

II Simpósio de Pesquisa do Ecosistema Ânima:
Juntos pelo Conhecimento: um novo saber cria um novo amanhã

Título

A natureza jurídica do imposto municipal sobre serviços e as diretrizes principiológicas na fixação de suas alíquotas

Autores e Orientadores:

Prof. Dr. Frederico Menezes Breyner (orientador), Faculdade de Direito Milton Campos, e-mail: frederico.breyner@animaeducacao.com.br; Filipe Moreira da Silva, UNIFACS, filipe_eq@hotmail.com; Andrea Meire Menezes de Souza Nascimento, UAM, andrea_meire@hotmail.com; Joao Vitor Carvalho Ribeiro, UNA, joaogzn123@gmail.com.

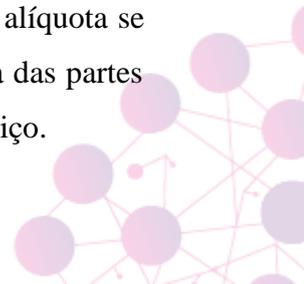
Resumo

A Constituição da República outorgou aos municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Embora tenha se preocupado em fixar limites quantitativos para a definição das alíquotas do imposto, não há na Constituição uma diretriz expressa sobre os princípios que devem presidir a atividade legislativa de estabelecimento das alíquotas. O trabalho propõe que a seletividade por meio da essencialidade dos serviços pode ser um critério apto a justificar a diferenciação dessas alíquotas.

Introdução:

O princípio da capacidade econômica encontra aplicação imperfeita em alguns impostos. Exemplo disso são os chamados impostos indiretos, que incidem sobre operações com mercadorias e prestações de serviços, nas quais se presume que o ônus do tributo é repassado, pelo contribuinte, ao adquirente ou tomador não contribuinte.

Impostos indiretos não permitem uma graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica por meio das alíquotas, uma vez que a alíquota recairá sobre uma riqueza do contribuinte (a exemplo da renda). Já os impostos indiretos não possuem essa característica, pois a alíquota se relaciona a uma grandeza objetiva e invariável de acordo com a capacidade econômica das partes envolvidas na transação, pois a base de cálculo é o valor da operação ou o preço do serviço.



Nesse contexto, e considerando o grande crescimento do setor de serviços, é relevante indagar qual a natureza do ISSQN, uma vez que suas alíquotas são fixadas de forma variável por serviço. Caso se classifique como um imposto indireto, é relevante indagar se ele se submete a princípios alternativos como a seletividade, que demanda a fixação de alíquotas de acordo com a essencialidade do serviço, como forma de atenuar a injustiça da tributação indireta. Já sua classificação como imposto direto também apresenta desafios, uma vez que a análise da capacidade econômica envolve uma transação entre duas partes, e não apenas uma manifestação de riqueza vinculada exclusivamente ao contribuinte.

Diante dessa variedade conceitual, a pesquisa se justifica por representar uma investigação científica acerca da natureza jurídica do ISSQN e seus impactos na aplicação de princípios tributário que, referindo-se à critérios de justiça distributiva, normatizam as margens para a fixação de suas alíquotas.

O objetivo geral da pesquisa é o de definir a natureza jurídica do imposto sobre serviços como imposto direto ou indireto e identificar os princípios determinantes na fixação de suas alíquotas.

Palavras-chave: imposto sobre serviços; princípios; alíquotas.

Métodos:

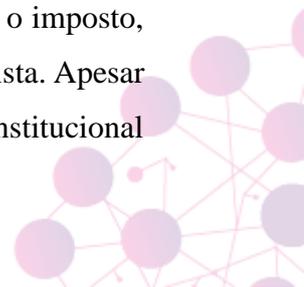
A pesquisa adotou o método dedutivo, pois a partir das normas abstratas previstas na Constituição e nas leis complementares, pretende-se construir a natureza jurídica do ISSQN.

A pesquisa seguiu a forma de levantamento bibliográfico e jurisprudencial, apresentando-se assim como pesquisa documental. A bibliografia a ser levantada se refere aos princípios tributários, à classificação dos impostos e à doutrina dedicada ao estudo do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza.

Resultados e Discussões:

Os principais fatores estruturais do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) que permitem a fixação de alíquotas diferenciadas por serviço residem na sua materialidade (fato gerador) e âmbito espacial de incidência.

Quanto ao primeiro, tem-se que a tradição da lei complementar de normas gerais sobre o imposto, desde antes da atual Constituição, é a de definir os serviços tributáveis por meio de uma lista. Apesar da controvérsia doutrinária existente, prevalece na doutrina e na jurisprudência que é constitucional



a definição dos serviços tributáveis por meio de uma lista, sendo esta uma opção válida diante da redação do art. 156, III, da Constituição.

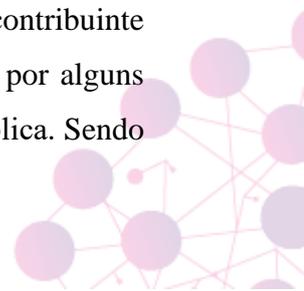
A justificativa para tanto é que o mencionado dispositivo constitucional atribui a lei complementar a tarefa de definir os serviços, no plural, o que indica que a lei complementar não deve estabelecer um conceito de serviços (conotação), mas sim uma indicação dos serviços (denotação) sujeitos ao imposto. Isso se reforça pela previsão constitucional (art. 155, §2º, IX, 'b') segundo a qual, nas chamadas “operações mistas” (nas quais a prestação de serviços demanda o fornecimento conjunto de mercadorias), haverá incidência exclusiva do imposto sobre operações de circulação de mercadorias de competência dos Estados e do Distrito Federal (ICMS) se o serviço não estiver na competência tributária municipal. Apenas com uma listagem dos serviços é possível identificar as operações mistas que, por não estarem relacionados, se sujeitarão ao ICMS.

Logo, diante de uma lista de serviços tributáveis, abre-se o caminho para que o legislador de cada município fixe alíquotas variadas para cada serviço (item) da lista tributável, atualmente anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003.

Quanto ao aspecto espacial, tem-se que também a lei complementar estabelecerá o elemento de conexão entre o serviço e o território municipal, uma vez que que vários elementos são possíveis, dispondo assim para evitar conflitos de competência (art. 146, I, da Constituição). Atualmente o art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 2003, adota o local do estabelecimento prestador como regra, seguido de diversos incisos que adotam aspectos espaciais distintos. Isso faz com que o mesmo serviço, ainda que executado no mesmo município ou em municípios próximos, possam ser tributados com alíquotas distintas, bastando para isso que a situação recaia na regra geral e que os municípios onde situados os estabelecimentos prestadores estabeleçam alíquotas distintas.

No âmbito dos princípios, a Constituição não traz solução expressa. Isso porque o ISSQN, nos termos da jurisprudência do STJ, pode ser classificado como imposto indireto quando incidente sobre o preço do serviço, pois a incidência recai sobre um negócio jurídico oneroso entre duas partes identificáveis, havendo assim uma estrutura jurídica que viabiliza a repercussão do ônus do imposto, embora essa repercussão dependa, no caso concreto, de circunstâncias negociais e de mercado.

Ocorre que, enquanto imposto indireto, é duvidosa sua graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º, da Constituição), que é o prestador do serviço (art. 5º da Lei Complementar nº 116, de 2003) nas prestações no mercado interno. Isso porque o contribuinte poderia repassar o ônus do imposto no preço, repercutindo-o no tomador do serviço, por alguns chamados de “contribuinte de fato”, já que não trava relação jurídica com a Fazenda Pública. Sendo



assim, o imposto incidente pode não recair sobre o contribuinte (prestador), mas sim sobre o tomador do serviço, impedindo assim a oneração da capacidade econômica do contribuinte.

Essa dubiedade e incerteza quanto à oneração da capacidade econômica do contribuinte abre espaço para o uso do princípio da seletividade, que é previsto para o IPI e para o ICMS. Segundo o princípio, quanto mais essencial o objeto a ser tributado (um bem ou um serviço) menor deve ser a tributação incidente, de forma a evitar que uma carga tributária mais alta seja repercutida no consumidor, principalmente porque bens essenciais são consumidos por todos, inclusive as camadas da população de menor capacidade econômica.

Parte da doutrina entende que a seletividade é uma concreção específica da capacidade econômica aos chamados tributos indiretos. Outra parte da doutrina entende que se trata de uma alternativa, ou seja, justamente porque a tributação indireta não se deixa medir pela capacidade econômica do contribuinte é que a seletividade atua para reduzir as distorções na distribuição da carga tributária.

Nos dois casos, contudo, o princípio da seletividade pode ser reconduzido, para além de sua característica extrafiscal, a uma noção de justiça distributiva, como uma tentativa de evitar a repercussão dos impostos indiretos no preço de bens e serviços essenciais. Trata-se, como dito, de uma tentativa, pois fora alguns setores econômicos regulados e por força das respectivas normas regulatórias, e não tributárias, não há obrigação de repercussão.

Conclusões:

Conclui-se que o princípio da seletividade pode ser adotado como um guia para a atividade do legislador municipal na fixação de alíquotas do ISSQN, servindo a essencialidade dos serviços como um critério para balizar a adoção de alíquotas mais baixas, reservando as alíquotas mais altas para serviços supérfluos.

Referências:

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Plenário. **ADPF 190/SP**, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 29/09/2016 (Info 841).

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 784.439**. Relatora: Ministra Rosa Weber, Brasília, DF, Data de Julgamento: 29/06/2020.

BREYNER, Frederico Menezes. **Direito tributário e a posituação internacional dos direitos sociais**. Belo Horizonte: D'Placido, 2019.



DE SOUSA, Rubens Gomes. Idéias gerais sôbre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 10, p. 52-73, 1947. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/10168/9164/0> .

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GOUVÊA, José Guilherme de Bem. **A aplicação da seletividade com base na essencialidade ao imposto sobre serviços de qualquer natureza como meio de garantia das justiça social e fiscal**. Dissertação de Mestrado. UFSC. 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/219544> .

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. 1978. Revista dos Tribunais 1978.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre serviços-Taxatividade da lista e aplicação de seus itens. **Revista de Direito Administrativo**, v. 125, p. 433-440, 1976. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/41931/40628> .

SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas [online]**. 1987, v. 27, n. 1 [Acessado 25 Maio 2022], pp. 39-48. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-75901987000100005>. Epub 20 Jun 2013. ISSN 2178-938X. <https://doi.org/10.1590/S0034-75901987000100005>.

Apoio: Edital Pró-Ciência 2023/1 - Ecosystema Ânima.

