

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE DIREITO**

MARIA FERNANDA PIERI MILANEZ

**SERVIÇOS PRESTADOS POR “RESTAURANTES”: UMA ANÁLISE ACERCA DA
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA REFERENTE AO ISS E ICMS**

**CRICIÚMA
2012**

MARIA FERNANDA PIERI MILANEZ

**SERVIÇOS PRESTADOS POR “RESTAURANTES”: UMA ANÁLISE ACERCA DA
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA REFERENTE AO ISS E ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof.^a Especialista Márcia Andréia Schutz Lirio Piazza

CRICIÚMA

2012

MARIA FERNANDA PIERI MILANEZ

**SERVIÇOS PRESTADOS POR “RESTAURANTES”: UMA ANÁLISE ACERCA DA
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA REFERENTE AO ISS E ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Direito Tributário

Criciúma, 21 de junho de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Márcia Andréia Schutz Lirio Piazza - Especialista - (UNESC) - Orientadora

Prof^a Fabrícia Cardoso Barata Paulo - Especialista- (UNESC)

Prof^a Bárbara Raquel de Azeredo da Silva – Mestre - (UNESC)

Aos meus pais, que acreditaram em mim, mesmo quando as circunstâncias se mostraram contrárias. A eles que lutam diariamente ao meu lado e nunca mediram esforços para me ajudar, sempre me transmitindo a importância da educação e suprimindo todas as minhas necessidades, fornecendo o apoio e a segurança necessários para a conclusão deste curso.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pelo dom da vida e estar continuamente presente tornando tudo isso possível.

Aos meus pais, Jorge e Fabiana, pela dedicação e esforço incomensuráveis para a minha formação e por serem meu exemplo de vida, e aos meus irmãos, Eduardo e Victória, pelo amor e paciência que sempre tiveram comigo em todos os momentos.

A minha orientadora, Prof^a. Márcia Andréia Schutz Lirio Piazza, pela credibilidade, dedicação de seu tempo e pelos conselhos a presente pesquisa.

Aos meus colegas de classe, que mantiveram viva minha disposição em tornar real este trabalho, através de conselhos, em especial a minha amiga Susana Formentin Mendes Graziano, pelo apoio essencial e pela presença neste momento tão especial.

A minha futura colega e grande amiga, Dra. Zanandra Búrigo Jacinto, pelo apoio e ajuda com o fornecimento de inúmeras doutrinas, as quais foram essenciais para a produção deste trabalho.

Ao meu namorado, Andrei Mauricio Constantino, pelo amor e incentivo nessa longa caminhada, sempre acreditando em meu potencial, bem como, pela sua compreensão e por ser um verdadeiro amigo e companheiro em todos os momentos que passamos juntos.

“Foi o tempo que dedicaste à tua rosa que tornou a tua rosa tão importante”.

(Saint-Exupéry, em O Pequeno Príncipe)

RESUMO

O ramo do Direito Tributário é instituto que regula os Tributos a serem instituídos em um país, sendo regulados pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e pelo disposto no Código Tributário Nacional. No presente trabalho monográfico, aborda-se o conflito de competência existente, no que compreende a aplicação do ISS ou ICMS nas atividades prestadas por restaurantes. Segundo norma constitucional, não poderá dois impostos distintos tributarem sobre um mesmo fato gerador. Assim, apresentando-se a atividade exercida pelos restaurantes como negócio de natureza mista, uma vez que comporta tanto a prestação de serviços quanto a venda de mercadorias, criou-se polêmica e intrigante discussão acerca do tributo devido. Não esclarecendo a Constituição Federal os conceitos de serviço e circulação de mercadorias, gerou-se um conflito de competência entre a fazenda pública estadual e municipal, ambas buscando arrecadação quanto ao fornecimento de alimentos. A análise feita neste trabalho irá contribuir para que haja uma melhor interpretação destes serviços, afim de que se possa definir tal competência. Atualmente, o posicionamento majoritário entende pela aplicação do ICMS. No entanto, por tratar-se de questão de interpretação, a qualquer momento este posicionamento pode ser alterado. A pesquisa empregada possui o método dedutivo.

Palavras-chave: Incidência. Tributo. Restaurante. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

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

CTN – Código Tributário Nacional

CC – Código Civil

CDC – Código de Defesa do Consumidor

LC – Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ISS – Imposto Sobre Serviço

art. – Artigo

nº – Número

rev. – Revista

v. – Volume

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
2.1 PODER DE TRIBUTAR	15
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	16
2.3 PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO	18
3 TRIBUTOS	21
3.1 ESPÉCIES	23
3.1.1 IMPOSTOS	24
3.2 DO ICMS	27
3.2.1 HISTÓRICO	27
3.2.2 CONCEITO	28
3.2.3 MERCADORIA.....	33
3.3 DO ISS	35
3.3.1 HISTÓRICO	35
3.3.2 CONCEITO DE ISS.....	38
3.3.3 SERVIÇO	40
3.3.4 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003	44
3.3.5 DA TAXATIVIDADE, EXEMPLIFICATIVIDADE E DA TAXATIVIDADE COM INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA À LISTA ANEXA DA LC 116/03	45
4 DA TRIBUTAÇÃO DOS RESTAURANTE / FORNECIMENTO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	49
4.1 DO ATUAL ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	52
5. CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS.....	58
ANEXO A.....	61
ANEXO B.....	80

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho monográfico tem o intuito de averiguar os serviços prestados por restaurantes, a fim de entender o conflito existente entre a aplicação do ISS pelo Município ou do ICMS pelo Estado.

A Constituição da República Federativa do Brasil, ao instituir as competências tributárias, tão-somente delimitou a competência da União, dos Estados e do Distrito Federal, e dos Municípios para instituir impostos.

Assim, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir e cobrar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. De todos os impostos previstos no atual Sistema Tributário Nacional, o ICMS, sem dúvida, é aquele que enfrenta as maiores dificuldades na compreensão, ganhando interpretações diversas.

Da mesma forma, compete aos Municípios instituir e cobrar imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Ocorre que, em alguns casos, o conceito de serviço e mercadorias acabam por se fundir, restando impossível definir se a atividade exercida é fato gerador passível de incidência do ICMS ou do ISS.

Em um conflito de competência faz-se importante analisar os princípios que norteiam o direito em questão. Em se tratando de tributos, esta análise é de suma importância, vez que na maioria dos casos eles é que motivam as decisões e esclarecem as lacunas existentes nas legislações vigentes.

Este é o caso da atividade exercida pelos restaurantes. Embora em alguns casos o que se busca seja apenas o alimento, é comum que estabelecimentos forneçam a seus clientes um número infindável de serviços, que variam desde o ambiente até o atendimento.

A fim de melhor esclarecer o tema, no primeiro capítulo, abordar-se-á o fundamento do sistema tributário. Como se divide, seus princípios e sua estrutura.

Em seguida, abordar-se-á os tributos e suas espécies, fazendo uma análise mais profunda acerca do ISS e do ICMS e seu significado no âmbito jurídico.

Nesta esteira, serão analisadas as siglas dos impostos acima descritos,

estudando o conceito de serviço e produto, bem como os impostos ISS e ICMS, verificando sua aplicação e fundamentação na Constituição Federal.

Por fim, examinar-se-á a atividade prestada por restaurantes, o entendimento sobre a prestação de serviço conforme o exposto na Lei Maior, jurisprudência e doutrina, a fim de diferenciar os impostos que podem incidir sobre esta atividade. Analisar-se-á seu fato gerador, bem como sua base de cálculo quando se tratar de rede de restaurantes.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas impessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de Sistema. O sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. (CARVALHO, 2010, p. 169).

O Sistema Tributário é formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. (MACHADO, 2011, p. 233).

Denari, (2008, p.31) define o sistema tributário como um conjunto de normas jurídicas, conexas e consequentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo.

Alguns doutrinadores entendem que sistema tributário é o conjunto de tributos existentes em um Estado, no entanto, este entendimento deve ser ampliado, uma vez que não compreende apenas um conjunto de tributos, mas sim a união e conexão mais ou menos consequentes destas normas. (DENARI, 2008, p.31)

O Sistema Tributário Nacional compreende as disposições contidas nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, além de outros comandos constitucionais referentes a tributos. Essas disposições tratam dos aspectos estruturais básicos do ordenamento jurídico tributário, contendo regras que devem ser seguidas pelos legisladores infraconstitucionais, bem como por parte da administração tributária e do Poder Judiciário no exercício de suas respectivas funções. (CARVALHO, 2010, p. 159).

Carvalho (2008, p. 157) define que o sistema constitucional brasileiro compõe-se de subsistemas que se cruzam em inúmeras direções. No entanto, afunilam-se na busca do seu fundamento de validade semântica, qual seja a Constituição da República Federativa do Brasil.

“Não obstante significasse, originariamente, reunião ou conjunto, a palavra *sistema* modernamente significa o *conjunto organizado de partes relacionadas entre si e independentes.*” (MACHADO, 2010. p. 233)

O professor Hugo de Brito Machado (2010, p. 234), classifica o sistema tributário, *in verbis*:

Os sistemas tributários podem ser:

- a) Rígidos e flexíveis; e
- b) Racionais e históricos.

Rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.

Flexíveis são aqueles sistemas nos quais o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas.

Racionais são os sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela Ciência das Finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos.

Históricos são aqueles resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o *todo*. A rigor, não devem ser considerados *sistemas*, posto que a este conceito não correspondem.

Humberto Ávila (2008, p. 107) leciona sobre as características do Sistema Tributário Nacional, sendo elas a abertura, rigidez e exaustividade. Aberto não apenas no sentido de um sistema capaz de desenvolvimento como são os sistemas vertidos em linguagem, mas no sentido de um sistema que expressamente reenvia a outras normas, não expressamente previstas no Sistema Tributário Nacional, mas em outras partes da Constituição.

Ainda amparado na doutrina de Ávila, (2008, p. 107) é cabível dizer que a Constituição Brasileira está expressamente aberta para outras normas implícitas que são incluídas no Sistema Tributário, sem, porém, delimitar abstratamente seu conteúdo.

A rigidez específica das normas tributárias é também direta e indiretamente instituída: algumas são denominadas “garantias”, outras normas mantêm relação com os princípios fundamentais ou com direitos e garantias individuais cuja modificação é vedada. (ÁVILA, 2008, p. 107).

Desta forma, podemos entender que o Sistema Tributário é formado por princípios e normas que o regem.

2.1 PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar pode ser entendido como um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela, na qual o Estado é a entidade soberana, sendo que ao exercer sua soberania, exige dos indivíduos os recursos que necessita, a fim de instituir um tributo. (CARVALHO, 2010, p. 235).

Denari, (2008, p.22) define o poder de tributar como a faculdade que possui o Estado de impor tributos. Onde quer que exista poder político, existe poder tributário.

Neste diapasão, se o poder tributário repousa fundamentalmente no poder político, há de refletir, de outra parte, a realidade econômica em que se assenta. Deve sempre se lembrar de que tributo é, quase sempre, a contrapartida do regime de produção capitalista. (DENARI, 2008, p.23)

Observa-se que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns imaginam. É uma relação jurídica, embora seu fundamento seja a soberania do Estado. (CARVALHO, 2010, 235).

Para Hugo Brito Machado, 2011, p. 28, *verbis*:

Poder é a aptidão para realizar a vontade, seja por meio que for. Com, sem ou contra a lei. [...] O poder tributário, como poder político em geral, fica delimitado e, tratando-se de Confederações ou Federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Carrazza (2006, p. 469) ensina que “no Brasil, por força de uma série de disposições não há mais que se falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito)”.

Por fim, compreende-se que o poder de tributar está amplamente ligado ao Estado, caracterizado como um dos aspectos da soberania estatal, o qual se define pela faculdade que possui o Estado de impor tributos.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe em seu artigo 145, I que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos.

Competência tributária é o poder que a Constituição Federal atribui a determinado ente político para que este institua um tributo, descrevendo, legislativamente, sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. (CHIMENTI, 2000, p. 01).

Denari, (2008, p.25) ensina que a competência tributária é a qualidade atribuída às pessoas jurídicas de direito público interno para instituir tributos discriminados nas Constituições.

Carvalho, (2008. p. 235), leciona acerca do tema, *verbis*:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar a produção de normas jurídicas sobre tributos.

[...]

Não podemos deixar de considerar que tem, igualmente, competência tributária o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória, aquele sujeito de direito privado habilitado a receber o pagamento de tributo (bancos, por exemplo); ou mesmo o particular que, por força de lei, está investido na condição de praticar a sequência, procedimental que culminará com a produção de norma jurídica tributária individual e concreta (casos de IPI, ICMS, ISS, etc.). Todos eles operam revestidos de competência tributária, o que mostra a multiplicidade de traços significativos que a locução está pronta para exibir.

O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Geralmente quem tem competência tem também poder, mas nem sempre é assim. Se fosse, não existiriam rupturas na ordem jurídica. Talvez possamos dizer que o “poder de tributar” é uma expressão pré e metajurídica, enquanto a expressão “competência tributária” é uma expressão tipicamente jurídica. (MACHADO, 2011, p. 28).

Em princípio, a competência tributária compreende a competência legislativa e a capacidade tributária. No que concerne à competência tributária, é indelegável. Pode, todavia, ser delegada por uma pessoa jurídica de direito público a outra, no que concerne à capacidade tributária ou capacidade para ser sujeito ativo da obrigação tributária, que compreende as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de exercer leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. (MACHADO, 2011, p. 29).

Pela atribuição de competência divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio poder de tributar. Os arts. 153 a 156 da CF tratam da atribuição de competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. (CHIMENTI, 2000, p. 01).

Carrazza, (2006, p. 471) define Competência Tributária, *verbis*:

Competência Tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), e deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária.

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Em suma, a competência tributária identifica-se com a *permissão* para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. (CARRAZZA. 2006. p. 473, 474).

“Resulta do exposto que a competência tributária pode ser colocada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo.” (CARRAZZA, 2006, p. 473).

Carrazza (2006, p. 474) elenca seis qualidades a respeito da competência tributária, quais sejam: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, e por fim, facultatividade do exercício.

A técnica de atribuição de competência é de grande importância, pois tem a virtude de descentralizar o poder político, mas tem o inconveniente de não se prestar como instrumento para a minimização das desigualdades econômicas entre Estados e entre os Municípios.

2.3 PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO

Etimologicamente, termo “princípio” (do latim *principium, principii*) encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga, é de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer. Por igual modo, em qualquer Ciência, *princípio* é começo, alicerce, pressupondo sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo, podendo ser ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema. (CARRAZZA, 2006, p.36).

Carrazza, (2006 apud MELLO, 2006, p. 39), define o que é um princípio, *in verbis*:

“Princípio (...) é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico.”

Sendo como é, a relação de tributação uma relação *jurídica* e não simplesmente de *poder*, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre inúmeros princípios, destaca-se os que são considerados comuns em todos os sistemas jurídicos. São eles: da *legalidade*, da *anterioridade*, da *igualdade*, da *competência*, da *capacidade contributiva*, da *vedação do confisco* e o da *liberdade de tráfego*. (MACHADO, 2011, p. 39).

O artigo 150, I, da Constituição Federal trata do princípio da legalidade:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (BRASIL, 2010).

Pelo *princípio da legalidade* tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de *lei*. Sendo a lei manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. Mas não é só isso.

Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão coletiva, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária. (MACHADO, 2011, p. 40).

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei. (CARVALHO, 2010, p. 174).

Quanto ao princípio da anterioridade, a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito. Porém, excetuam-se dessa regra apenas as situações expressamente indicadas na Constituição (art. 150, §1º - II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário). Diversa também é anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, arroladas pelo art. 195 da CRFB/88, as quais podem ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro. (CARVALHO, 2010, p. 175).

Por esse tributo, nenhum princípio será cobrado, em cada exercício financeiro, sem lei que a instituiu ou aumentou tenha sido publicada antes de seu início. (MACHADO, 2011, p. 42.)

O princípio da igualdade está contido no art. 5º, *caput*, da CF, afirmando que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade...” (BRASIL, 2010).

No que tange a igualdade tributária, ela está disoista no artigo 150, II da CRFB/88, o qual afirma:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Este princípio, numa visão formalista, é dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoas envolvida. (MACHADO, 2011, p.44).

O princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. (MACHADO, 2011, p. 45).

O princípio da Capacidade Contributiva está disposto na Constituição Federal, em seu artigo 145, §1º, diz que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Ou seja, Ao criar os impostos, o legislador deve levar em conta, sempre que possível, a situação particular de cada contribuinte, permitindo com isso que seja realizada a justiça tributária ao não exigir imposto acima do suportável. O princípio da capacidade contributiva é realizado, por exemplo, no imposto de renda, onde existem alíquotas diferenciadas e se permitem várias deduções de acordo com a situação do contribuinte.

Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente de um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio da capacidade contributiva. Tratando-se, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência. (MACHADO, 2011, p.46).

No que tange ao princípio da vedação do confisco, a Constituição estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Portanto, cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. (MACHADO, 2011, p. 47).

Por fim, o princípio da liberdade de tráfego está instituído no artigo 150, inciso V da Constituição Federal, em que veda às diversas entidades tributantes o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Cabe salientar que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação em operações interestaduais ou intermunicipais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal. (MACHADO, 2011, p. 48).

Diante dos breves tópicos apresentados, entende-se que o ordenamento jurídico brasileiro, mormente seu sistema constitucional, é um sistema aberto de regras e princípios que se relacionam, podendo ser identificados, uma série de princípios jurídicos aplicáveis ao direito tributário.

3 TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 3º:

Art. 3º 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 e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2010).

Na linguagem jurídica e financeira, o termo tributo designa gênero do qual constituem espécies os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Convém, no entanto, mencionar que parte dos doutrinadores considera a existência não de três, mas de cinco espécies tributárias, assunto o qual será tratado a seguir. (DENARI, 2008, p.48)

O vocabulário 'tributo' experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: a) 'tributo' como quantia em dinheiro; b) 'tributo' como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) 'tributo' como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) 'tributo' como sinônimo de relação jurídica tributária; e) 'tributo' como norma jurídica tributária; f) 'tributo' como norma, fato e relação jurídica. (CARVALHO, 2010, p. 19).

Machado, (2011 p.57 a 62) define o Tributo a partir de seus diversos elementos, quais sejam: *Prestação Pecuniária*, a qual assegura ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos; *Compulsória*, caracterizada pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação, na qual o dever de pagar nasce independentemente da vontade; *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*, ou seja, seu conteúdo é expresso em moeda, não sendo admitido o pagamento por meio de bens diversos

do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*; *Que não constitua sanção de ato ilícito*, sendo distinguido da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *lícito*; *instituída em lei*, podendo somente a *Lei* instituir o tributo, decorrente do princípio da legalidade, prevalente no estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem lei que o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal; e por fim, *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, em outras palavras, a atividade administrativa pode ser classificada em *arbitrária*, *discricionária* e *vinculada*, conforme o grau de liberdade atribuída à autoridade no seu desempenho.

Ou seja, decorre diretamente de lei, sendo a vontade do contribuinte irrelevante, dividindo-se os tributos em cinco espécies, quais sejam: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições. (CHIMENTI, 2000, p.35).

No Brasil, toda prestação pecuniária, compulsória em virtude de lei (não contratual) que não seja sanção de ato ilícito, cobrado por um sujeito ativo estatal ou paraestatal, é tributo, independentemente do nome. (CASSONE, 1997, p. 66)

A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula *'instituída em lei'*, firmando o plano abstrato das formações legislativas. Por outro ângulo, ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina, que haverá de surgir de um evento lícito, e por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. (CARVALHO, 2010, p. 20).

Neste sentido, o imposto pode ser definido como sendo uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. (CARRAZZA, 2005 apud ATALIBA, p. 497).

Quanto ao seu objetivo o tributo é *fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; *extrafiscal*: tem como objetivo principal a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; e *parafiscal*: quando tem como objetivo arrecadar recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas. (CARRAZZA, 2011, p. 68).

Analisando o conceito adequado de tributo entende-se que é um dever fundamental, consiste em prestação pecuniária, não representa imposição de penalidade, exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei de acordo com competência específica outorgada pela Constituição e com o propósito de obter receita para as necessidades públicas.

3.1 ESPÉCIES

O direito positivo classifica o tributo em três espécies: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhorias. Não obstante, os doutrinadores tributários tem apresentado divergências nessa matéria.

O tributo, como conceituado no art. 3º do CTN, é um gênero, do qual o art. 5º do mesmo código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei n. 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isso tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas *contribuições sociais*. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988. Finalmente, tendo em vista o art. 148 da vigente Constituição Federal, também os empréstimos compulsórios não podem deixar de ser considerados uma espécie de tributo.

“Temos, portanto, em nosso Sistema Tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios”. (MACHADO, 2011, p.64).

Machado, (2011, p.64 a 66), define o imposto, como um tributo cuja obrigação tem por fator gerador uma situação, na qual independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, podendo se afirmar então que o imposto é uma exação não vinculada.

A vinculabilidade da taxa de serviço aparece como consistindo numa atuação do Estado (o serviço público) prestada (ou colocada à disposição) ao particular, deflagrando-se o exercício de competência constitucional para a instituição de taxa somente após a organização administrativa do serviço público ou

a atividade limitadora da liberdade ou da propriedade de que se trate, basta a edição de lei criando a taxa. (BARRETO, 2004, p. 42).

Define ainda que de acordo com o estabelecido no art. 77 do CTN, taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte. (MACHADO, 2011, p.64-6)

A *Contribuição de Melhoria* é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Está ligada a realização de obra pública. Caracteriza-se ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único. *Contribuições Sociais* são aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos arts. 149 e 195 da Constituição. Dividem-se em três subespécies. (MACHADO, 2011, p.64-6)

Empréstimos Compulsórios são aqueles instituídos para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidades públicas, de guerra externa ou sua iminência e, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, sendo que neste último caso, a instituição do empréstimo há de respeitar o princípio da anterioridade. (MACHADO, 2011, p.64-6).

A espécie Imposto, por ser base do presente estudo, será analisada com maior ênfase no item a seguir.

3.1.1 Impostos

Imposto tem definição em lei, conforme dispõe o artigo 16, do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 2011).

Por isso, afirma-se então que o imposto é uma exação (exigência) não vinculada, uma exigência cujo fato gerador não se liga a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte ou por ele provocada, a qual não depende de contraprestação específica. (CHIMENTI, 2000, p. 52).

Imposto é o tributo de maior relevância no sistema tributário de qualquer país, pois constitui fonte permanente de recursos financeiros e, comparado aos demais tributos, representa a quase totalidade da arrecadação dos entes públicos. (DENARI, 2008, p.71)

O imposto tem por hipótese de incidência uma situação jurídica na qual ele se encontra ou um comportamento do contribuinte. Porém, o *fato* imponível do imposto é sempre aquele que é realizado pelo contribuinte, sem nenhuma relação específica com qualquer atividade do ente público. (CARRAZZA, 2006, p. 498).

Não obstante tenha o Código Tributário Nacional dividido os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, sua definição de imposto autoriza a afirmação de que está presente nele a ideia de que os impostos são tributos *não vinculados*, enquanto as taxas e contribuições de melhoria são tributos *vinculados*. (MACHADO, 2011, p. 289).

A expressão *não vinculada*, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa *vinculada*, na definição legal do tributo. Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ou seja, não há contraprestação do Estado. (MACHADO, 2011, p. 64).

Assim, quando o Estado cobra o *imposto de renda*, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar o imposto. (MACHADO, 2011, p. 260).

Neste diapasão, é cabível citar a doutrina de Cassone, (1998, p. 75), o qual afirma que imposto é o tributo exigível independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

CARRAZZA, (2006, p. 500), leciona sobre a classificação dos impostos, *in verbis*:

Assim, em face de nosso direito positivo, os impostos classificam-se em: sobre a importação, sobre a exportação, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre a propriedade territorial urbana, sobre doações, sobre operações mercantis, sobre serviços de qualquer natureza, etc. Esta sim é uma classificação jurídica dos impostos, ate porque levada a efeito pela Carta Magna.

Como o fato gerador da obrigação tributária, no imposto, não se vincula a qualquer atividade estatal específica, cuidou o legislador constituinte de fazer a partilha da competência impositiva, atribuindo às diversas entidades integrantes da Federação, vale dizer, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, parcelas do poder tributário. (MACHADO, 2011, p. 261).

São impostos Federais: imposto de importação (II); imposto de exportação (IE); imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR); impostos sobre produtos industrializados (IPI); imposto sobre operações e crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários (IOF); imposto sobre a propriedade territorial rural e imposto sobre grandes fortunas (ITR). (MACHADO, 2011, p. 262).

Os impostos estaduais são compostos por: imposto sobre heranças e doações (ITCMD); Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS) e Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). (MACHADO, 2011, p. 310).

Por fim, são impostos municipais: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). (MACHADO, 2011, p. 367).

Entendidos os conceitos do tributo e seu sistema, a partir do entendimento de diversos doutrinadores, passa-se ao estudo dos impostos específicos tratados neste trabalho, quais sejam: ISS e ICMS.

3.2 DO ICMS

3.2.1 HISTÓRICO

A hipótese de incidência do ICMS já passou por inúmeras modificações, uma vez que o Direito Tributário é um ramo do Direito diretamente ligado às finanças, ou seja, à saúde econômica dos contribuintes e do país.

Este imposto teve em seu curso duas nomenclaturas. Inicialmente foi denominado IVC – Imposto de Vendas e Consignações, criado com a CF/1934. Era considerado um tributo de estrutura arcaica, cobrado de forma cumulativa. (AMORIM, 2007, p.3)

Foi substituído posteriormente por ICM – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, o qual teve como principal característica a não-cumulatividade, passando finalmente a ser culminado no ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, mediante criação provisória por força do CONVENIO ICM 66/88, de 16 de dezembro de 1988. (AMORIM, 2007, p.3)

A partir da Constituição de 1988, o ICMS teve seu âmbito tributável dilatado, uma vez que passou a abranger, também, as operações sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o qual ficou estabelecido no art. 155, da CRFB/88. (AMORIM, 2007, p.3)

Da exegese do supracitado dispositivo constitucional, percebe-se que os demais serviços ficaram sujeitos à hipótese de incidência do ISS, razão pela qual, muitos doutrinadores entendem que a sigla deveria ter sido alterada para ICMS ou ICMS. No entanto, a edição da Lei Complementar nº 87, veio cobrir a lacuna existente na lei, regulamentando a matéria.

Atualmente é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, sendo submetido a Decretos-Lei, leis complementares, resoluções e inúmeras discussões a respeito do que realmente seria seu fato gerador. (AMORIM, 2007, p.3)

O antigo ICM sofreu profundas modificações, ficando seu fato gerador bastante ampliado, não se limitando as hipóteses previamente definidas.

3.2.2 CONCEITO

ICMS é a sigla que identifica o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Este imposto é definido no artigo 155, II, da CRFB/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL; 2010).

Tal imposto tem sua natureza na circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos, ainda que pessoas físicas, tratando-se de um imposto não cumulativo. (COELHO, 2007, p. 529).

O art. 2º da Lei Complementar 87/1996, define que este imposto incidirá sobre:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

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

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e

de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. (BRASIL, 2010).

A Constituição estabelece que o ICMS também incidirá sobre o total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (Artigo 155, § 2º, IX, *b*).

Amorim, (2007, p.7) leciona que o ICMS é um imposto indireto, que onera o consumidor final. Uma empresa que vende mercadoria é repassadora do imposto aos cofres públicos. O ônus deste é do consumidor. Como a Lei do ICMS determina que o valor do imposto inclui-se em sua base de cálculo (art. 13, §1º, inc. I, da LC nº 87/96), pode se afirmar então que o tributo não é direto.

O fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadorias, incidindo também sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, sendo que o simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte já caracteriza o fato gerador. Entretanto, não cabe saber se foi efetivada a venda ou não, mas sim se ocorreu a circulação da mercadoria. Entende-se por ser uma situação de fato, não simplesmente de uma situação jurídica. (CHIMENTI, 2000, p. 62).

Amorim, (2007, p.10) define como fato gerador a situação abstrata, definida em lei, como sua ocorrência no plano concreto. Em língua portuguesa não há expressões que indiquem, sem ambiguidade, a dimensão normativa e a concreta do fato gerador.

Entende-se desta forma que, configurada uma operação relativa à circulação de mercadoria ou serviço, caracteriza-se o fato gerador do ICMS. (AMORIM, 2007, p.10)

Quanto a alíquota, Amorim, (2007, p.17) define que esta é o percentual, definido em lei, que se aplica sobre a base de cálculo para definir o valor do imposto a pagar.

Suas alíquotas são diferenciadas, aplicadas em função da essencialidade das mercadorias e serviços, ou seja, conforme o grau de necessidade ou utilidade,

sendo que alguns doutrinadores entendem que o ICMS é proporcional, ou seja, contrário à progressividade. (AMORIM, 2007, p.7)

O ICMS pode ser seletivo. Este imposto tem sua alíquota diferenciada de um Estado para outro, variando entre 7 (sete) e 12 (doze) por cento, o qual é definido por Lei Estadual. (CHIMENTI, 2000, p. 63).

Quanto à base de cálculo, Amorim, (2007, p.12-3) define que “a base de cálculo é o núcleo da hipótese da incidência tributária e confere o gênero jurídico do tributo.” É fator de extrema relevância para o atendimento do princípio constitucional da capacidade contributiva, que possui maior relevo no caso do ICMS, por se tratar de imposto indireto e que visa assegurar a não-cumulatividade, conforme exigência da Carta Magna.

Carrazza, (2001, p. 42-3) ensina que a base de cálculo é fundamental à identificação jurídica dos tributos. Deve, necessariamente, guardar uma correlação lógica com a hipótese de incidência tributária.

Em síntese, a base de cálculo deste imposto deve necessariamente ser a importância da operação mercantil ou da prestação dos serviços enumerados na Constituição Federal, a qual deve corresponder ao valor decorrente da saída da mercadoria ou o preço do serviço prestado. Portanto, compreende o valor total da operação onerosa com mercadorias ou do serviço, ou o preço corrente da mercadoria ou do serviço, se a operação não onerosa. (AMORIM, 2007, p 13.)

O ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente. Em cada etapa da circulação de mercadorias e em toda prestação de serviço sujeita ao ICMS deve haver emissão da nota fiscal ou cupom fiscal. Esses documentos serão escriturados nos livros fiscais para que o imposto possa ser calculado pelo contribuinte e arrecadado pelo Estado. (CHIMENTI, 2000, p. 62).

Amorim, (2007, p.07) leciona que no sentido de que sendo este imposto não cumulativo, será compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, o que pode ser traduzido pelo princípio da não-cumulatividade.

Ainda amparado na lição de Amorim, (2007, p.08) acerca do princípio da não-cumulatividade, destaca-se:

O princípio da não-cumulatividade realmente não cria para o contribuinte um direito de crédito contra o Fisco. O denominado crédito do ICMS é apenas um elemento a considerar no cálculo do imposto a ser pago. Da mesma forma, a saída das mercadorias não cria, por si mesma, um débito do contribuinte. Só depois de apurado o imposto se pode falar realmente em crédito tributário, crédito de Fisco, que é, este sim, um débito do contribuinte.

Cumprе ressaltar que a Carta Magna define as exceções ao princípio da não-cumulatividade em seu próprio corpo originário. Isto significa dizer que ciente de que um princípio instituído pelo Poder Constituinte Originário só poderá ter duas exceções criadas pelo mesmo poder, a Assembleia Constituinte estabeleceu expressamente as duas únicas exceções a este princípio, quais sejam: as hipóteses de não-incidência e isenção. (AMORIM, 2007, p.09)

Este imposto possui lançamento por homologação, (art. 150 do CTN), atribuindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. A autoridade fiscal, tendo conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, homologa esta expressamente. (AMORIM, 2007, p.7)

No que tange ao contribuinte deste imposto, Amorim, (2007, p.18) nos ensina, *in verbis*:

Contribuinte é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador da obrigação tributária. O sujeito passivo, qualificado como responsável, pode ser um sucessor ou um terceiro e responder solidária ou subsidiariamente, ou ainda por substituição. Assim, temos a figura do contribuinte, que sempre terá uma relação pessoal e direta com o fato gerador. É o caso do comerciante, por exemplo, que será o contribuinte do ICMS quando efetuar uma venda de mercadoria. Já o responsável, embora não seja contribuinte, por não possuir relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador poderá revestir a condição de sujeito passivo da obrigação tributária por disposição expressa em lei. [...] É qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Terceiros responsáveis também podem pagar o imposto, mormente considerando o previsto no art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, que afirma:

Art. 5º - Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando

os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo. (BRASIL, 2010)

O conceito de “saída” de mercadoria, como fato gerador do ICMS, não envolve em sua compreensão o “fornecimento” para consumo imediato no estabelecimento fornecedor. (Revista dos Tribunais, p. 223).

Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento. São atos ou negócios jurídicos em que ocorre a transmissão de um direito. (CARVALHO, 2010. Apud PAULSEN, p. 320).

Pontifica Sacha Calmon Navarro Coelho (2007, p. 532) sobre operação do ICMS:

A palavra *operação*, utilizada no texto constitucional, garante assim que a *circulação de mercadoria* é a adjetivação, consequência. Somente terá relevância aquela operação mercantil que acarrete a circulação de mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso a ênfase constitucional na expressão *operações de circulação de mercadorias*. O imposto não incide sobre a mesma saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade de domínio.

Neto, (Op. Cit. Paulsen p. 320) define que as operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios jurídicos, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias.

Quanto à circulação, ATALIBA (2010, Op. Cit. Paulsen 321), define:

Circulação: “Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria, a disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).”

Martins, (2004, p.35), define circulação como um vocábulo que faz parte da classificação econômica dos impostos adotados pelo Estatuto Supremo, sendo o nome oferecido uma das etapas do circuito econômico, caminho que vai da “produção” até “consumo”, pelo qual atravessam os bens suscetíveis de utilidade (bem, no sentido econômico).

Circulação, tal como constitucionalmente estabelecida (art. 155, I, b), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa. (ATALIBA, 2010 Apud PAUSEN, p. 321).

Após elencar os entendimentos decorrentes ICMS, é importante conceituar “mercadoria” a partir do entendimento do nosso ordenamento jurídico.

3.2.3 Mercadoria

Mercadoria pode ser definida por bens, produtos ou serviços que possam ser comprados e vendidos; bens produzidos ou matérias-primas. (ROCHA, 2001, p. 403).

Carrazza (2001, p. 38), nos apresenta o conceito de mercadoria como “[...] bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial”.

Cassone (1997, p.332) define mercadoria como a espécie do gênero “coisa”. As coisas móveis, objeto de circulação comercial, são chamadas de mercadorias. Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. Logo, a diferença entre ambas é a destinação.

Nesse diapasão, podemos dizer que nem todo bem móvel é mercadoria, mas tão somente aquele que se submete à mercancia. Pode-se dizer então que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Ou seja, só o bem móvel destinado à prática de operações mercantis é que ostenta a condição de mercadoria. (CASSONE, 1997, p.332)

Mercadoria logo é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou consumidor; deixa de ser mercadoria, logo que sai da circulação e se acha em poder do consumidor. (CASSONE, 1997, p.332)

Conforme menciona Ataliba (1994, p. 29), *verbis*:

[...] não é qualquer bem que pode ser, juridicamente, qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores, a saber: (i) a

natureza do promotor da operação que a tem por objeto; e (ii) a destinação que a ela dá o seu titular.

PAULSEN (2010, p. 321) as define como sendo coisas que se produzem para vender ou se comprar para revender com lucro. As coisas quando objeto de troca, de circulação econômica, tomam o nome de mercadorias. Efetivamente o conceito secular de mercadoria tem como justificativa um bem corpóreo.

Para que seja considerada uma mercadoria, basta que o bem tenha valor econômico e caráter circulatório. O requisito de ser corpóreo é o plenamente dispensável.

Basta que seja negociada com habitualidade e que o negócio objetive o lucro, tendo, assim evidenciada a possibilidade de cobrança do ICMS. (PAULSEN, 2010, p. 321).

Devemos entender como bens, todos aqueles responsáveis por manifestação de capacidade contributiva, ou seja, que gerem o interesse do Estado em regulá-los e tributá-los, sendo e gerando riquezas para a sociedade, restando insuficiente a noção tradicional de 'mercadoria'. (PAULSEN, 2010, p. 322).

Entende-se que mercadorias, à margem do fator circulação, são aquelas que fazem ato de comércio. São aquelas que possuem certos requisitos, quais sejam (i) ser uma coisa móvel (ii) destinar-se ao comércio e, uma vez estabelecido comercialmente (iii) destinar-se a pessoa indeterminada – qualquer um pode comprá-lo, sem especificidades. A coisa não se transforma em mercadoria, senão quando circula mediante um ato mercantil de qualquer natureza.” (RECZEK. Op. Cit. PAULSEN, 2010, p. 321).

Desta forma, a incidência do ICMS se dá quando ocorrem operações jurídicas que levam mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Alcançado o consumo, o bem perde o status de mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado. Em outras palavras mercadoria é todo e qualquer produto ou matéria-prima que circula e objetiva lucro.

3.3 DO ISS

3.3.1 HISTÓRICO

Há vestígios da tributação sobre serviços no Egito, onde os tintureiros pagavam um imposto sobre seus serviços. Por volta da metade do século XX, havia uma preocupação dos Estados de substituir o imposto sobre o volume de venda por um imposto sobre o valor acrescido, com o objetivo da tributação da circulação econômica de bens, tanto de mercadorias como de serviços. A França foi o primeiro país a instituir o imposto sobre valor acrescido, sendo que nesta fase o imposto não era cumulativo, permitindo o abatimento já pago na operação anterior. (MARTINS, 2004, p. 20)

Nesta fase, entendia-se que o imposto deveria ter um campo de incidência genérico, tendo por base a transmissão de bens e as prestações de serviços efetuados de forma onerosa, inclusive nas importações de bens. Contribuinte seria a pessoa que executasse de maneira independente, com habitualidade, operações relativas às atividades de produtor, comerciante ou prestador de serviço. (MARTINS, 2004, p. 20)

Na Constituição de 1934, a tributação sobre serviços era feita apenas sobre diversões públicas, com a denominação de “imposto sobre diversões públicas”, porém, totalmente distinto do sistema atual. Sob a égide desta Constituição foi promulgada a Lei Orçamentária n.º 7 que instituiu o *Imposto Sobre as Lojas*; assim, o imposto sobre serviços começava a incidir. (MARTINS, 2004, p. 20)

Como a Constituição permitia a competência concorrente entre Estados e União, alguns estados-membros passaram a tributar certos serviços por meio do “imposto de transações”. (SOARES, 2002)

Na Constituição de 1937, permanecia praticamente o mesmo sistema, em que os Estados tributavam certos serviços por meio do IVC ou por meio do imposto de indústrias e profissões. (MARTINS, 2004, p. 21)

Na Constituição Federal de 1946 havia a previsão de três impostos: Imposto Sobre Transações (estadual) recaindo sobre certos serviços, como hospedagem, construção civil, etc.; Imposto de Indústrias e Profissões (municipal),

incidente sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, abrangendo, dentro de sua área, a indústria, o comércio e a profissão, inclusive todo e qualquer serviço; e Imposto sobre Diversões Públicas (municipal), sobre os jogos e as diversões públicas. Assim, os serviços eram tributados através do Imposto de Indústria e Profissões de competência do Município. (SOARES, 2002)

Posteriormente, em setembro de 1946 a competência foi alterada, não sendo mais exclusiva do Estado, mas também, do Município. Com o advento da Emenda Constitucional n.º 18 de 01.12.1965, os três impostos (Imposto de Transações; Imposto de Indústrias e Profissões e o Imposto de Diversões Públicas) foram suprimidos pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e pelo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, conforme disposto no artigo 15 e parágrafo único da referida Emenda Constitucional:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. Parágrafo Único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividade a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

Este novo sistema tributário passou a adotar, entre outros, o ISS com fato gerador da respectiva obrigação individualizado.

A partir da Emenda citada acima, o Município recebeu competência tributária em relação ao ISS, desde que não compreendidos os serviços na competência tributária da União e dos Estados, cabendo à Lei Complementar estabelecer critérios para distinguir as atividades relativas a serviço de qualquer natureza. (MARTINS, 2004, p. 23)

No entanto, essa emenda não era auto-executável, pois dependia de regulamentação, que veio com a promulgação do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172), em 25 de outubro de 1966, que trata das normas gerais de Direito Tributário, bem como dos tributos específicos, dentre eles o ISS. (SOARES, 2002)

À Lei complementar competia, pois, estabelecer critérios para diferenciar os serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios, e as operações relativas à circulação de mercadorias, de alçada dos Estados.

Salienta-se que a reforma tributária de 65 criou um imposto municipal sobre serviços, abrangendo os de qualquer natureza, desde que não constituíssem fato gerador de um imposto Federal ou Estadual. Esta mesma reforma distribuiu os

impostos em quatro grupos econômicos, a saber: impostos sobre o comércio exterior, imposto sobre o patrimônio e a renda, imposto sobre a produção e circulação e impostos especiais. (MARTINS, 2004, p. 24)

O ISS recai, pois, sobre a prestação de serviços, ou melhor, sobre a transferência onerosa de um bem imaterial a terceiro, não sobre a simples atividade. No entendimento do colendo STF, aquele que somente transporta pessoas ou bens para si próprio não presta serviços, não provoca a incidência do ISS, pois apenas transporte para terceiro é que representa a prestação de serviço, venda de um bem imaterial, provocadora da incidência do imposto. (MARTINS, 2004, p. 25)

A Lei Magna de 1967, dando outra função à Lei complementar, exigia apenas que os serviços de qualquer natureza fossem definidos em lei complementar. Não mais se exigia que a lei complementar oferecesse critérios para distinguir as atividades, submetidas ao ICMS e ISS. (MARTINS, 2004, p. 26)

A Emenda Constitucional de 69 não trouxe alterações de relevo em relação ao ISS. O imposto continuou sendo sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, que, agora, poderia estabelecer as alíquotas máximas do ISS. (SOARES, 2002)

Em 05 de outubro de 1988, foi promulgada a atual Constituição Federal, que manteve o imposto sob a competência municipal, tendo, contudo, os seus aspectos de incidência ficado a cargo de Lei Complementar, ou seja, a estes foi reservada a competência para tributar todos os demais serviços “de qualquer natureza”, desde que não fossem tributados pelo ICMS e estivessem previstos em lei complementar. (MARTINS, 2004, p. 27)

Pela Lei Maior de 88, verifica-se que a nomenclatura dos impostos passou a ser mista, ora com denominações jurídicas, ora com denominações econômicas. O ISS continuou a ter a mesma denominação. (MARTINS, 2004, p. 27)

Dessarte, no âmbito da Constituição, poderia se dizer que não há qualquer possibilidade de conflito de competência. Ora, se o serviço for de comunicação, será tributado pelo ICMS, excluindo-se qualquer outra incidência por força do disposto nos arts. 155, II, 155, §3º e 156, III da CRFB/88. (COELHO, 2007, p. 529).

O ISS prosseguiu, por conseguinte, tendo uma base econômica de tributação, onerando serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar. A expressão “não compreendidos na competência tributária da União ou dos

Estados” foi substituída por “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, ou seja, aquela natureza residual desapareceu. (MARTINS, 2004, p. 28)

Apresentado o histórico acerca do ISS, passamos a uma análise do conceito deste imposto.

3.3.2 CONCEITO DE ISS

Serviço de qualquer natureza, para fins de tributação por via de ISS, é a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial), mas não trabalhista. CARRAZZA, p. 1026

Quanto ao Imposto Sobre Serviços (ISS), a Constituição Federal introduz no ordenamento uma norma de estrutura que estabelece a competência para os Municípios instituírem estes impostos, cuja definição se encontra no artigo 156, III:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL; 2010)

O cerne da materialidade do ISS não se restringe a serviço, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes de direito privado. (PAULSEN, 2009, p. 305).

A Lei Complementar nº 116/2003 dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISS, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e serve de base para a instituição e regulamentação do referido imposto, por parte dos entes competentes para tal. (CARRAZZA, 2006, p. 1026).

A Competência Tributária do Município para instituir o ISS, é consequência direta do princípio federativo e é essencial, pois a competência tributária determina a faculdade do ente federativo em prestar a atividade legiferante

para a criação do tributo, nos limites impostos constitucionalmente. (MARTINS, 2004, p. 33)

O ISS ficou previsto no grupo dos “Impostos sobre a produção e a circulação”, com uma nomenclatura econômica (*Imposto sobre serviços*). Tal nome aponta o objeto *econômico* do imposto municipal, campo sobre o qual ele incide (“sobre serviços de qualquer natureza”). Pela expressão utilizada já se conhece o objeto do imposto. (MARTINS, 2004, p. 33)

Martins, (2004, p. 30) leciona sobre ISS, *in verbis*:

De fato, o imposto é realmente municipal e também é sobre serviços, porém esse não é o nome do imposto. O certo é que não podemos empregar a expressão “imposto sobre serviços municipais”, pois “municipais” estaria adjetivando o substantivo “serviços”, e, assim entender-se-ia que o imposto recairia sobre serviços prestados pelo município, serviços municipais, o que não é a realidade. O imposto de competência municipal recai sobre serviços de qualquer natureza, e não sobre serviços municipais. [...] há que se ressaltar que o imposto incide *sobre* serviços, não sendo imposto *de* serviços. Recai, portanto, sobre serviços. Sobre serviços incide.

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços – por empresa ou profissional autônomo - constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (CARRAZZA, 2006, p. 1026).

Este imposto é tributo que onera determinado bem econômico (serviço, bem econômico imaterial) que se encontra na etapa da circulação (das transferências econômicas), recaindo sobre a circulação, especificada esta como a de serviços, de serviços de qualquer natureza. (MARTINS, 2004, p.36).

Como regra geral, o ISS é recolhido no município em que se encontra o estabelecimento do prestador. O recolhimento somente é feito ao município no qual o serviço foi prestado no caso de serviços caracterizados por sua realização no estabelecimento do cliente. (CARRAZZA, 2006, p. 1026).

Chimenti, (2000, p. 103) define o fato gerador do ISS como a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços de qualquer natureza, enumerados em lei complementar de caráter nacional, desde que tais serviços não estejam compreendidos na competência dos Estados, sendo devido no local da prestação dos serviços.

O ISS é calculado com base em uma alíquota expressa em percentagem sobre o preço dos serviços, com variações para cada atividade, também determinadas pela legislação.

Pode-se afirmar que a expressão “imposto sobre serviço de qualquer natureza” é uma denominação de imposto com sentido essencialmente *ecônomico*. A disciplina constitucional do ISS importa, sem dúvida, caracterizá-lo como imposto sobre a *circulação*, sobre a circulação de *serviços de qualquer natureza*. É imposto que onera a prestação de serviços, de bens imateriais na etapa da circulação econômica. (MARTINS, 2004, p. 33-4).

Resumidamente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas pela prestação de serviço. (Melo, 2009, p. 29).

3.3.3 Serviço

Serviço vem do latim *servitium*, da condição de escravo, de servir ou trabalhar para o amo; um ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho. (MARTINS, 2004, p. 31)

Serviço pode ser caracterizado como espécie de vínculo obrigacional na qual o objeto seja um esforço humano (obrigação de fazer) e não a entrega de alguma coisa (aspecto caracterizador das obrigações de dar). (ROCHA, 2001, p. 201).

Cassone (1997, p. 386) define serviço como ato ou efeito de servir. A atividade tributável deve ser um serviço que proporcione a alguém uma materialidade fruível, atividade essa que, para ser tributável deve ter um certo conteúdo econômico. Sendo assim, não há incidência de ISS sobre ato negocial, sobre o contrato em si, mas sobre a efetiva prestação do serviço.

Aires Barreto (2004, p.105) define serviço como:

Serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.

O conceito do que seja serviço, estampado numa classificação econômica dos impostos adotada pelo sistema tributário nacional, como objeto do imposto municipal, não pode ser confundido com a simples “locação de serviços” do Direito Civil, nem com a ideia do objeto do “contrato de trabalho” do Direito do Trabalho. (MARTINS, 2004, p.36).

Alguns conceitos de serviço são jurídicos, mas servem para determinados fins. O §2º do art. 3º da lei nº 8.078 (CDC - 2012) estabelece conceito de serviço para fins de relação de consumo: serviço é “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”.

O conceito de *serviço* também pode ser buscado na economia, não no direito privado, uma vez que não se trata de conceito jurídico já estabelecido em outro ramo do Direito, mas de noção econômica, que o Direito Tributário adotou para constituir um dos elementos do imposto. (MARTINS, 2004, p.33).

Com razão, o entendimento do que seja serviço acha-se radicado na Economia (na ideia de serviço produzido, serviço bem econômico incorpóreo suscetível de apreciação econômica) e não no Direito (prestação de serviços – relação jurídica), embora o sistema jurídico tributário tenha adotado um conceito que se acha consignado numa classificação econômica. O mesmo se dá quando procuramos o conceito de “mercadoria” ou de “produto”, definidos somente pela Economia. (MARTINS, 2004, p.37).

Paulsen, (2009, p. 307) define que o conceito constitucional de serviço abrange: a) obrigação de fazer; b) serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluindo, portanto, os serviços públicos. Que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial e prestados sem relação de emprego.

O conceito de serviços adotado pela EC nº 18/65 deve ser examinado com base na Lei Maior, que classifica os impostos dentro de uma nomenclatura econômica, devendo ser interpretada com base nela, não com base na lei ordinária. Os serviços a serem tributados pelo ISS são, porém, os previstos em lei complementar, não tendo um conceito jurídico, mas econômico, para os efeitos do inciso III do art. 156 da CF, (MARTINS, 2004, p.38).

Martins, (2004, p.33), explica o processo da circulação econômica, *in verbis*:

A circulação econômica implica, sempre, processo de passagem de um bem econômico de uma pessoa para outra, com a respectiva transmissão da utilidade econômica (bem econômico). Na circulação de bens imateriais (serviços), diferentemente do que ocorre na circulação de bens materiais (mercadorias), inexistente defasagem entre as etapas da produção, da circulação e do consumo. Em geral, os bens imateriais são consumidos no momento em que são produzidos. Há coincidência no tempo nas etapas da produção, da circulação e do consumo.

O art. 593 do Código Civil dispõe que a prestação de serviço, que não estiver sujeita as leis trabalhistas ou à lei especial, rege-se pelas disposições do artigo supracitado. Envolve, porém, a prestação de serviço um aspecto amplo, englobando o gênero, incluindo várias espécies de trabalhos e até a relação de emprego. Entretanto, o objetivo do Código Civil é substituir a locação de serviços pela prestação de serviços tanto por meio da própria pessoa física, como de pessoa jurídica. (MARTINS, 2004, p. 31).

Basendo-se na Economia e buscando uma classificação de bens que leva em conta a tangibilidade dos bens em razão de sua própria natureza, é costume dividir esses bens em duas categorias especiais, como apresenta Martins (2004, p.38-9), *verbis*:

a) Bens materiais ou corpóreos (*res corporales*), que são os bens que, por existirem materialmente, são apreensíveis ou perceptíveis por nossos sentidos. São os bens que se pode ver e tocar, uma vez que possuem existência física ou extensão corpórea, que ocupam lugar limitado no espaço. São bens materiais o chapéu, a máquina de escrever, o livro, o lápis, o animal o automóvel etc.

b) Bens imateriais ou incorpóreos (*res incorporales*), que são os bens que não são corporificados, isto é, que não tem existência física ou extensão corpórea, e, assim, são bens que não podem ser apreensíveis por nossos sentidos. Tais bens são os que não se podem ver ou tocar, como o direito de marca, o direito autoral, o trabalho, o direito de usar e de usufruir um bem móvel, o transporte, etc.

Os serviços, à evidência, pertencem ao grupo dos bens imateriais ou incorpóreos, da *res incorporales*. Quando se presta um serviço a terceiro, oferece-se um bem imaterial, não se lhe entregando um bem material. (MARTINS, 2004, p.39).

Quanto ao critério temporal, este é definido pelo momento da conclusão da prestação; até a conclusão, o serviço não se considera prestado. Somente serviços efetivos podem ser tributados. (BARRETO, 2004, p. 105)

No que tange ao local, a regra é definida pela Lei Complementar 116, que define, em seu art. 4º, que:

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.

Serviço pode se caracterizar como um “trabalho”, todo esforço humano, ampla e genericamente em benefício de outra pessoa (ou favorecedor de outrem) com conteúdo econômico, não deixando de configurar prestação de serviço o exercício de atividade que requeira o uso de instrumentos ou equipamentos, por mais sofisticados que sejam. (CARVALHO, 2010, p. 204).

Os serviços (obrigação de fazer) distinguem-se das mercadorias (obrigação de dar), sendo irrelevante a significação econômica, os bens utilizados e o fato de se traduzirem em elementos corpóreos. (PAULSEN, 2009, p. 307)

Com essas definições, pode-se entender que “serviço” é um esforço prestado através do trabalho humano a um terceiro, o qual visa a obtenção de lucro.

3.3.4 Da Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Esta LC trouxe modificações para o ISS estabelecido no art. 156, II da CRFB/88. O §3º do art. 156 do CRFB/88 ordena que uma lei complementar iria dispor sobre três questões relevantes que são: (1) a fixação de alíquotas máximas e mínimas, (2) a exclusão das exportações de serviços da incidência do imposto e (3) a forma e condições em que isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos. (OLMO, 2004)

A LC 116/03 inovou a lei de regência do ISS, estabelecendo uma lista de serviços composta de inúmeros subitens de serviços, a qual foi feita aleatoriamente, sem maiores considerações jurídicas. (HARADA, 2011, p. 463)

Conforme a LC mencionada, ressalvadas as exceções expressas na lista, 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. (OLMO, 2004)

Em diversos itens existem ressalvas da incidência do ICMS sobre mercadorias, partes, peças, alimentos e bebidas, o que demonstra a inobservância de um critério jurídico, uma vez que os aludidos bens deveriam constituir meros elementos (atividade-meio) integrantes da prestação de serviços. (PAULSEN, 2009, p. 309)

Diversas atividades só são consideradas como serviços se forem prestadas a “usuário final”, numa evidência de que não poderá incidir ISS pelo fato de constituírem meras etapas intermediárias da produção ao consumo. (PAULSEN, 2009, p. 310)

Entretanto, a lista de serviços anexada à LC 116/03 é objeto de inúmeras discussões, uma vez que há divergência quanto ao seu conteúdo ser taxativo ou não.

3.3.5 Da Taxatividade, Exemplificatividade e da Taxatividade com Interpretação Extensiva à Lista Anexa da LC 116/03

Quando dois ou mais entes federativos acreditam ser competentes para exigir determinado tributo, temos um conflito de competência, pelo fato de o legislador descrever de um modo abstrato, dificultando o processo de interpretação, ou seja, ao enunciar tributável o serviço de restaurante pelo ICMS, gerou muitos questionamentos no sentido de entendermos se tal fato gera obrigação de dar ou de fazer, e por consequência, qual imposto incidirá. (Carrazza, 2010, p. 1003)

As definições de serviços em listas contidas em leis infraconstitucionais gerou acirrada controvérsia, revelando o antagonismo seguinte: autonomia municipal para instituir imposto (ISS) versus outorga de competência ao legislador nacional para estipular os serviços que podem ser tributáveis (ISS). (PAULSEN, 2009, p. 308)

Cabe mencionar aqui as palavras de Carrazza (1989, p. 208), *in verbis*:

“a interpretação gramatical não é uma verdadeira interpretação; é um pressuposto de interpretação, é uma simples leitura de leigos. Nós só conseguimos discernir o significado, o conteúdo, o alcance de uma dada norma jurídica se a submetemos a uma interpretação sistemática; ou seja, aquela interpretação que leva em conta o ordenamento jurídico como um todo considerado.”

A Constituição Federal repetiu a expressão *definidos em lei complementar*, que estava na Carta anterior, ensejando o aparecimento de teses, inicialmente, de duas correntes doutrinárias: da taxatividade e da exemplificatividade da lista. (HARADA, 2011, p. 458)

A primeira corrente aplica a tese da vedação do emprego da analogia no campo do direito material, que ocorreria se a lista não fosse taxativa. (HARADA, 2011, p. 459)

Desdobrando-se a ideia: quando um serviço não está expressamente referido na Lista, a pessoa que o presta não pode ser submetida, por analogia, à tributação por meio de ISS. Afinal, como bem proclama o art. 108, §1º, do CTN, “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.” Portanto, os itens tem caráter normativo, mas simplesmente interpretativo. Incidem não sobre os serviços prestados pelos contribuintes, mas sobre os subitens,

que – estes, sim – descrevem os tipos tributários do ISS. (CARRAZZA, 2010, p. 1031).

O Supremo Tribunal Federal inclinou-se para a tese da taxatividade, entendendo que esta não exclui a interpretação de que cada um de seus itens alcance maior ou menor compreensão, atingindo serviços que, se não individualizados, devam considerar-se abrangidos. (HARADA, 2011, p. 459)

A questão da taxatividade da lista de serviços deve ser interpretada de forma a não violar a autonomia municipal, decorrência direta do princípio federativo. Princípios, segundo Carvalho (2010, p. 17), são:

“normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica. [...] ‘princípio’ é uma regra reportadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema positivo.”

Entretanto, mesmo adotando a diretriz de que é taxativa a lista de serviços, o STF admite interpretação ampla e analógica. (PAULSEN, 2009, p. 309)

Quanto à Lei Complementar aqui tratada há de se ressaltar que a discussão sobre sua taxatividade, ou não, perdeu o interesse no momento em que a lista passou de 29 (vinte e nove) itens para mais de cem, passando a ser mais prático invocar sua taxatividade, pois prestigia o princípio da seguridade jurídica. (HARADA, 2011, p. 460)

Carrazza, (2010, p. 1028) entende ser incabível aceitarmos que a chamada “lista de serviços” seja taxativa. Ela não pode ser taxativa, sob pena de termos de sustentar, contra todas as evidências jurídicas, que a União pode até mesmo esvaziar a competência que os Municípios e os Estados receberam da Carta Constitucional para tributarem, por via de imposto, os serviços de qualquer natureza e mercadorias.

A competência tributária, distribuída pela Constituição Federal, não pode ser ampliada, diminuída ou anulada por Lei Complementar e aceitar a taxatividade da lista de serviços seria reconhecer que uma norma constitucional teve seu alcance diminuído por uma Lei Complementar. (CHIMENTI, 2000, p. 06).

A realidade mostra inúmeras situações onde poderia ocorrer conflito tributário se apenas fossem utilizados conceitos econômicos (ao invés dos imprescindíveis critérios jurídicos), dentre eles o “garçom que serve fregueses do restaurante não realiza prestação de serviços, mas participa do fornecimento de alimentação. (PAULSEN, 2009, p. 308)

A Lei Complementar, como lei sobre leis de tributação, não é autoaplicável. Cumpre à lei de cada Município definir quais são os serviços congêneres naqueles itens permitidos pela lei complementar. (HARADA, 2011, p. 459)

Quanto à interpretação exemplificativa, sua tese tem fulcro na impossibilidade de a legislação infraconstitucional limitar a competência tributária que a Constituição outorgou aos municípios. (HARADA, 2011, p. 459)

A interpretação majoritária atual é flagrantemente contrária ao texto constitucional. Retirar dos municípios parcela de sua competência tributária é uma afronta ao princípio federativo, uma vez que estes já têm arrecadação tributária reduzida e cada vez mais insuficiente para manutenção das despesas básicas. (ANSELMO, 2005)

No que tange a interpretação extensiva, esta determina tanto o conteúdo da lei, não expresso suficientemente no seu texto, quanto o seu alcance. Isto porque, supõe-se que a lei tenha dito menos do que queria dizer, já que o seu texto foi mal formulado pelo legislador, que acabou deixando de fora alguma hipótese que deveria vir expressa na norma. Neste caso, é fundamental que o aplicador da norma reconheça que a referida hipótese deveria estar abrangida pela norma. (SILVA, 2009)

É importante destacar que, deve-se partir do pressuposto que, só poderá haver tributação se determinado serviço constar na lista, ou seja, embora não conste na lista, possui a mesma natureza jurídica do item previsto.

Observando a maneira que os serviços estão organizados nesta lista, concluí-se que o legislador complementar confeccionou a lista de modo taxativo (em sentido vertical), muito embora ela comporte interpretação extensiva (em sentido horizontal). (SILVA, 2005)

No entanto, a lista admite interpretação extensiva para as espécies do mesmo gênero utilizando, muitas vezes, expressões como "congêneres", "similares", "correlatos" e "outros", muito embora a Lei Complementar vigente, sobre a matéria,

só tenha se utilizado das expressões "congêneres", "as demais" e "outros", argumentando que cada item da lista de serviços estaria abrangendo certas atividades de maneira genérica. (SILVA, 2005)

Saliente-se, ainda, que se tratando da interpretação extensiva na aplicação a serviços *congêneres* ou *correlatos*, se extrai do item listado um conteúdo que vai além da formulação literal, mas permanece dentro do preceito que está sendo considerado. Permite que o item incida sobre casos que, embora não expressamente referidos, encontram-se implícitos no âmbito de validade da norma. (CARRAZZA, 2010, p. 1030).

A integração da legislação tributária outra coisa não é senão a busca de outro preceito, aplicável, por adaptação, ao caso concreto, na ausência de preceito específico. (HARADA, 2011, p. 489)

O art. 108 do CTN define que:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Embora a analogia esteja em primeiro lugar, não quer dizer que ela tenha maior relevância ou aplicação no campo tributário. Por força do princípio da legalidade tributária, ela só tem aplicação na área do direito processual; não poderá ter aplicação no âmbito do direito material. (HARADA, 2011, p. 490)

Depois de ter gerado muita discussão, é assente nos Tribunais, bem como na doutrina, que a lista comporta um rol verticalmente taxativo e horizontalmente exemplificativo, admitindo, nesse sentido, interpretação extensiva.

4 DA TRIBUTAÇÃO DOS RESTAURANTE / FORNECIMENTO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Inicialmente, é necessário compreender a palavra restaurante, entendimento este, que pode ser extraído do dicionário brasileiro, o qual dá a esta palavra o seguinte significado: “estabelecimento onde se faz e serve comida” (ROCHA, 2001, p. 537). Ou seja, é todo estabelecimento que fornece alimentos sem hora marcada (podendo haver exceções) e em troca recebe um valor em dinheiro.

Após entendermos o significado da palavra em seu sentido cultural, passamos a análise jurídica.

O fornecimento de refeições possui natureza complexa, pois compreende negócio de natureza mista (fornecimento de mercadorias com prestação de serviços), o que, conceitualmente, poderia caracterizar materialidades tributárias distintas, de competências dos Estados e Distrito Federal (ICMS), e dos Municípios (ISS). (MELO, 2009, p. 28).

Zanella (2007, p. 59) afirma que os restaurantes estão sujeitos a tributação por meio do ICMS, sendo o diferencial de taxa aplicado pelas entradas e o imposto destacado pela saída, com diversas alíquotas do imposto a serem pagas de acordo com o produto; ou, sujeitos ao ISS, onde a base de cálculo é a receita bruta mensal, devendo a empresa possuir nota fiscal de serviço sobre os quais serão aplicados no mês as alíquotas, que poderão ser variáveis em cada localidade.

A Constituição estabelece que o ICMS também incidirá sobre o total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (art. 155, §2º, IX, b). (MELO, 2009, p. 28).

O dispositivo do inc. II do art. 155 da CF/88 delimita o campo de incidência do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação). (MELO, 2009, p. 29).

Já o art. 156, IV, reservou à competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Conseqüentemente, o ISS incidirá tão somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que

o ICMS, terá por objeto as operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito ao ISS. (MELO, 2009, p. 29).

Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8º, §1º e 2º do Decreto-lei nº 406/68. (MELO, 2009, p. 29).

Melo, ampara-se nas palavras de Aires Brito (Apud. MELO, 2009, p. 31) e afirma:

Somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, não podem decompor um serviço – porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal – nas várias ações - meios que o integram para pretender tributá-lo separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em descon sideração à hipótese de incidência desse imposto.

A fiscalização somente poderá lançar tributo, e o contribuinte só estará compelido a efetuar seu respectivo recolhimento, se a legislação (formal e materialmente válida e eficaz) contiver a descrição precisa e pormenorizada do credor e do devedor (aspecto pessoal), a matéria objetivadora do tributo (fato, estado, negócio, serviço público), os valores pertinentes à materialidade (base de cálculo) e o percentual a ser aplicado sobre a referida base, bem como o momento é o local em que os fatos se verificam. (MELO, 2009, p. 31).

Apenas fornecendo refeições é que deverá cumprir obrigações afetas ao ICMS, não se instaurando nenhuma relação jurídica com os Municípios. Não tendo efetuado a prestação de serviços de administração de bens e negócios de terceiros, jamais poderia ficar sujeita ao ISS, considerando-se a clara diretriz firmada pelo STF, no sentido de que “para a incidência do tributo torna-se necessário o exercício de uma atividade que represente ‘serviço’” (MELO, 2009, p. 32).

O fornecimento de refeições ou de alimentação e bebidas em restaurantes é típica prestação de serviços, embora com essa prestação ou ao seu lado possa estar sendo também fornecida mercadoria. Não tendo o Estado-membro competência constitucional para cobrar imposto sobre *prestação de serviço*, é

evidente que, mesmo quando criar uma base de cálculo para cobrar do restaurante o imposto sobre a parte de fornecimento de mercadorias, tem que excluir dessa base à *parte essencial relativa á prestação de serviço*, uma vez que no fornecimento de mercadorias há uma obrigação de dar, não havendo significação jurídica dos meios, instrumentos, ou elementos intermediários (fazer). (Revista dos Tribunais p. 213).

Quando se dirige até um restaurante o que se procura não é a mera aquisição de uma mercadoria, uma porção de arroz, feijão ou um suco, mas sim uma utilidade prestada pelo restaurante, à presteza dos garçons, os atributos do chefe de cozinha, do ambiente, etc, onde a qualidade do serviço é fator determinante na escolha, de forma que apresenta claramente a existência de uma obrigação inicial de fazer e não de uma obrigação de dar. (Carrazza, 1989, p. 201)

Amparado na lição do professor Roque Carrazza (1989, p. 212), podemos entender melhor o fornecimento tratado neste trabalho, *verbis*:

O fornecimento de alimentação, bebidas etc. em bares, cafés e estabelecimentos similares é apenas o meio, ou um dos meios, de implementar-se o serviço em apreço, o serviço em questão. O restaurante, penso eu, não pratica operações mercantis; o restaurante presta serviços, serviços que exigem, para implementar-se, o fornecimento de matérias-primas – comida e bebida; mas exige também para implementar-se a utilização de ferramentas, de equipamentos, de todo um trem de cozinha; exige ainda para implementar-se a presença do *maitre*, do garçom, do manobrista, do cozinheiro, de pessoas especializadas. Em alguns casos (eu me refiro a restaurantes mais sofisticados) exige até o fornecimento de diversão, de música ambiente, de pista de danças, show e assim por diante.

Com base no que foi exposto acima, pode se perceber a divergência existente no que se refere ao fornecimento de alimentos por meio de restaurantes.

4.1 DO ATUAL ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Inicialmente, cabe salientar que doutrina entende que o imposto incidente é o ISS, considerando a atividade dos restaurantes como prestação de serviço, no entanto, este não tem sido o posicionamento adotado pelos tribunais pátrios.

Conforme recentes decisões proferidas pelo STJ e STF, deve incidir, no caso concreto, o ICMS, considerando, portanto, que a atividade principal dos referidos estabelecimentos é a venda de alimentos.

No que tange a aplicação da taxatividade à lista de serviços anexa a LC 116/03, cabe apresentar a decisão do STJ, a qual decide neste sentido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. REBOCAGEM. NÃO-INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS DO DL Nº 406/68. TAXATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO ANALÓGICA. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR E DO COLENDO STF. 1. Entendimento deste Relator na linha de que: a) serviços de rebocamento de navios são considerados como acessórios dos de atracação e de desatracação de embarcação. O item 87, da lista de serviços estabelecida pela LC nº 56/87, determina a incidência do ISS sobre serviços portuários, os quais compreendem: utilização de porto ou aeroporto, atracação, capatazia, armazenagem interna e externa, suprimento de água, serviços acessórios, movimentação de mercadoria fora do cais; b) *a maioria dos doutrinadores defende que é taxativa a lista de serviços para incidência do ISS, porém, sem negar que ela comporta interpretação ampla, porque tem, realmente, esse caráter "quanto ao gênero e não quanto às espécies"* (STF – RTJ – 68/198); c) *serviços portuários constituem o gênero tributável, do qual as espécies são as enumeradas no item 87 da LC nº 56/87, incluindo-se, de modo genérico, serviços acessórios. Os serviços de rebocagem são acessórios aos de atracação ou de desatracação de navios, estando os serviços acessórios portuários catalogados na lista elaborada pela LC nº 56/87;* d) o ISS é devido sobre os serviços de rebocagem de navios para que possam ser atracados ao porto a que se destinam. **2. Hodiernamente, a matéria em apreço evoluiu em sentido contrário ao entendimento acima descrito, encontrando-se uniforme e pacífica no seio desta Corte Superior e do colendo STF no sentido de que a "lista de serviços" prevista no DL nº 406/68 é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista subordinar-se à lei municipal.** 3. Jurisprudência do STJ de que o serviço de rebocagem marítima não se confunde com o de atracação e desatracação de embarcações, não incidindo ISS, por falta de previsão legal. (2012-G) (Grifo Nosso)

O STJ dispõe de decisão acerca da aplicação da taxatividade com interpretação extensiva:

TRIBUTÁRIO - ISSQN - SERVIÇO AEROAGRÍCOLA - CONCEITO LEGAL - LISTA ANEXA À LC 116/2003 - SERVIÇO DE PULVERIZAÇÃO - ITEM 7.13 - INCIDÊNCIA - TRIBUTAÇÃO POR ANALOGIA - INEXISTÊNCIA - DISSÍDIO INTERPRETATIVO - SÚMULA 83/STJ.

1. Incide ISSQN sobre o serviço de pulverização prestado por aeronaves, tendo em vista a previsão legal contida no item 7.13 da lista anexa de serviços da LC 116/2003. Precedentes.
2. Dissídio interpretativo prejudicado, nos termos da Súmula 83/STJ.
3. Recurso especial não provido. (2012-H) (Grifo Nosso)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PRECEDENTES. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência desta Corte sedimentou-se no sentido de que a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 para efeito de incidência de ISS sobre serviços bancários é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de enquadrar-se serviços idênticos aos expressamente previstos. 2. Para constatar se as atividades apontadas pelo recorrente nas razões de seu apelo especial efetivamente se enquadram nos arts. 95e 96 da *Lista* de serviços inserta no Decreto-Lei nº 406/68 seria necessário revolver o contexto fático-probatório." 3. Recurso especial improvido. (2012-I) (Grifo Nosso)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. SERVIÇOS DE REBOCAGEM. LC 116/03. LEI INTERPRETATIVA. ART. 106, I, DO CTN. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I e II, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. 1. A lista de serviços do DL 406/89, conforme cediço no E. S.T.J e no S.T.F é taxativa; o que não impede que, à luz de cada serviço enumerado, proceda-se à interpretação do dispositivo. 2. O item 87 da *Lista* de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, dispõe: "87. Serviços portuários e aeroportuários; utilização de porto ou aeroporto; atracação; capatazia; armazenagem interna, externa e especial; suprimento de água, serviços acessórios; movimentação de mercadorias fora do cais; " 3. É que determinado serviço tem as suas derivações, as quais, se praticadas por entidades autônomas, de forma a repercutir economicamente, tornam incidentes a exação. 4. A resolução SUNAMAM 8574/85, inciso IX, item II conceitua como serviço de rebocagem "aquele executado por rebocadores, cadastrados para a Navegação de Porto, estando especificamente autorizados para cumprir as seguintes manobras: de atracação, de desatracação, de assistência de reboque, de mudança de atracação e a de escoteio". 5. A doutrina sobre o tema esclarece que: "O reboque funcionando como manobra náutica remove o navio ou material flutuante de ponto a outro, facilitando o transporte. Reboque constitui, também, uma operação ou ato industrial ou mercantil quando um navio se ocupa principalmente em conduzir embarcações mercantes na entrada e saída dos portos para colocá-los ao lado do cais com a finalidade de atracar facilmente(...). O emprego do reboque na navegação oferece melhor aceitação perto das costas e sobretudo para entrada e saída dos portos (dos navios). Os navios de grandes toneladas carregados de mercadorias, de dimensões enormes,

necessitam entrar nos portos, de reboque" (MENDONÇA, Yolanda, O reboque em Direito Marítimo. Livraria São José, 1972, p. 12). 6. Sob esse enfoque, sobressai inequívoco que os serviços de rebocagem funcionam como auxílio no desempenho da atracação e desatracação. 7. Consectariamente, **é serviço-meio para a consecução da atividade fim, encartado por força de interpretação nos serviços tributários, máxime porque exercido por empresa diversa daquela que empreende o serviço final.** 8. A capilar distinção entre interpretação extensiva ou analógica e a analogia em si, indicam que, in casu, não se está criando exação contra a letra do art. 108, § 1º do CTN, notadamente porque a analogia, consoante cediço, pressupõe lacuna da lei e a interpretação a existência de que legix dixit minus quam voluit. 9. **A lista de serviços tributáveis pelo ISS, a despeito de taxativa, admite a interpretação extensiva intra muros, qual seja, no interior de cada um de seus itens, permitindo a incidência da mencionada exação sobre serviços correlatos àqueles expressamente previstos** na aludida lista de serviços. Precedentes do STJ: RESP 121428/RJ, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 16.08.2004; RESP 567.592/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 15.12.2003 e RESP 256.267/PR, Relator Ministro José Delgado, DJ de 18.09.2000. 10. Sob esse ângulo sobreleva notar entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 75.952/SP, no sentido de que: "A lista a que se referem o art. 24, II da Constituição, e 8º do Decreto-lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica." 11. In casu, **tratando-se de serviços de atracação e desatracação de embarcações a esse gênero pertence a espécie de rebocagem, que é o quanto basta para fazer incidir o imposto sobre serviços.** ... 16. Recurso especial desprovido. (2012-J) (Grifo Nosso)

A partir da Lei em discussão o STJ passou a julgar no sentido de que nos fornecimento de alimentação não cabe discutir a atividade meio, mas sim, a atividade fim, qual seja a saída de uma mercadoria. A partir dessa conceituação, prescreve-se a ementa do posicionamento do STJ em face destes tema:

ICMS - BASE DE CALCULO - RESTAURANTES - ALIMENTAÇÃO - FORNECIMENTO - SERVIÇOS.

NO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, BEBIDAS, ETC., POR RESTAURANTES, BARES E OUTROS ESTABELECIMENTOS CONGENERES, EXISTE A SAIDA DE MERCADORIA, POUCO IMPORTANDO SE O FREGUES AS CONSOME ALI NO NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL OU EM QUALQUER OUTRO LOCAL. **HAVENDO CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, INCIDE O ICMS, INCLUSIVE, POR FICÇÃO LEGAL, SOBRE A PARTE DO SERVIÇO.** RECURSO IMPROVIDO.(2012-K) (Grifo Nosso)

TRIBUTARIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS EM BARES E RESTAURANTES E SIMILARES. BASE DE CALCULO.

O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS AGREGADO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO ESPECIFICADO NA LISTA, SUJEITA-SE UNICAMENTE A INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS (DECRETO-LEI N. 406/68, ART. 8., PARAGRAFO 2.).

A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ADJUNTA AO FORNECIMENTO DE MERCADORIAS EM BARES, RESTAURANTES E QUEJANDOS NÃO CONSTITUI HIPOTESE DE INCIDENCIA DO ISS, POR NÃO INTEGRAR A LISTA ANEXA DO DECRETO-LEI N. 406 DE 1968. **O TRIBUTO DEVIDO E O ICMS E TEM COMO BASE DE CALCULO O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, COMPREENDENDO A PARCELA REFERENTE AS MERCADORIAS FORNECIDAS E AQUELA PERTINENTE AOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO ESTABELECIMENTO.**

A REPETIÇÃO DO INDEBITO, ACASO VIÁVEL, NO CASO, ESTANCARIA NO FATO DE QUE FOI O CONSUMIDOR FINAL QUEM SUPOU OS ONUS DA EXAÇÃO, POR SE CUIDAR DE IMPOSTO INDIRETO (CTN, ART. 166) E SUMULA 546/STF.

RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNANIME.(2012-H) (Grifo Nosso)

Cabe destacar também a Súmula 163 do STJ que trata do imposto correspondente aos serviços prestados por restaurantes:

STJ Súmula nº 163 - 12/06/1996 - DJ 19.06.1996

Fornecimento de Mercadorias - Prestação de Serviços - Fato Gerador - ICMS - Bares, Restaurantes e Estabelecimentos Similares

O fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

Desta forma, pode se observar que a base é o tratamento dado às atividades prestadas por restaurantes, a qual, para a jurisprudência, é configurada como atividade fim o fornecimento de um produto, e não todo o contexto que a envolve.

Apresentado o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, podemos verificar que o entendimento acerca do tema encontra-se pacificado pela jurisprudência.

5. CONCLUSÃO

Conforme se demonstrou no presente estudo, há que se dizer que inúmeros são motivos para que haja conflito acerca dos serviços prestados por restaurantes, vez que, não havendo determinação em lei do conceito de serviço e mercadoria, a doutrina trata de ensiná-las, gerando assim, diversas conceituações.

Como visto no terceiro capítulo, os serviços prestados por restaurantes, compreendem atividade mista, ou seja, possuem características de fornecedor de serviços e ao mesmo tempo de fornecedor de mercadorias.

Entretanto, há de se ressaltar que não é possível a incidência de dois impostos sobre um mesmo fato gerador. Por este motivo, o legislador tratou de listar os serviços competentes ao ISS e ao ICMS através da legislação infraconstitucional.

A Lei Complementar nº 116/2003 surgiu com o intuito de elencar os serviços a serem tributados pelo município, ou seja, ISS. No entanto, sua lista anexa acabou gerando ainda mais dúvidas, posto que apresenta diversos entendimentos quanto a sua taxatividade ou não.

Neste norte, tal Lei Complementar trouxe diversas lacunas quanto à sua aplicação prática, haja vista que, trata-se de uma lista extensa, e para alguns doutrinadores, incompleta, no sentido de que determinados serviços a qual deviam constar anexos à lista não estão.

O modo de interpretar e considerar a redação desta lista deu origem a três correntes doutrinárias, sendo elas a da taxatividade, exemplicidade e taxatividade com aplicação extensiva.

É inegável considerar-se que a atividade prestada por restaurantes é complexa, sendo tratada por maior parte dos doutrinadores como uma atividade mista. Porém a jurisprudência vem entendendo há alguns anos que o que caracteriza a incidência de um tributo é sua atividade fim. Ou seja, independente de existir prestação de serviço, o que realmente importa é o fornecimento de mercadoria ao consumidor.

Apesar do entendimento pacificado dos tribunais, é possível que se caracterize como serviço, tendo em vista que ninguém procura um restaurante a fim de obter uma “porção arroz, carne, feijão”. Mas sim, todo o serviço que compõe, em

conjunto, estes estabelecimentos, pois quando falamos na obrigação de fazer, falamos em Serviço.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Rogério Camargo Gonçalves de. **Da taxatividade da previsão legal de serviços tributados pelo ISSQN. Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2200, 10 jul. 2009 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/13129>>. Acesso em: 10 jun. 2012.
- AMORIM, Joao Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)** Rio de Janeiro, Impetus, 2007.
- ANSELMO, Márcio Adriano. **Serviços de restaurante: competência tributária e conflitos. Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 790, 1 set. 2005 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7231>>. Acesso em: 9 jun. 2012.
- ATALIBA, Geraldo. **ICMS – Competência Impositiva na Constituição de 1988.** Revista de Direito Administrativo. v. 195, Rio de Janeiro, 1994.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 3ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2008.
- BARRETO, Aires F. et al, **Curso de Iniciação em Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2004.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 05 de outubro de 1988.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em 10 de junho de 2012 - A
- _____, **Código Civil. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.**
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em 10 de junho de 2012-B.
- _____, **Código de Defesa do Consumidor: Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>
Acesso em 10 de junho de 2012-C.
- _____, **Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.**
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>
Acesso em 10 de junho de 2012-D.
- _____, **Lei Kandir: Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996.**
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>
Acesso em 10 de junho de 2012-E.
- _____, **ISS – Imposto Sobre Serviço: Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003**
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>
Acesso em 10 de junho de 2012-F.

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial, nº **755918** / RJ, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, Julgado em, 28/06/2005 Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=755918&b=ACOR> Acesso em 10 de junho de 2012 –G

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial, nº **1172403** / SP, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Julgado em 22/06/2010, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1172403&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2> > Acesso em 10 de junho de 2012 –H

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial, nº **686587**/ RS, Relatora: Ministro CASTRO MEIRA, Julgado em 20/10/2005, Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=686587&b=ACOR.> Acesso em 10 de junho de 2012 –I

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial, nº **965583** / SP, Relator: Ministro LUIZ FUX, Julgado em 19/03/2009, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=965583&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2.>> Acesso em 10 de junho de 2012 –J

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial, nº **115083** / RS, Relator: Ministro Garcia Vieira, Julgado em 20/11/1997, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=iss+restaurante&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4#> > Acesso em 10 de junho de 2012 –K.

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial, nº **76174** / PR, Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, Julgado em 20/05/1996, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=iss+restaurante&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=7#>> Acesso em 10 de junho de 2012 –L.

CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 26^a Ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2010.

_____, **Imposto Sobre Serviço**, Revista de Direito Tributário, nº 48, São paulo: 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 22^a Ed., São Paulo – Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio, **Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivo à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 10^a Ed., São Paulo: Atlas, 1997.

CHIMENTI, Ricardo Cunha, **Direito Tributário**, volume 16, São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 9^a Ed., Ed. Forense, 2007.

DENARI, Zelmo, **Curso de Direito Tributário**. 9^a Ed., São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**. 20. Ed, São Paulo: Atlas, 2011.

_____, **ISS: aspectos polêmicos da Lei Complementar nº 116/03. Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 240, 4 mar. 2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4958>>. Acesso em: 9 jun. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**, 32. Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 6ª ed., São Paulo, Atlas, 2004.

MELO, José Eduardo Soares, **Direito Tributário Empresarial**. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

OLMO, Manolo del. **O novo ISS: Lei Complementar nº 116/03. Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 244, 8 mar. 2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4952>>. Acesso em: 10 jun. 2012.

PAULSEN, Leandro, **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**, 12ª Ed., Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora; ESMAFE 2010.

_____, **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 5. Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

ROCHA, Ruth, **Minidicionário Ruth Rocha**. São Paulo, 2ª Ed., Scipione, 2001.

SHITINI, José Antonio, **ICMS – O Novo Contencioso Administrativo**. São Paulo, Livraria e Editora Universitária de Direito, 2003.

SILVA, Danielle Carvalho da. **A tipicidade aberta e a interpretação extensiva da Lista de Serviços. Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2309, 27 out. 2009 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/13652>>. Acesso em: 10 jun. 2012.

SOARES, Lirian Sousa. **Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 646, 15 abr. 2005 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6582>>. Acesso em: 11 jun. 2012.

ZANELLA, Luiz Carlos, **Instalação e Administração de Restaurantes**. São Paulo, Editora Metha, 2007.

WALKER, John R. **O Restaurante: conceito e operação**. Porto Alegre. 3ª Ed., Editora Bookman, 2003.

ANEXO A

Lei Complementar Nº 87, De 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e, dá outras providências. (LEI KANDIR)



**Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos**

LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

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

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

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

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

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

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

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

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

§ 1º O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

§ 2º Para os efeitos da alínea h do inciso I, o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, deve ter sua origem identificada.

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§ 4º (VETADO)

§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. (Parágrafo incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo

órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Art. 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

Art. 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III do caput, adotar-se-á sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.

Art. 16. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

Art. 17. Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de cinquenta por cento do capital da outra;

II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias.

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade

lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou

prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.

Art. 22. (VETADO)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que

tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

§ 2º A inclusão de estabelecimento no regime de que trata o inciso III não dispensa o sujeito passivo do cumprimento de obrigações acessórias.

Art. 27. (VETADO)

Art. 28.(VETADO)

Art. 29. (VETADO)

Art. 30.(VETADO)

Art. 31. Nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os montantes, os

critérios, os prazos e as demais condições fixadas no Anexo desta Lei Complementar. (Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002)

§ 1º Do montante de recursos que couber a cada Estado, a União entregará, diretamente: (Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002)

I - setenta e cinco por cento ao próprio Estado; e

II - vinte e cinco por cento aos respectivos Municípios, de acordo com os critérios previstos no parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal.

§ 2º Para atender ao disposto no **caput**, os recursos do Tesouro Nacional serão provenientes: (Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002)

I - da emissão de títulos de sua responsabilidade, ficando autorizada, desde já, a inclusão nas leis orçamentárias anuais de estimativa de receita decorrente dessas emissões, bem como de dotação até os montantes anuais previstos no Anexo, não se aplicando neste caso, desde que atendidas as condições e os limites globais fixados pelo Senado Federal, quaisquer restrições ao acréscimo que acarretará no endividamento da União;

II - de outras fontes de recursos.

§ 3º A entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, especialmente no seu item 3, será satisfeita, primeiro, para efeito de pagamento ou compensação da dívida da respectiva unidade, inclusive de sua administração indireta, vencida e não paga junto à União, bem como para o ressarcimento à União de despesas decorrentes de eventuais garantias honradas de operações de crédito externas. O saldo remanescente, se houver, será creditado em moeda corrente. (Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002)

§ 4º A entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, subordina-se à existência de disponibilidades orçamentárias consignadas a essa finalidade na respectiva Lei Orçamentária Anual da União, inclusive eventuais créditos adicionais. (Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002)

§ 5º Para efeito da apuração de que trata o art. 4º da Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, será considerado o valor das respectivas exportações de produtos industrializados, inclusive de semi-elaborados, não submetidas à incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em 31 de julho de 1996. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

b) quando consumida no processo de industrialização; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: (Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

Art. 34. (VETADO)

Art. 35. As referências feitas aos Estados nesta Lei Complementar entendem-se feitas também ao Distrito Federal.

Art. 36. Esta Lei Complementar entra em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação, observado o disposto nos arts. 32 e 33 e no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Brasília, 13 de setembro de 1996; 175º da Independência e 108º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO
Pedro Malan

ANEXO B

Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003 - Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.



**Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos**

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Mensagem de veto

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

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

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º 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.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

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: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

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.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse 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: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

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 do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Brasília, 31 de julho de 2003; 182º da Independência e 115º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA
Antônio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no DOU de 1º.8.2003

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

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

3.01 – (VETADO)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de

espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

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

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

4.04 – Instrumentação cirúrgica.

4.05 – Acupuntura.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 – Serviços farmacêuticos.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

4.10 – Nutrição.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.15 – Psicanálise.

4.16 – Psicologia.

4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.

4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.

4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

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

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

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

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

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

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

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

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

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

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

6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

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

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

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

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

7.04 – Demolição.

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

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

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

7.08 – Calafetação.

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

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

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

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

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

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, 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.

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

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

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

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

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

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

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

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

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

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

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

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

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

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

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

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

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

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

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

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

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

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

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

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

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

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

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

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

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

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

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos,

aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

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

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

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

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

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

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

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

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

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

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

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

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

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

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

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

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (**franchising**).

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

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

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

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

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

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

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

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

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

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

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

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

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

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

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

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

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

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

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

25 - Serviços funerários.

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

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

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

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

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

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

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

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

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

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

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

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

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

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

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

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

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

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

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

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

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

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.