

## A PERPLEXIDADE DO ISS NO SEU LOCAL DE INCIDÊNCIA E O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO: UMA ABORDAGEM SOBRE AS ATIVIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

**Anna Karolina Corrêa Beckman**

*Dalmás Escola de Líderes / Faculdade Cambury*

*E-mail: anna-beckman@hotmail.com*

### Resumo

Pretende-se neste artigo abordar aspectos relativos ao Imposto Sobre Serviços (ISS). A escolha do tema resulta em possuir um fato gerador muito amplo e passível de conflitos. O presente estudo tem por finalidade delimitar a discussão a acerca do local da incidência do pagamento do ISS e dirimir a problemática que envolve a tão acirrada guerra fiscal travada entre os municípios e o fenômeno da bitributação. A pesquisa visa responder a problemática: Qual deve ser o local de incidência do imposto ISS? Deverá ser onde o serviço é prestado ou no local onde o prestador é estabelecido ou domiciliado? Quais critérios precisam ser adotados para a não ocorrência de bitributação? A pesquisa tem por objetivo geral, identificar e investigar, o local da incidência do devido imposto e a bitributação. O tipo de pesquisa utilizado foi de caráter qualitativo e bibliográfico. A pesquisa é relevante, visto que se trata de um tema polêmico, por ser objeto de dúvidas, ainda se gera confronto com que é aplicado em prática. Dos mais trabalhosos problemas é o da bitributação, descobrir para quem se deve pagar o ISS, assunto de utilidade pública, que faz parte do cotidiano das pessoas, e, que, muitas vezes pagam mais do que devem sem saber se a cobrança é legal ou não. Um dos critérios que devem ser adotados é manter-se atento nos contratos estabelecidos e na emissão das notas fiscais recomenda-se que as empresas afetadas pela bitributação do ISS avaliem o impacto causado em seu patrimônio e busquem medidas administrativas e judiciais.

**Palavra-chave:** Imposto Sobre Serviço (ISS), Local da Incidência, Bitributação, Atividades de Serviço.

### 1 INTRODUÇÃO

Dentre os diversos impostos que compõem o Sistema Tributário Nacional existe o Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência dos municípios e do Distrito Federal, este imposto é devido sobre as prestações de serviços definidas em Lei, o que caracteriza o imposto segundo a legislação é:

O imposto, conforme define o artigo 16 do Código Tributário Nacional, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 2001).

O ISS surgiu em meados de 1964, quando se preocupou em reformar a ordem tributária no país. Então, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 que trouxe a Reforma Tributária, trazendo novas delimitações à lei brasileira sobre tributação. O ISS até 31.07.2003 foi regido pelo Decreto - Lei 406/1968 e alterações posteriores. A partir de 01.08.2003, o ISS é regido pela Lei Complementar 116/2003.

Afirma Martins (2006) que o ISS foi implantado em 1966, por meio da Emenda Constitucional nº 18 tendo sofrido diversas alterações legislativas de forma a se adequar ao cenário econômico brasileiro.

A escolha do ISSQN, ou Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), como objeto de estudo resulta da ocorrência deste possuir um fato gerador muito amplo e, portanto, passível de conflitos. Isto porque, nos termos do art. 156 da Constituição Federal de 1988, o ISS é um imposto de competência municipal disciplinado pelo Decreto-Lei nº 406/68 e regulado pela Lei Complementar 116/03. Isto é, por incidir sobre serviços com o preço do serviço como base de cálculo, seu fato gerador corresponde à prestação de serviços de qualquer natureza, excluindo-se somente os serviços compreendidos no art. 155 II da Constituição Federal.

Portanto o presente estudo tem por finalidade delimitar a discussão a acerca do local da incidência do pagamento do ISS e dirimir a problemática que envolve a guerra fiscal travada entre os municípios e o fenômeno da bitributação, tal questão levou-se a discutir a perplexidade implícita do imposto sobre serviço - ISS no âmbito tributário.

Dos inúmeros aspectos pertinentes a Constituição Federal de 1988, no seu Artigo 156, estabelece que compete aos municípios instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, adotando como possíveis hipóteses de incidência os serviços descritos em Lei Complementar. Essa Lei, à luz do disposto no Artigo 146, Inciso III, da C.F. / 88, verdadeira norma de estrutura direcionada ao legislador ordinário, limitará a atuação de cada município no que tange à instituição, fiscalização e cobrança do ISS. Porém a atuante desse papel atualmente é a Lei Complementar n.º 116/03, alterada recentemente pela Lei Complementar 157/16. Diante deste contexto, para que seja instituído imposto municipal, obrigatoriamente, deverá ter a existência de Lei Complementar enumerando os serviços tributáveis

Winn e Zhang (2013) adicionam que o uso da nota fiscal eletrônica é uma tendência dos governos para o monitoramento do estado ao pagamento de impostos e aumento da competitividade global nos locais onde é implantado.

Denomina-se contribuinte do ISS todo o prestador de serviço, seja pessoa física ou pessoa jurídica que exerça permanentemente ou eventual, quaisquer atividades constantes da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Segundo Piva (2012, p.1),

O avanço tecnológico dos meios de comunicação e informática ampliou substancialmente os tipos de serviços e o modo pelo qual é realizada a prestação, trazendo grande evolução a esse setor da economia. Atualmente, o ato de prestar serviços pode ser tranquilamente realizado a distância, sem a necessidade da presença física do prestador num local fixo e previamente determinado.

Logo, a evolução da tecnologia ampliou o mercado trazendo diversas possibilidades de aplicabilidade de seus serviços, independentemente do local, podemos realizar de forma presencial ou a distância.

Esse assunto gerou uma perplexidade para sociedade, pois as empresas que contratam outras em municípios iguais ou diferentes, ao efetuar a emissão da Nota Fiscal, o pagamento acaba saindo a menor de acordo com o que foi emitido, com base em normas legais que obrigam a sua inscrição naquele município, além de tudo como por força da Lei, seja da LC 116/03, seja da própria lei a que está sujeita no seu Município, o imposto é considerado devido no local do seu estabelecimento ou domicílio (ou no local da prestação do serviço), a empresa que prestou o serviço acaba sendo obrigada a recolher novamente o ISS – e assim

sofrendo bitributação. Diante do que foi exposto, a pesquisa visa responder as seguintes questões: Qual deve ser o local de incidência do imposto ISS? Deverá ser onde o serviço é prestado ou no local onde o prestador é estabelecido ou domiciliado? Quais critérios precisam ser adotados para a não ocorrência de bitributação?

A pesquisa tem por objetivo geral, identificar e investigar com base na doutrina e na legislação, o local da incidência do devido imposto e a bitributação. A discussão sobre esse assunto é de suma importância para todos os contribuintes, pois em alguns casos existem incertezas quanto ao direito da arrecadação do ISS em razão do fato gerador. A pesquisa é relevante, visto que trata de um tema polêmico, além de ser objeto de muitas dúvidas, pois desde o surgimento do imposto até hoje, ainda se gera confronto com que é aplicado em prática.

## 2 METODOLOGIA

O tipo de pesquisa utilizado é de caráter qualitativo e bibliográfico que para Appolinário (2011) na pesquisa qualitativa os dados são coletados nas interações sociais e analisados subjetivamente pelo pesquisador onde a preocupação é com o fenômeno. Portanto, esta pesquisa pode ser realizada como uma atividade em nosso contexto profissional para responder a demandas do cotidiano. Nesse caso, os resultados obtidos poderão alterar rotinas de trabalho, sugerir mudanças no contexto e no fluxo profissional, entre outros contextos, como em empresas, escolas e universidades, para chegar em um objetivo final e eliminar possíveis dúvidas que certo segmento expõe.

## 3 LOCAL DE RECOLHIMENTO DO ISS

Existem duas regras a respeito do local do recolhimento do ISS prevista na Lei Complementar nº 116/03. No que tange ao Artigo 3º, [...] a primeira regra é direcionada aos serviços previstos nos incisos I a XXII, entendemos nesses casos que não exista dúvidas sobre o local do recolhimento, pois o próprio enunciado consagra o princípio da territorialidade da tributação, ou seja, o ISS deve ser recolhido no Município onde foi prestado o serviço (BRAGA, 2006). Contudo, não pode ser dito nos demais serviços previstos na lista anexa da Lei Complementar.

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. (BRASIL, 2003, p.1).

Já a segunda regra, de acordo com Braga (2006), se faz necessário fazer uma interpretação conjunta dos enunciados dos Artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03.

A fim de conferir efetividade ao disposto no artigo 3º em supra transcrito, o art. 4º define o estabelecimento prestador nos seguintes termos:

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.

Segundo Harada (2017, p.1),

O conceito de estabelecimento, para efeito de ISS, deve ser mais amplo, deve-se levar em conta diversos fatores que, isolados ou conjugadamente, caracterizam a existência de um estabelecimento como a habitualidade da prestação de serviço em determinado município; a existência de um ponto de contato com clientes.

Nesse caso o estabelecimento é composto por um conjunto de bens articulados para o exercício da empresa é atrelado ao um espaço físico, no qual se desenvolve atividade econômica. De acordo com o Código Civil no que tange o artigo 1.142, considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa (atividade), por empresário (pessoa física), ou por sociedade empresária (pessoa jurídica).

Seguindo as duas regras sobre o local do imposto devido, em relação ao que foi citado no Art. 3º, a lista da hipótese descritos nos incisos I a XXII é denominada como serviços excetos:

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 da Lei Complementar 116/2003 (serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País);  
II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da Lista de Serviços; III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da Lista de Serviços; IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da Lista de Serviços; V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da Lista de Serviços; 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 de Serviços; 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 de Serviços; VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da Lista de Serviços; 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 de Serviços; X – (VETADO); XI – (VETADO); XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da Lista de Serviços; XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da Lista de Serviços; XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da Lista de Serviços; XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da Lista de Serviços; XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da Lista de Serviços; XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da Lista de Serviços; 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 de Serviços; XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da Lista de Serviços; 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 de Serviços; 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 de Serviços; XXII – do porto,

aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da Lista de Serviços.

No caso dos serviços (Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza), 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.

Outro fator importante a ser observado é que para a retenção do ISS deve ter previsão de retenção na Lei do Município, caso não haja previsão não é devido a retenção.

Análise atenta da lista em supra anexa na Lei 116/2003 leva em consideração três divisões ou grupos de serviços classificáveis segundo local de sua prestação, é possível identificar aqueles serviços cuja a prestação necessariamente ocorrerá no estabelecimento prestador. Tais serviços serão sempre concretizados em um determinado local físico, normalmente um prédio. São exemplos os serviços prestados por hospitais; laboratórios; clínicas; creches; asilos; serviços de hotelaria; bancários; gráficos; guarda e alojamento de animais; entre outros, em relação a estes, não resta dúvida que a competência para exigir o ISSQN deve pertencer ao município da localização do prédio onde a atividade é desenvolvida integralmente - o estabelecimento prestador -, em sintonia, portanto, com a regra geral estabelecida pela lei.

Já o segundo grupo são encontrados os serviços cuja prestação necessariamente ocorrerá fora do estabelecimento prestador, por exemplo, os serviços de construção civil; demolição; varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo; limpeza, manutenção e conservação de vias, imóveis, piscinas, parques e jardins; corte e poda de árvores; florestamento e reflorestamento; decoração; jardinagem; vigilância, segurança, monitoramento de pessoas ou bens, fornecimento de mão de obra e exploração de rodovia mediante pedágio.

Existe, no entanto, um terceiro grupo, no qual se encontram os serviços que podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço ou em um terceiro lugar qualquer, com o surgimento dos meios de comunicação, a informática e a internet propiciam a aproximação virtual das pessoas e aceleraram a comunicação, não é mais preciso que o prestador vá pessoalmente ao encontro do cliente para fechar negócios ou cumprir contratos.

A maior problemática relacionada à competência para exigir e arrecadar o ISSQN é precisamente neste ponto encontrada, serviços como de assessoria e consultoria, podem ser prestados em qualquer lugar, nada impedindo que o prestador faça com que o fato gerador se concretize em local totalmente diferente do estabelecimento prestador ou do tomador do serviço.

A lei tributária subordinou os serviços incluídos neste terceiro grupo à regra geral e considerou prestado o serviço e devido o imposto para o município do estabelecimento prestador. Prevendo de outra forma, estaria negando a competência municipal para organizar seu território e disciplinar o exercício das atividades econômicas. Estaria permitindo que os prestadores destes serviços exercessem sua atividade sem obedecer qualquer legislação da espécie, sem licenças para funcionamento, sem alvarás municipais. Deve ser notado que o entendimento para este grupo de serviços não confronta com o indicado para o segundo grupo antes apresentado, onde os serviços necessariamente são executados fora do

estabelecimento prestador e que a LC 116/2003 listou, submetendo-os a regras especiais. Isto porque o exercício daquelas atividades exige licenciamento do município onde o serviço for executado, ainda que não emitido em nome do prestador, sujeitando-se, portanto, à legislação de posturas daquele município. É o caso das obras de construção civil; dos serviços de diversões públicas; feiras e eventos; exploração de rodovias (pedágio); serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, terminais rodoviários e metroviários.

Como bem ressalta Leandro Paulsen (2012, p. 437), “os serviços arrolados na lista da LC 116/2003 e que constem também da lei municipal instituidora do serviço dão ensejo à cobrança do ISS, ainda que o serviço não seja a atividade preponderante do prestador”. Mesmo que os fatos geradores previstos na lei mencionada não sejam considerados atividades preponderantes, o contribuinte não se esquivava de seu pagamento. Segundo Gomes (2010, p. 29 -30),

Resumidamente, da análise do disposto no artigo 3º da LC nº 116/2003, em relação ao local de incidência do ISS, pode se deduzir que há 03 (três) espécies ou modalidades distintas de locais onde o imposto pode ser exigido, a saber. No estabelecimento ou domicílio prestador do serviço – regra geral para todos os serviços da lista, salvo as exceções a seguir; No estabelecimento ou domicílio do tomador ou intermediário do serviço – aplica-se a todos os serviços da Lista, quando o mesmo for proveniente do exterior do país (importação de serviço); No local onde, efetivamente, for realizada a prestação do serviço – aplica-se aos serviços dos subitens 3.04, 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.16, 7.17, 7.18, 7.19, 11.01, 11.02, 11.04, 16.01, 17.05 e 17.10 e dos itens 12 (exceto subitem 12.13) e 20 da lista anexa a LC nº 116/2003.

Ainda se faz jus a comparação das leis, explica Gomes (2010, p. 30),

Ainda sobre o local de incidência do ISS, da comparação da atual Lei nacional com a norma precedente, nota-se que houve um alargamento das exceções à regra, que antes eram duas e agora passaram para vinte e duas. Com isso, o legislador buscou atenuar a guerra fiscal existente entre os municípios, no tocante a definição em suas leis, do aspecto espacial do fato gerador do imposto. Apesar de não ter havido inovação, pode ser afirmado que houve uma sensível evolução em relação ao local de incidência do imposto.

Carneiro (2013) deduz:

Somente nos itens relacionados no art. 3º o tributo será recolhido no local de execução, e nos demais manteve-se a regra geral, não havendo razão para se especular sobre a mudança total da regra geral que já vinha sendo aplicada pelos Municípios na vigência do Decreto-Lei 406/68.

De acordo:

Com Superior Tribunal de Justiça após anos entendendo que a regra geral da incidência tributária do ISS era o local da efetiva prestação de serviços, modificou seu entendimento ao analisar o aspecto espacial do ISSQN no caso concreto, após o advento da Lei Complementar nº116/03, trazendo os elementos que nortearam a posição anterior do Tribunal quanto a esta questão, e explicitando que a posição anterior - que considerava o aspecto espacial como o local da prestação do serviço - tinha por fim evitar a guerra fiscal (PIVA, 2012 p.1).

Logo a abordagem comparada e encontrada reporta-se a problemática da pesquisa como o objetivo de esclarecer o local da prestação do serviço respeitando os grupos apresentados. Porém a Lei complementar 157 foi alterada em 2006, as principais mudanças

ocorridas foram a inclusão de novos serviços a serem tributados: as cidades devem atentar-se para a cobrança de ISS de novos serviços tarifados como o transporte coletivo, a construção civil, a silvicultura, entre outros, mudança no local de incidência do imposto: a alteração estabelece que o ISS de serviços de administração de cartão de crédito e débito, de operações de leasing (empréstimo financiado) e dos planos de saúde passem a ser recolhidos no local em que o tomador (quem utiliza o serviço) está estabelecido. Até então, a incidência do imposto ocorria no local do estabelecimento do prestador. Ou seja, agora quem recebe o imposto não é o município que sedia a empresa, mas a cidade em que o serviço foi consumido.

Definição de alíquotas mínimas: com essa alteração da lei, os municípios devem rever as normas municipais que concedem isenções ou benefícios tributários/financeiros em que as alíquotas sejam menores que 2%.

Através da publicação da Lei Complementar nº 157/2016 (LC 157/2016), em 30 de dezembro de 2016, foram promovidas diversas alterações no texto da Lei Complementar nº 116/20003, que regulamenta as regras gerais de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Isso quer dizer que já estão previstas mudanças no ISS para 2018. Vale lembrar que o início da aplicabilidade das alterações promovidas pela LC 157/2016 ocorrerá em 1º de janeiro de 2018. A grande alteração foi a mudança do local de incidência do ISS. De forma geral, o ISS continua sendo devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador dos serviços. No rol das exceções à regra, foram incluídos os seguintes serviços onde o ISS passa a ser devido no domicílio do tomador dos serviços a partir de 1º de janeiro de 2018: Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres; 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; Planos de atendimento e assistência médico-veterinária; Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*); Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres; 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). Portanto, para o ano de 2018 entendemos que as empresas descritas na nova forma de incidência do ISS deverão analisar serviço a serviço, Prefeitura a Prefeitura, para que seja estabelecida a regra de recolhimento do ISS, podendo inclusive ocorrer dupla incidência do ISS entre as diferentes Prefeituras.

Não basta que haja os elementos: prestador, serviço, tomador e preço; para que haja incidência tributária, é preciso que o serviço prestado esteja na lista de serviço definida por Lei Complementar. Por exemplo: a locação de bens móveis era um serviço tributável por que há a circulação de um bem imaterial incorpóreo (locação) na etapa de circulação econômica e era definido em lei complementar como serviço de qualquer natureza. Agora, com a Lei 116, este serviço foi retirado da lista de serviços. Para saber ainda, se um serviço é tributável pelo ISS é preciso identificar em que etapa da circulação econômica ele se encontra. É importante ressaltar que a Constituição não definiu um conceito jurídico de serviço para fins de cobrança do ISS e nem, se os serviços tributáveis por ele consistem em uma obrigação de fazer ou de dar. Esta competência foi atribuída a lei complementar, que assim também não o fez, e sim relacionou ao serviços passíveis de incidência do imposto, cumprindo com isto o papel constitucional que lhe foi destinado.

Diante de toda essa perplexidade, gerou-se uma guerra fiscal causando problemas na disputa tributária, de acordo com Hillbrecht, (1997) e Varsano, (1997) a maior liberdade fiscal foi um dos elementos que propiciou o desenvolvimento e o acirramento da chamada guerra fiscal, que é um termo pejorativo encontrado na literatura para definir a competição tributária.

#### 4 BITRIBUTAÇÃO

Dos maiores problemas com que se deparam as empresas prestadoras de serviços é a bitributação, ou dupla incidência tributária é descobrir para quem deve pagar o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), quando prestam algum tipo de serviço que gere a incidência deste tributo, assunto de muita utilidade pública, que faz parte do cotidiano das pessoas, e, que, muitas vezes pagam à mais do que devem sem saber se a cobrança é legal ou não. Diante dessa dificuldade e a voracidade dos municípios em arrecadar, é consenso da lesão ao contribuinte, em que muitas vezes, é obrigado a pagar o tributo duas vezes a municípios diferentes, nascendo assim, o fenômeno da bitributação. Mas afinal para quem se deve pagar? O fator que define para onde vai do pagamento do imposto devido é o local da prestação do serviço ou o lugar onde está o estabelecimento do prestador.

Com o objetivo de entender a bitributação do ISS, ocorrida ao sujeito passivo que pratica o fato gerador do imposto, é de total relevância diferenciar o instituto do *bis in idem* e da própria bitributação, que se aproximam, no momento em que o contribuinte é obrigado a adimplir o tributo duas vezes.

Como explica Ricardo (2012):

É um princípio jurídico que significa *bis*, repetição, *in idem*, sobre o mesmo. No Direito Tributário ocorre quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, mais de uma vez. Não se confunde com a bitributação (entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador).

A grande questão começa quando mais de um Município estiver envolvido na prestação dos serviços, isso porque a Lei Complementar nº 116/2003, que é a principal legislação a qual dispõe sobre esse tributo, em seu artigo 3º, aponta que na falta de uma sede física, seria devido o imposto na cidade do prestador, excetuando-se aquelas hipóteses previstas nos incisos I a XXII desta lei. Nesses casos, o imposto seria devido no local de execução do serviço prestado. Um bom exemplo é o de jardinagem ou de locação de equipamentos, entre outros serviços descritos na lei. Logo, a bitributação acontece quando os dois Municípios se consideram competentes para cobrar o tributo e enviam a requisição do pagamento ao prestador dos serviços, considerando o mesmo fato gerador. Quando isso acontece, algumas empresas tentam, sem muito sucesso, resolver a pendência no domínio administrativo municipal e, posteriormente, acabam tendo que mover ações judiciais para questionar em juízo sobre a quem deve pagar.

Explica Mota (2012, p. 43) “O fenômeno da bitributação não significa dupla tributação, mas sim tributação repetida (...). É que, como o prefixo *bi*, do latim *bis*, significa repetição, outra vez, a palavra bitributação significaria tributação repetida”.

Entre as funções da LC, são de suma importância as regras capazes de solucionar conflitos de competência, que consiste na invasão por um ente político a competência que não lhe pertence, pois esta atitude pode gerar bitributação de imposto, como relata Chimenti

(2001, p. 5): “Há conflito de competência quando um ente político desrespeita a esfera de competência de outro” [...] “Quando entes políticos distintos exigem de um mesmo contribuinte tributos idênticos, verifica-se a bitributação”.

Só que em muitos casos, não existe uma linha de pensamento pacificada nos Tribunais. Mesmo sendo regra geral que o local de incidência do ISS seja o de estabelecimento da empresa, existem controvérsias nos julgados ao longo do território jurisdicional brasileiro. Um dos critérios que devem ser adotados e seguro de se proteger desse episódio desastroso é manter-se atento e minucioso nos contratos estabelecidos e na emissão das notas fiscais. Tanto as notas fiscais emitidas quanto o contrato de prestação de serviços obrigatoriamente devem ser bem precisos, transparentes, indicando as informações necessárias, principalmente em relação ao estabelecimento da empresa e ao lugar onde será feito o serviço, são esses fatores que serão levados em consideração na hora em que o fiscal dos órgãos arrecadadores avaliar a natureza do serviço e tentar aplicar a legislação tributária para favorecer determinado Município.

Na opinião de Mello (2004, p. 23), “A Lei Complementar n. 116/2003 trouxe inovações benéficas que serão de extrema utilidade para dirimir conflitos entre os municípios no âmbito do ISS”. Porém deve-se observar de que forma estar sendo aplicada essas inovações, pois não são em todos os casos. Bitributação pode trazer prejuízos ao negócio. E quem é dono de um negócio sabe muito bem que os cuidados com o pagamento de tributos são uma parte importante da gestão. Para alguns autores, só há dupla tributação se a mesma matéria tributável for atingida duas ou várias vezes com a mesma razão: as tributações deveriam ser da mesma natureza, quer pessoais, quer reais. Caso contrário haveria sobreposição de impostos e não dupla tributação.

Com a edição da Lei Municipal nº 14.042/05 foi instituído o CPOM. O CPOM é o cadastro vigente no município de São Paulo, que obriga empresas prestadoras de serviços estabelecidas em outros municípios, a inscreverem-se neste instrumento, com a finalidade de não retenção do imposto sobre serviços. Curado (2012) comenta que: “A origem do referido cadastro está na guerra fiscal, travada entre os municípios para atrair empresas, mediante a redução das alíquotas do ISS” e acrescenta “o cadastro de prestadores de serviços de fora do município, foi em verdade uma das tentativas de amainar os efeitos da guerra fiscal.” Devido as constantes modernidades tecnológicas, e aumento das operações realizadas pelas empresas ao cumprimento das obrigações acessórias, e a necessidade do governo em detectar a evasão fiscal assim a fiscalização se tornou mais rígida, tendo que organizar as informações e transações realizadas pelas empresas.

## 5 CONCLUSÃO

A pesquisa teve como objetivo entender a perplexidade que o imposto sobre serviço está causando, diante desse fato, a tributação do ISS quase sempre foi pautada em várias controvérsias envolvendo o Fisco e o referido tributo. Uma das principais polêmicas relativas ao ISS diz respeito ao local da prestação do serviço para fins de recolhimento do imposto. De acordo com o art. 12 do DL 406/68, o qual disciplina também o ISS, considera-se como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, fazendo assim com que o imposto deva ser pago ao município onde está localizado o prestador, com exceção da construção civil que é no local da obra.

Então, a partir desta perspectiva, os sujeitos (prestadores) que ficavam estabelecidos em uma localidade, mas prestavam serviço em outra, eram tributados pelas duas localidades, ocorrendo uma dupla tributação. Com o advento da lei complementar 116/2003, esta regra

permaneceu: o ISS deve ser cobrado no local do serviço do estabelecimento prestador. Entretanto, a referida lei ampliou as exceções ao decreto, como nos casos dos serviços, em que a prestação ocorre no próprio domicílio do prestador, ficarão sujeitos ao pagamento neste município.

O imposto sobre os serviços incluídos no grupo será, sem dúvida, devido ao município em que esteja localizado o estabelecimento prestador, posto que somente neles o fato gerador poderá concretizar-se. Quanto aos serviços indicados no grupo b, entendemos que estes correspondem às regras específicas listadas pelo art. 3º da LC 116/2003 e o imposto deve ser recolhido para o município indicado pelo dispositivo legal, local onde ocorre a materialização da hipótese de incidência, que não se confunde com o município sede do tomador do serviço. Em relação aos serviços contidos no grupo c, o imposto deve ser recolhido conforme a regra geral disposta na lei, qual seja, ao município que hospedar o estabelecimento prestador, local da ocorrência dos fatos tributáveis, por presunção legal, que servirá, nestes casos, para afastar o conflito de competências entre os entes tributantes, orientando igualmente o sujeito passivo tributário.

A solução proposta requer uma visão ampla sobre a legislação pertinente e também sobre os fatos tributáveis, de modo a, principalmente, evitar-se as confusões conceituais, hoje tão comuns e desastrosas, entre "local da efetiva prestação do serviço" com "município sede do tomador do serviço".

Essas precauções evitarão, ou ao menos diminuirão, os eventos quando o contribuinte corre o risco de ser tributado em duplicidade pelo mesmo serviço prestado, em duas cidades diferentes. Diante das conclusões recomenda-se que as empresas afetadas pela bitributação do ISS avaliem o impacto causado em seu patrimônio e busquem medidas administrativas e/ou judiciais, no intuito de resolver a divergência e ter seu cadastro vinculado ao CPOM para amainar os efeitos da guerra fiscal, por isso, é tarefa difícil produzir a reforma tributária em ambiente democrático.

## REFERÊNCIAS

APPOLINÁRIO, Fabio. **Dicionário de Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 295p  
BRAGA, Jefferson. **A Lei Complementar Nº 116/03 e o local de pagamento do ISS**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 33, set 2006. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1258](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1258)>. Acesso em jan. 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Organização de Roque Antônio Carraza. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001a.

BRASIL. **Lei Complementar 116/03**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. – 4. ed. Ampl. e Atual.– São Paulo: Saraiva, 2013.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.

CURADO FDF, BARREIRINHAS RS. **Manual do ISS**. 1ª edição. São Paulo, Ed. Método, 2012. p. 137.

GOMES, Francisco J. **ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS DO ISS**. Ceara: CRC, 2010. 65 p  
HARADA, Kiyoshi. **ISS. Definição do estabelecimento prestador do serviço**.In: *GenJurídico*, São Paulo, agosto 2017. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2017/08/04/iss-definicao-do-estabelecimento-prestador-do-servico/>>. Acesso em jan 2019.

HILLBRECHT, R. **Federalismo e a união monetária brasileira**. *Estudos Econômicos*. São Paulo, v. 27, n. 1, p. 35-67, jan.-abr. 1997.

MARTINS, S. P. **Manual do imposto sobre serviços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELLO, Linneu de Albuquerque. **O aspecto espacial do ISS na LC. 116/2003**.In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços-ISS – Na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**.Tamboté: Manole, 2004. 2 v. p. 103 - 125.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação no âmbito do direito interno brasileiro: distinção do ‘bis in idem’ na tributação, da justaposição e da sobreposição econômica de tributos**. Florianópolis: Ufsc, 2012. 31 p.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. eampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PIVA, Silvia Helena Gomes.**A determinação do local da incidência tributária do ISS**.In. *Jornal Carta Forense*, São Paulo, 2012. Disponível em:<<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/a-determinacao-do-local-da-incidencia-tributaria-do-iss/9497>>. Acesso em fevereiro de 2019.

RICARDO, Alexandre Cebrian Araújo. **Direito Tributário esquematizado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

VARSANO, R. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: IPEA, 1997. 13 p.

WINN, Jane; ZHANG, Angela. **China’s Golden Tax Project: A Technological Strategy for Reducing VAT Fraud**. Social Science Research Network Working Paper Series, 2010.