibilizado ao mercado?

Ora, por óbvio que o ponto a ser analisado não pode ser visto somente sob o aspecto da sua prestação de serviço final, mas também se houve a captação de recursos financeiros pelos serviços praticados, se a empresa exerce o mesmo tipo de serviço para terceiros e, ainda, se a empresa está vinculada a outras pessoas jurídicas.

Partindo-se da premissa de que o direito deverá ser aplicado de forma igualitária, desde que na medida de suas igualdades, ou seja, a sua incidência deverá ocorrer de forma proporcional àqueles considerados desproporcionais (princípio da capacidade contributiva), o ISS não pode ser generalizado de tal forma que incida em todos os aspectos só porque descreveu conduta típica do verbo “prestar”.

Necessário que o contribuinte demonstre ao fisco que a conduta praticada, muito

embora corresponda ao fato gerador do ISS, tal situação não ocorre por conta de fatores externos, mais amplos do que os previsto no artigo 1º da Lei Complementar 116/2003.

Isso quer dizer que o fisco tem a obrigação de efetivamente fiscalizar se o lançamento do respectivo tributo é correto, sob pena de ser responsabilizado por indevidas cobranças.

Não basta simplesmente fiscalizar, aplicar multas e/ou lançar o tributo, como ocorre normalmente. Ao fisco cabe analisar os argumentos do contribuinte com atenção, acatar as justificativas quando válidas e corroboradas por meio de provas concretas, evitando-se demandas repetitivas que, antes de alcançarem os Tribunais Superiores, também geram conflitos por decisões não unânimes perante juízos de primeira instância.

Dessa forma, mais do que a resolução dos conflitos apontados no presente trabalho, tanto o Poder Legislativo, quanto o Poder Judiciário, ambos necessitam de adotar procedimentos uníssomos, clarividentes, de forma que o contribuinte não se veja em meio a uma guerra capaz de causar-lhe prejuízos.

As omissões e contrariedades existentes ao se aplicar a norma ao caso concreto devem ser sanadas e padronizadas, esclarecendo os atos praticados para que o contribuinte consiga sair desse limbo jurídico existente e se ver seguro suficiente para exercer suas atividades sem preocupações, sem ter de viver com provisionamentos, sem se sentir uma verdadeira incógnita ao simplesmente exercer sua tarefa, seu labor, aquilo que decorre da sua capacidade criativa e que é fruto do seu próprio suor, do seu honesto trabalho.

REFERÊNCIAS.

- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ALMEIDA VALE, Angelita. ISS. Comentários e Jurisprudência. São Paulo: IBDT, 2002.
- SANTOS, Ailton. ISS. Comentários e Jurisprudência. São Paulo: IBDT, 2002.
- LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. São Paulo: Saraiva, 2009.
- HELENA COSTA, Regina. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MELO, José Eduardo Soares. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Dialética, 2008.
- MACHADO. Hugo Brito. Curso de Direito Tributário. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1996 - pp. 354/355;
- CAIS. Cleide Previtali. Problemas de Processo Judicial Tributário. São Paulo: Dialética, 2000;
- ABRÃO. Carlos Henrique. Problemas de Processo Judicial Tributário. São Paulo: Dialética; 2000;
- CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- MACUSO, Rodolfo de Camargo. Divergência Jurisprudencial e Súmula Vinculante. São Paulo: Editora RT; 2006 – pp. 39.
- MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e a locação ou cessão de direito de uso. 2004;
- MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Atlas, 2000;
- HARADA, Kiyoshi. ISS - Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008;
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm;
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988;
- BRASIL. Lei Complementar nº 116 de julho de 2003. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil/leis/lcp/116.htm;