

# **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

## **DE**

## **QUALQUER NATUREZA**

## **LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

# **ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA**

**NOVEMBRO DE 2004**

**RECIFE - PE**

## 1.- O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, também denominado simplesmente Imposto Sobre Serviços - ISS, encontra-se genericamente previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, onde se estipula que:

*“Compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.*

Os Municípios têm competência para instituir o Imposto Sobre Serviços, com observância das limitações e diretrizes contidas no Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5172/1976), bem como, na novel Lei Complementar nº 116/2003.

## 1.1.- Do Fato Gerador

Prestação de um serviço. Obrigação de fazer. Esforço humano. Não é uma obrigação de dar, que caracterizará uma outra figura jurídica, mas nunca uma prestação de serviço.

O fato gerador é considerado ocorrido com a realização do serviço. Impende saber se o serviço é fracionável ou não.

Considera-se prestado com a execução, do todo ou de fração. Não com a contratação.

Estabelece o *caput do art. 1º da LC 116/2003* que:

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

Prestação de qualquer espécie de serviço constante da lista anexa à LC, conforme disciplina o *caput* de seu art. 1º, independentemente ao nome que se dê ao respectivo serviço (§ 4º do art. 1º), mesmo que o serviço seja proveniente do exterior do País ou cuja prestação ali se tenha iniciado (§ 1º do art. 1º).

De conformidade com o disposto no art. 1º, § 3º, da LC 116/2003, o ISSQN incide também sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente sob autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Este dispositivo deve ser interpretado no sentido de que a incidência do ISSQN não é afastada pelo fato de serem os serviços prestados mediante concessão, permissão ou autorização dos Poderes Públicos, o que não implica em negar vigência à imunidade porventura existente em relação aos mesmos.

O § 2º do mesmo art. 1º, estabelece a impossibilidade de incidência concomitante do ISSQN e do ICMS, que são reciprocamente excludentes, determinando que:

*“Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”.*

O § 2º, inciso I, do art. 7º, da LC 106/2003, veio a dispor que não se incluem na base de cálculo do tributo os materiais fornecidos para a realização dos serviços de que tratam os supratranscritos itens 7.02 e 7.05, assim solucionando antiga controvérsia.

## 1.2.- Da Base de Cálculo

O art. 7º, *caput*, da Lei Complementar 116/2003 estabeleceu que:

*“A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”*

No que tange aos materiais utilizados, a regra é sua inclusão no preço do serviço, com as exceções relativas aos casos dos itens 7.02 e 7.05.

Para os serviços de locação de postes - item 3.04 da Lista - ou quando os serviços sejam realizados em mais de um Município a base de cálculo será fixada proporcionalmente, conforme disposto no art. 7º, § 1º, da LC 116/2003.

Note-se no entanto, que a proporcionalidade nos casos de prestação em mais de um Município, somente será aplicável nos casos em que o critério espacial for o da territorialidade estrita, isto é, quando o imposto for devido no local da prestação.

### **1.3.- Da Alíquota**

Nos termos do disposto no art. 156, § 3º, inc. I, da CF, com a redação que lhe deu a EC nº 37/2002, Lei Complementar deverá fixar as alíquotas máxima e mínimas do Imposto Sobre Serviços.

Vetado o inc. I do art. 8º da Lei Complementar 116/2003, que fixava em 10% a alíquota do imposto para jogos e diversões públicas, a alíquota máxima do ISSQN passou a ser de 5% (cinco por cento), no entanto que a mínima continua sendo 2% (dois por cento), como determinado pelo art. 88 do ADCT, acrescentado pela retrocitada EC nº 37/2002, salvo para os casos de construção

## 1.4 .- LOCAL ONDE O ISSQN É DEVIDO

- Elemento Espacial
- Regra Geral – Princípio da Territorialidade Estrita – O imposto é devido onde o serviço foi prestado
- Relatividade do Princípio da Territorialidade – Art. 102 do CTN

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

- Necessidade de Lei Complementar – Art. 146 CF
- Absolutividade do Princípio da Legalidade

- **Ficção Jurídica**
- Razão de ser - Operacionalidade
- Decreto-lei 406/67 – Art. 12 – Estabelecimento prestador
- Jurisprudência em contrariedade com a Lei – Dec-lei 406/67- STJ

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Nega-se provimento ao agravo regimental em face das razões que sustentam a decisão agravada, sendo certo que a Primeira Seção desta Corte já pacificou o entendimento de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a", do Decreto-Lei n° 406/68.*

*“Tributário. ISS. Sua exigência pelo município em cujo território se verificou o fato gerador. interpretação do art. 12 do decreto-lei n. 406/68. Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do decreto-lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.*

- Regra: Local da prestação
- Exceções: As capituladas em Lei
- Dúvidas: Devem ser solucionadas pela aplicação da regra.  
*exceptiones sunt strictissimae interpretationis*

## LC 116/2003 – Elemento Espacial

- Reproduz o critério do Dec.-lei 406/67, pelas mesmas razões
- Reduz o campo das exceções, o que é lógico, mas nem sempre prático.
- Artigo 3º da Lei Complementar 116/2003

*Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:*

- Novamente a *Ficção Jurídica*
- 20 exceções – duas das 22 originais vetadas – e 33 casos

## **ESTABELECIMENTO – Art. 4º da LC 116/2003**

*Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.*

- Estabelecimento não se confunde com sede ou filial. Pedro Nunes, em seu Dicionário de Tecnologia Jurídica, com lacônico acerto, assim o conceitua:

*“Estabelecimento é o conjunto de instalações estáveis e adequadas para o exercício de certas atividades”*

- Em trabalho anterior, já assim definimos o conceito de Estabelecimento:

*“E estabelecimento não se confunde com sede, nem com filial, e muito menos com domicílio, sendo definido por Sérgio Pinto Martins (op. cit.), como "o complexo de bens organizados para o exercício da atividade econômica da empresa", isto é o local onde a firma prestadora concentra seus efetivos, recebe correspondência, trata dos seus negócios locais etc., independentemente de que tenha em outro local sua sede ou filial, ou de que esteja ou não oficialmente registrado, sendo uma questão de fato, como a posse”.*

- **Insistimos no conceito, porque de sua deturpação têm resultado problemas inúmeros.**
- O conceito de Domicílio consta do art. 75, inc. IV, do Código Civil, como sendo *“o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias ou administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos”*

## **Elenco de Casos legalmente previstos para aplicação do Princípio da Territorialidade Estrita**

*3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.*

*3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.*

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

*7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação,*

*terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).*

*7.04 – Demolição.*

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

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

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

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

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

*7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.*

*7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.*

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

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

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

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

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

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

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

*12.01 – Espetáculos teatrais.*

*12.02 – Exibições cinematográficas.*

*12.03 – Espetáculos circenses.*

*12.04 – Programas de auditório.*

*12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.*

*12.06 – Boates, taxi-dancing e congêneres.*

*12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.*

*12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.*

*12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.*

*12.10 – Corridas e competições de animais.*

*12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.*

*12.12 – Execução de música.*

*16 – Serviços de transporte de natureza municipal.*

*16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.*

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

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

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

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

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

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

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

## 22 – *Serviços de exploração de rodovia.*

22.01 – *Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais. (O imposto será devido em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada – Art. 3º, § 2º. da LC 116/2003)*

- **Espera-se que, com esta clara definição quanto à territorialidade, as decisões pretorianas futuras, virão a se harmonizar com os ditames da lei.**

## **Recomendações para a Determinação do Elemento Espacial**

1. Verificar na lei Complementar se o Imposto é devido no local da execução do serviço, conforme acima relacionado.
  2. Não sendo o caso do item anterior, verificar se há estabelecimento prestador no local da realização do serviço.
  3. Excluídas as hipóteses dos itens anteriores o imposto será devido no local onde o prestador tenha seu domicílio.
  4. Em havendo dúvida, prevalece o local físico da prestação.
- A informática poderá apresentar casos duvidosos, cabendo se cogitar de desdobramento dos serviços
  - O serviço de arrecadação da contribuição de Iluminação Pública se considerará prestado no Município que conveniou com a Concessionária.

**•Persistindo a dúvida, ou quando mais de um Município se julgar competente para exigir o tributo, a solução será a Ação de Consignação, como previsto no art. 895 do Código de Processo Civil.**

•Se o Poder Judiciário insistir em entender que o tributo é sempre devido no local da prestação, a solução poderia ser colocar a questão perante o Supremo Tribunal Federal, através de Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF, prevista na Lei 9.882/99, tendo em vista que restariam violados o Princípio da Legalidade – art. 5º, inc. II e art. 150, inc. I, da CF – exigindo tributo de forma diferente à prevista em lei, além de contrariar o disposto no art. 146, incs. I e III, que fixa a competência exclusiva de lei complementar para dispor sobre conflitos de competência tributária.

## 1.5 – VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

- Aspecto que já perdeu o interesse, com exceção de problemas derivados do período em que a vigência era questionável.
- Art. 9º da LC 116/2003 – vigência a partir da publicação. Logo, desde 1º de agosto de 2003.
- Sujeição ao Princípio da Anterioridade – Art. 150, III, “b”, CF
- Art. 104 CTN.
- A Emenda Constitucional nº 42, que instituiu a cognominada noventaena, ainda não havia sido editada.
- Há que se concluir que a LC entrou em vigor de imediato, ressalvados os casos em que veio a criar novas obrigações tributárias, direta ou indiretamente, ou a alterar as existentes, quando sua vigência se deu com o início do próximo exercício financeiro, isto é, em 1º de janeiro de 2004.

- As Leis Municipais existentes quando da edição da Lei Complementar 116/2003, continuam válidas e aplicáveis, desde que não colidentes com as disposições do novo ordenamento.
- A maior parte dos Municípios já editou atualmente leis que se harmonizam com os princípios gerais traçados pela LC 116/2003.

## **2.- SERVIÇOS INERENTES AO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA**

- O art. 109 da Resolução ANEEL nº 456/2000, elenca os serviços que podem ser cobrados dos consumidores, da seguinte forma:

*I - vistoria de unidade consumidora;*

*II - aferição de medidor;*

*III - verificação de nível de tensão;*

*IV - religação normal;*

*V - religação de urgência; e*

*VI - emissão de segunda via de fatura*

- Tais serviços são inerentes ao fornecimento de energia elétrica, posto que indispensáveis à prestação do serviço.
- Indaga-se se tais serviços, cobrados ou não, estão sujeitos ao Imposto Sobre Serviços.
- Os Municípios, por óbvio, tiveram tradicionalmente o entendimento afirmativo.
- Nós sempre opinamos pela negativa, seguindo a orientação, dentre outros doutrinadores, do Prof. Prof. James Marins, que abordou o tema no ano 2000, em Simpósio promovido pela ABCE.

- Tal entendimento encontra arrimo no e art.155, § 3º, da Constituição da República, que assim reza, *verbis*:

*À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo (ICMS) e o art. 153, I e II (importação e exportação), nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.*

- Logo, ante a clara imunidade que lhes foi conferida, desde que intrinsecamente vinculados ao fornecimento de energia elétrica, tais serviços nunca estiveram sujeitos à incidência do ISS.
- Agora, após a edição da Lei Complementar 116/2003, não pode haver mais dúvida.
- Não constam da relação anexa. *Tollitur quaestio*

- Mais um argumento em prol da tese. No projeto originário da Lei Complementar, tais serviços constavam do elenco tributável, mas foram retirados pelo Senado Federal no curso da tramitação legislativa.
- Não foi portanto esquecimento do legislador, mas propósito.
- Não deveriam então ficar sujeitos ao ICMS?
- A resposta se nos afigura afirmativa, mas para tanto seria preciso que as legislações estaduais tivessem disposto expressamente sobre a matéria.

### **3.- OUTROS SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS PELAS CONCESSIONÁRIAS**

- Quaisquer outros serviços prestados a terceiros, tais como cobrança, análises técnicas, estudos, projetos etc, não inerentes ao fornecimento de energia elétrica, estarão sujeitos ao Imposto.
- É o que se depreende da aplicação do disposto no art. 1º, *caput*, c/c o § 3º da Lei Complementar.
- Mesmo em não se constituindo em atividade preponderante do prestador, não pode este tratar de argüir sua condição de concessionário para se eximir da sujeição tributária.

## **4.- SERVIÇOS DE CORTE, LIGAÇÃO, RELIGAÇÃO E LEITURA E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE REDES PRESTADOS POR TERCEIROS PARA A CONCESSIONÁRIA**

- O problema se cinge a determinar o alcance da imunidade constante do art. 155, § 3º, da Magna Carta.
- Evidentemente, se a Concessionária realizar estes serviços com seu próprio pessoal, não se sujeitará ao Imposto, ao teor do disposto no art. 2º, inc. II, da LC.
- Mas, e quando terceirizados tais serviços?
- Há uma decisão do STJ, que pode lançar alguma luz sobre este ponto.

*RESP 402047 / MG ; RECURSO ESPECIAL 2001/0198674-0*

*Relator*

*Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS (1096)*

*Ementa*

*TRIBUTÁRIO - ICMS - "SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO" - CONCEITO - INCIDÊNCIA - AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO 69/98. 1. Há "serviço de comunicação" quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato "por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza". Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.*

*2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao "serviço de comunicação" propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98. 3. No Direito Tributário, em homenagem ao Princípio da Tipicidade Fechada, a interpretação sempre deve ser estrita, tanto para a concessão de benefícios fiscais, quanto para exigência de tributos. À míngua de Lei não é lícita a dilatação da base de cálculo do ICMS-comunicação implementada pelo Convênio ICMS 69/98 (art. 97, §1º, do CTN).*

- Se os serviços periféricos ou complementares não são considerados de comunicação para fins de incidência do ICMS, tampouco o serão para efeitos da imunidade.
- Por outras palavras os serviços de que falamos, **não são considerados operações relativas a energia elétrica.**

- Portanto, tais serviços se sujeitam à incidência do ISSQN, desde que constem do Anexo à Lei Complementar.
  - Os serviços capitulados no item 7.02 da LC, se sujeitam por certo à incidência do Imposto.
  - Já os serviços de corte, leitura, ligação, etc, não constam da Lista Anexa à LC.
- Há pois que se concluir que sobre estes serviços não incide o ISS, não em virtude da imunidade, mas por não constarem do elenco da Lista.
- Sendo o sujeito passivo da obrigação tributária, a ele caberá procurar a exoneração do encargo.
- Por cautela, sempre necessária em matéria tributária, recomendamos que as concessionárias continuem efetuando a retenção do imposto, até que decisão judicial o contrário venha a determinar.

## 5.- RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

- Em princípio e de conformidade com o disposto no art. 5º da Lei Complementar 116/2003, **contribuinte** é o prestador do serviço. Ele é o sujeito passivo da obrigação tributária.
- Mas, do CTN, consta figura do **responsável** tributário – arts. 121 e 128, assim conceituado:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

- O art. 6º da Lei Complementar 116/2003, veio a estabelecer a possibilidade de que os Municípios definam o responsável tributário, e mais, a estabelecer casos em que tal definição é automática.

*Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.*

*§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.*

*§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:*

*I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;*

*II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.*

*Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço*

- Observe-se que do elenco não consta o item 3.04, que diz respeito à locação de postes
- **Poderão pois os Municípios atribuir às Concessionárias a responsabilidade pelo recolhimento por parte de suas prestadoras de serviços.**
- **Independentemente de tal atribuição, pelos serviços constantes do inc. II, são as Concessionárias responsáveis tributárias.**

## 6.- USO MÚTUO DE POSTES E INSTALAÇÕES

- A incidência está claramente definida no item 3.04 da Lista Anexa à LC 116/2003
- A exigibilidade dependerá de Lei Municipal específica ou da preexistência da mesma.
- Não se trata de locação, pois não há transferência de posse.
- A atividade não constitui **serviço**, logo, está fora da hipótese de incidência do ISSQN.
- A hipótese de incidência está demarcada no art. 156 da CF:

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;*

- A definição de serviço pode ser encontrada no art. 594 do Código Civil:

*Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.*

- Inquestionavelmente, **serviço** pressupõe uma **obrigação de FAZER**, e não uma obrigação de DAR.
- Art. 110 do CTN:

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

- O E. Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 116.121 – SP, decidiu que a cobrança de ISSQN sobre a “*locação de bens móveis*” é inconstitucional, por contrariar o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que define a hipótese de incidência do referido imposto como sendo a prestação de serviços de qualquer natureza, conceito em que não se enquadra a “*locação de bens móveis*”.

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

*IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.*

- Portanto, em se tratando claramente de uma Cessão de Uso, de uma **obrigação de DAR e não de FAZER**, o uso compartilhado de estruturas, não pode ser serviço, e por tal motivo não poderia figurar na relação constante da Lista Anexa à LC 116/2003.
- Todavia, constando a hipótese de incidência claramente do elenco da Lista, até que sua inconstitucionalidade não seja declarada, o imposto será devido, desde que devidamente instituído pela pertinente Lei Municipal.
- Note-se que, se os Municípios não dispuserem quanto à responsabilidade das empresas de comunicações, não estarão estas obrigadas a fazer a retenção, desde que esta hipótese não consta do rol de serviços capitulado no art. 6º, § 2º, inc. II, da LC.
- Caberá às concessionárias de energia elétrica, na qualidade de sujeitos passivos da obrigação tributária, se insurgir contra a cobrança, via Mandado de Segurança ou Declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária.

## **7.- SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS**

- O art. 9º do Decreto-lei 406/68, com a redação que lhe deu o Dec.-lei 834/69, estabelecia que, no caso de sociedades uniprofissionais, a base de cálculo não seria o valor dos serviços por elas realizado, mas uma quantia fixa, paga mensal ou anualmente por cada um dos seus integrantes.
- A Lei Complementar 116/2003 revogou o citado dispositivo do Dec.-lei 834/69, mas não revogou o art. 9º do Decreto-lei 406/68.
- Os Poderes Públicos Municipais, sustentam que a antiga norma foi revogada pelo novo ordenamento, no entanto que outros, dentre os quais os profissionais liberais, defendem que perdura a regra do Dec.-lei 406/68.

- A nosso ver, a questão se resolve pela aplicação analógica da regra consubstanciada no art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil, de conformidade com a qual:

*“Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”.*

- No mesmo diapasão, tampouco a lei modificada se repristina por ter a lei modificadora perdido a vigência, eis que, após alterado o dispositivo, adquiriu esta vida própria, independente do instrumento modificador, não podendo ser afetado pela revogação deste, se expressamente não foi ele ab-rogado.
- Ademais, quando o Projeto da Lei Complementar 116/2003 saiu da Câmara, o art. 9º do Decreto-lei 406/68 constava dos dispositivos expressamente revogados, tendo sido excluído do rol pelo Senado Federal, que indica que sua retirada foi proposital.

- Temos notícia de vários mandados de segurança em que liminarmente foi reconhecida a vigência do art. 9º do Dec-lei 406/67.
- Mas, ao pagar honorários a sociedades de profissionais liberais, recomendamos às concessionárias proceder com cautela, se as Leis Municipais tiverem estabelecido a responsabilidade dos tomadores dos serviços nesta hipótese.

## 8.- DOCUMENTAÇÃO FISCAL

- **Nota Fiscal** – Autorização pelo Fisco Municipal – Validade apenas para o Município em questão.
- **Nota Fiscal Avulsa** – Expedida pelos Municípios para os prestadores de serviços que neles não tenham estabelecimento – Territorialidade estrita.

- Obrigações Acessórias – Arts. 113, § 2º e 115 do CTN

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

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

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

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

- Em sendo contribuintes do ISS, as Concessionárias deverão estar a tal efeito cadastradas nos Municípios.

- Possibilidade de acordos a este respeito – Associações de Municípios.
- Necessidade de exigir das empresas contratadas a documentação pertinente neste campo.
- **Solicitação de Informações pelos Municípios**
  - ✓ Arts. 195 e seg. do CTN.
  - ✓ As informações pertinentes ao ISS deverão ser apresentadas ao Fisco Municipal.
  - ✓ As que não digam respeito ao tributo em questão, não.
  - ✓ Mas, há que se proceder com cautela para evitar o lançamento por estimativa.

## **Bibliografia:**

- Aspectos teóricos e práticos do ISS – José Eduardo Soares de Mello.
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – Lei complementar 116/2003 – ABRADÉE
- Artigos e Publicações diversas

**MUITO OBRIGADO!**

Recife – PE, 26 de novembro de 2004

**Armando Suárez Garcia**  
**Ass. Jurídico ESCELSA/ENERSUL**  
**OAB/MS – 4464**

armando@escelsa.com.br

armando@enersul.com.br