

**UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

**A IMPORTÂNCIA E A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS (ISS) NO MUNICÍPIO DE SANTA
MARIA – RS (2006-2010)**

ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

ROSANE GUERINO DA ROCHA

Restinga Sêca – RS, Brasil

2011

**A IMPORTÂNCIA E A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS (ISS) NO MUNICÍPIO DE SANTA
MARIA – RS (2006-2010)**

por

Rosane Guerino da Rocha

Monografia apresentada ao curso de Pós-graduação em Gestão Pública Municipal, área de Ciências Sociais e Humanas, da Universidade Federal de Santa Maria, (UFSM,RS) como requisito parcial para a obtenção de título Especialista em Gestão Pública Municipal.

Orientador: Prof. Dr. Pascoal José Marion Filho

Restinga Sêca – RS, Brasil

2011

Universidade Aberta do Brasil
Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Ciências Administrativas
Pós-graduação em Gestão Pública Municipal

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a monografia de
pós-graduação

**A IMPORTÂNCIA E A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS (ISS) NO MUNICÍPIO DE SANTA MARIA – RS (2006-
2010)**

elaborada por

Rosane Guerino da Rocha

como requisito parcial para obtenção do título de
Especialista em Gestão Pública Municipal

COMISSAO EXAMINADORA

Prof. Dr. Pascoal José Marion Filho
(Orientador)

Prof. Dr. Gilnei Luiz de Moura

Prof. Ms. Guerino Antonio Tonin

Restinga Sêca, 03 de setembro de 2011.

RESUMO

**Monografia de Especialização
Pg-Lato Sensu Gestão Pública Municipal
Universidade Aberta do Brasil
Universidade Federal de Santa Maria**

A IMPORTÂNCIA E A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) NO MUNICÍPIO DE SANTA MARIA – RS (2006-2010)

AUTORA: Rosane Guerino da Rocha

ORIENTADOR: Prof. Dr. Pascoal José Marion Filho

Data e Local da Defesa: Restinga Sêca, 03 de setembro de 2011.

O presente estudo tem como objetivo determinar a evolução e a importância relativa do Imposto Sobre Serviços (ISS) no Município de Santa Maria-RS, no período de 2006 a 2010. Faz-se uma análise descritiva da evolução da arrecadação das receitas próprias e transferidas em Unidade Fiscal Municipal (UFM), bem como da participação do ISS no total arrecadado em cada ano. Os dados sobre as receitas do Município foram obtidos no setor de Contabilidade e Superintendência de Receitas da Prefeitura Municipal de Santa Maria. Concluiu-se com estudo que o ISS é a principal fonte das receitas próprias do município de Santa Maria, participando com aproximadamente 40% do total arrecadado próprio e 11% da receita total, o que inclui as receitas próprias e as transferidas. Além disso, constatou-se que a arrecadação do ISS cresceu de forma contínua no período analisado, variando entre 4,5% em 2006 e 17% em 2010. O que reforçou os aumentos de receitas foi o controle efetivo da emissão e entrega de notas mediante o acompanhamento dos pagamentos e das cobranças do ISS.

Palavras-chave: ISS. Impostos. Santa Maria.

ABSTRACT

**Monograph Specialization
Pg-Sensu Lato Municipal Public Management
Open University of Brazil
Universidade Federal de Santa Maria**

THE IMPORTANCE AND DEVELOPMENT OF TAX SERVICES (ISS) IN THE CITY OF SANTA MARIA - RS (2006-2010)

AUTHOR: Rosane Guerino da Rocha
SUPERVISOR: Prof. Dr. Pascoal José Marion Filho
Date and Location of Defense: Restinga Sêca, sept 03 2011.

This study aims to determine the relative importance of evolution and Service Tax (ISS) in the Municipality of Santa Maria-RS, in the period 2006 to 2010. It is a descriptive analysis of the evolution of the collection of own revenue and transferred to Municipal Fiscal Unit (UFM), and participation in the ISS total amount collected each year. Data on the revenues of the municipality were obtained in the sector of Revenue Accounting and Oversight of the City of Santa Maria. It concluded with a study that the ISS is the main source of own revenues of the municipality of Santa Maria, accounting for approximately 40% of the total collected and own 11% of total revenue, which includes own revenue and transferred. In addition, it was found that the collection of the ISS has grown steadily over the period analyzed, ranging from 4.5% in 2006 and 17% in 2010. What strengthened the revenue increases were effectively control the issuance and delivery of notes by following payments and collections of the ISS.

Keywords: ISS. Taxes. Santa Maria.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Receita do ISS em UFM (2006-2010).....	46
Tabela 2 - Composição da Receita Própria da Prefeitura Municipal de Santa Maria–RS (2006-2010).....	46
Tabela 3 – Transferências correntes em UFM (2006-2010)	48
Tabela 4 – Valores do ISS, das receitas próprias e do total, próprias mais transferidas	48
Tabela 5 - Participação do ISS no PIB de Santa Maria-RS, em UFM	49

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	09
2.1 Considerações iniciais sobre o ISS.....	09
2.2 Elementos formadores do ISS	12
2.2.1 Conceito de serviço.....	12
2.2.2 Contribuinte	13
2.2.3 Responsável.....	17
2.2.4 Fato gerador	18
2.2.5 Base de cálculo	19
2.2.6 Local da prestação do serviço.....	20
2.2.7 Alíquotas.....	21
3 ELEMENTOS ESSENCIAIS DO ISS E ASPECTOS RELEVANTES DA LEI COMPLEMENTAR N° 116/2003.....	22
3.1 Tipos de lançamento.....	23
3.2 Processo administrativo	27
3.3 Lista de serviços	28
3.3.1 Aspectos polêmicos da lista de serviços	29
3.3.2 Taxatividade da lista	34
4 METODOLOGIA	37
5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA	39
5.1 Caracterização do local do estudo	39
5.2 A evolução do ISS em Santa Maria	43
5.3 A importância (participação) nas arrecadações de impostos	46
5.4 A participação na receita total do Município	48
6 CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas a arrecadação dos impostos por parte das prefeituras tem sido insuficiente para cobrir as necessidades municipais, seja por que os gastos são muitos, ou porque os investimentos e manutenção necessários de infraestrutura, saúde, educação e outros, são maiores do que as receitas.

A administração das finanças públicas é um dos grandes desafios para os gestores públicos, pois as demandas sociais crescem em proporção maior do que a arrecadação. Dessa forma, é fundamental uma gestão adequada dos recursos públicos e a busca constante de maneiras de incrementar as receitas sem onerar ainda mais os cidadãos. Para tanto, é fundamental que os gestores tenham informações adequadas acerca da evolução e das principais receitas e despesas, como subsídio para a tomada de decisão.

Hoje em dia as prefeituras necessitam cada vez mais aperfeiçoar seus processos de incremento de suas receitas próprias, apesar de muitos ainda acreditarem que as prefeituras dependem exclusiva ou basicamente de transferências repassadas pelas esferas superiores. Porém é crescente o interesse dos Municípios na arrecadação própria, sendo muito já investido na melhoria de sua máquina fazendária, com soluções bastante criativas.

Cabe ressaltar que o ISS é um imposto que tributa a prestação de serviços, ou seja, um bem incorpóreo. Prestar serviços é vender um bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens imóveis ou na cessão de direitos. Seu pressuposto é a circulação econômica de um bem imaterial (prestação de serviços) em que se presume um vendedor (prestador do serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço) (MARTINS, 2002).

Nesse sentido, analisa-se a importância da receita do imposto sobre serviços, em relação às receitas do município, elaborando-se um diagnóstico da atual situação e o seu desempenho no período de cinco anos (2006-2010).

Sendo o ISS um tributo que contribui significativamente para o desenvolvimento da arrecadação municipal e levando-se em consideração a necessidade de progressivo aumento de desempenho, a presente pesquisa tenciona responder os seguintes questionamentos: Qual a importância relativa da

arrecadação do ISS no Município de Santa Maria e incremento na arrecadação? Dentro da importância do ISS para Santa Maria, quais as principais alterações ocorridas na legislação e como evoluiu a arrecadação das receitas no município nos últimos cinco anos (2006-2010)?

O estudo justifica-se por sua importância para os gestores públicos que carecem de dados históricos sistematizados e de estudos que possam auxiliar na tomada de decisão. Para a sociedade é importante, pois possibilita visualizar o montante arrecadado e a sua evolução, o que permite discutir a alocação dos recursos e exigir melhorias dentro dos parâmetros da justiça fiscal.

O objetivo desta Monografia é determinar a evolução e a importância relativa do ISS no Município de Santa Maria, visto que a sua arrecadação representa uma parcela considerada importante na receita tributária do Município. Assim, pretende-se, mais especificamente, avaliar a participação relativa do imposto em cada ano e acompanhar o seu desempenho no período.

O trabalho está organizado em seis capítulos, sendo que no primeiro deles encontra-se a introdução. No segundo capítulo apresentam-se os conceitos e a legislação sobre o ISS. O terceiro capítulo traz os elementos essenciais do ISS e aspectos relevantes da Lei Complementar nº 116/2003. A metodologia da pesquisa e a origem dos dados estão no quarto capítulo. O quinto capítulo traz alguns dados sobre o Município de Santa Maria: população, PIB, renda per capita, entre outros, e a análise e discussão dos resultados da pesquisa. Por fim, no sexto capítulo, apresenta-se a conclusão do trabalho.

2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

2.1 Considerações iniciais sobre o ISS

O Imposto Sobre Serviços (ISS) é um tributo de origem remota e, para Santos (1998 apud NASCIMENTO, 1998), já era conhecido no Egito, quando profissões como tintureiro e ourives eram gravadas por este e, além disso, são encontrados vestígios em Roma e na Grécia. Schmolders (1965 apud NASCIMENTO, 1998) afirma que a Holanda criou o tributo sobre os serviços de transporte de pessoas a partir de 1666, e a ideia foi aproveitada pela França em 1803, Rússia, em 1878 e Japão, em 1905.

Nascimento (1998) evidencia que, no Brasil, o referido imposto surgiu em 1912, com a denominação de “imposto de indústria e profissões e de imposto sobre diversões públicas”, e que, em 1965, com a reforma tributária, passou a ser inserido no âmbito dos Municípios, adquirindo algumas características ainda hoje conhecidas, e sendo denominando “Imposto Sobre Serviços” (ISS).

Para Barreirinhas (2004, p. 75), “a tributação sobre serviços de qualquer natureza, na forma atual, surgiu com a reforma tributária empreendida pela Emenda Constitucional n° 18 de 1° de Dezembro de 1965”. Segundo o autor, o artigo 15 previa o tributo municipal incidente sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, sendo de competência da Lei Complementar somente distinguir os serviços das operações sujeitas ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM) estadual, que veio substituir o antigo Imposto de Indústrias e Profissões que constitui a principal fonte de receitas tributária municipal.

Barreirinhas (2004) esclarece que o Decreto-Lei n° 406 de 31 de dezembro de 1968, surgiu com a função de regular o ICM estadual e o ISS municipal, trazendo consigo uma lista anexa de serviços tributáveis, que para a jurisprudência é taxativa.

Barreirinhas (2004, p. 76) evidencia ainda que: “a atual regulação do ISS pela Constituição vigente não alterou substancialmente a matéria”. Para o autor, “a constituição Federal prevê a incidência do tributo em seu art. 156, prevendo a

definição de serviço por lei complementar”.

Inserido na Constituição Federal de 1988, como sendo de competência municipal, o Imposto Sobre Serviços - ISS, apresenta-se, atualmente, sobretudo nas grandes cidades brasileiras, como a principal receita própria dos Municípios, em razão da concentração elevada dos serviços que são prestados pelos agentes econômicos no desenvolvimento da atividade produtiva.

Mesmo com o surgimento da Lei Complementar nº 116, em 30 de julho de 2003, ficou mantida a sistemática de listagem de serviços tributáveis inauguradas pelo Decreto-Lei nº 406/68 (BRASIL, 1968).

A legislação brasileira abriga diversos diplomas referentes ao tema, de acordo com as atribuições federal ou municipal, como pode ser verificado no Quadro 1:

Legislação Federal	Legislação Municipal
<ul style="list-style-type: none"> - Lei Federal 4729/65 (Crime de Sonegação Fiscal); - Lei 5172/66 - CTN de 25/10/1966; - Decreto Lei 406/68 de 31/12/1968, parcialmente revogado; - Constituição Federal - 1988; - Lei Federal 8137/90 (Crime contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo); - Emenda Constitucional 37/02 de 12/06/2002 (Alíquota Mínima); - Lei Complementar 116/03 de 31/07/2003 (Define nova lista). - Lei Complementar 123/2007 	<ul style="list-style-type: none"> - Lei Complementar 002/2001 – CTM e Leis Complementares 027 e 028/2004 e 40/2006; Decretos Municipais (Regulamentam): - 408/02 – Procedimentos de Substituição Tributária - 429/02 – Arbitramento de Receita - 430/02 – Estimativa de Receita - 470/02 – Livros Fiscais - 540/02 - Substituição Tributária para Sociedade de Profissionais Liberais - 541/02 – Inscrição e alteração de ofício - 542/02 – Compensação de valores pagos indevidamente - 543/02 – SPL – Define caráter empresarial - 352/03 – Nota Fiscal Avulsa

Quadro 1 – Legislação referente ao ISS
Fonte: Elaborada pela autora.

Ressalte-se que o ISS é um tributo de competência municipal incidente sobre os serviços elencados em lei complementar, excetuados os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, tributados pelo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS).

O contribuinte do ISS é o prestador de serviço, mesmo que esta não seja a atividade preponderante do prestador. Entretanto, os Municípios poderão atribuir a responsabilidade pelo ISS a terceira pessoa (responsável tributário),

mediante lei, como nos casos de substituição tributária com retenção do imposto devido pelo tomador (contratante) do serviço prestado pelo contribuinte (REIS, 2003).

Segundo o art. 156-III da Constituição Federal de 1988, compete aos Municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza, que através de Lei Complementar deverão fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais.

A Constituição Federal ofereceu aos Municípios a possibilidade de decretar e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar as suas rendas, sem tutela ou dependência de qualquer poder, prestando contas e publicando balancetes nos prazos fixados em lei, modo este, pelo qual é assegurada a autonomia financeira do Município. Com efeito, inexpressivas seriam a autonomia política e a autonomia administrativa sem os recursos próprios que garantissem a realização de obras e a manutenção de serviços públicos locais.

O Município, entretanto, não pode criar impostos além dos que lhes são instituídos pela Constituição da República, sendo da sua competência simplesmente regulamentar os que já se encontrem instituídos ou que lhe forem atribuídos em lei federal ou estadual. Convém dizer, que, “instituir tributos”, usada pelo constituinte (CF, art. 30, III), significa fixar o *quantum* a ser arrecadado e a forma de sua arrecadação.

Após a arrecadação do tributo pelo Município, sua aplicação fica ao critério da administração local, independente de qualquer consulta ou aprovação do Estado ou da União para o uso dessa renda, bastando para isso que a lei orçamentária municipal contenha as dotações necessárias para o exercício em que vão ser aplicadas.

Assim, além do poder de instituir (regulamentar) e arrecadar seus impostos, o Município também pode conceder isenções tributárias, nos tributos que forem de sua competência, porque esta atividade está no âmbito de seu interesse local.

De acordo com o artigo 151 da Constituição Federal, inciso III, a União fica impedida de isentar tributos da competência dos estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Em Santa Maria vigora a Lei Complementar Municipal 002/2001, que dispõe sobre o Código Tributário Municipal, alterada pela Lei Complementar n° 0027 e

0028/2004 de 15/12/2004, incluindo o Imposto Sobre Serviços.

2.2 Elementos formadores do ISS

Para se compreender melhor as características do Imposto Sobre Serviços, é imprescindível que se conheça, mesmo que brevemente as suas características e os elementos que o compõem. Diante dessa necessidade, serão apresentados a seguir os principais conceitos ligados ao ISS.

2.2.1 Conceito de serviço

A definição de serviço de acordo com o Dicionário Houaiss (2009) é exercício e desempenho de qualquer atividade. Assim, por analogia, no que se refere ao ISS, o imposto sobre serviços, refere-se ao tributo devido, pela prestação de serviços.

Em linguagem jurídica, em geral, Diniz (1998, p. 311) define serviço como o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”.

De acordo com Mangieri (2003, p. 30), serviço é o “produto do trabalho humano destinado à satisfação de uma necessidade, através da circulação econômica de um bem imaterial ou incorpóreo”.

Cassone (2000, p. 322) descreve que “serviços são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros”. Sendo definidos por Lei Complementar, por expressa disposição constitucional (art. 156, IV), que se deve excluir do âmbito do ISS, que é de competência municipal, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, que pertencem ao ICMS, de competência estadual.

Completando Nunes (1974, p. 1116), em seu Dicionário de Tecnologia Jurídica, define serviço como o exercício ou desempenho de quaisquer atividades, materiais ou intelectuais, com o fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental.

Segundo Barreirinhas (2004, p. 85), pode-se avançar perante a uma definição específica de serviço para fins de tributação pelo ISS, devendo esta "abarcas não apenas as situações em que o prestador possibilita ao tomador a fruição de um bem até então inexistente, mas também os casos em que o prestador possibilita ao tomador a fruição limitada de um bem já existente".

Ainda para Mangieri (2003), a nova lista de serviços segue a mesma linha das anteriores, já que deveria colocar no campo de incidência do ISS somente as prestações de serviços, mas colocou também os serviços.

Já no que se refere ao ISS, Barreto (2003) define serviços a partir da ideia do trabalho, como um fazer, em um conceito mais amplo, estabelecendo que:

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho "para si mesmo", não o é afirmar-se que se prestou serviço "a si próprio". Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.

Assim, conforme o exposto, percebe-se claramente em todas as definições de serviço a concepção de atividade destinada a atender diretamente as necessidades humanas. Dessa forma, a prestação de um serviço será sempre uma atividade que consiste em servir ao outro, ou seja, visando atender as necessidades de outrem, a partir do próprio agir, de própria atividade ou esforço humano.

2.2.2 Contribuinte

Segundo o art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003, "contribuinte é o prestador do serviço". O inciso II do art. 2º da mesma lei retira do campo da incidência do ISS 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. Assim, conforme observa Mangieri (2003), todas as categorias

expressas anteriormente estão fora do conceito de contribuinte.

Estabelece o Código Tributário Nacional (CTN), no seu art. 121, que:

Sujeito Passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

A Lei Complementar Municipal nº 02/2001 de Santa Maria define, em seu art. 25, que contribuinte do imposto é o prestador do serviço, assim entendida a pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, que exerça habitual e/ou temporariamente, individualmente ou em sociedade, qualquer uma das atividades relacionadas no art. 22. Este arrola a lista de serviços, e foi alterado pela Lei Complementar Municipal nº 28/2004 de Santa Maria que, em seu art. 1º § 5º, estabelece a nova lista de serviços.

Portanto, contribuintes do ISS é o médico, o economista, o contador, o cabeleireiro, o advogado, as clínicas, as empresas de consultoria, empresas de construção civil e as instituições financeiras, entre outros.

A definição do sujeito passivo é clara na legislação; contudo, pode a lei determinar que terceiros sejam os responsáveis pelo recolhimento do tributo, como é o caso da substituição tributária. Salienta-se o que diz o art. 128 do Código Tributário Nacional:

Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode 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.

É a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto, também designado terceira pessoa. Para Cassone (2000), esta forma tem razão de ser em virtude de que a primeira pessoa é representada pelo Fisco, a segunda pelo contribuinte e a terceira por quem a lei de imposição tributária dispuser, a saber, o pagador, o doador, o adquirente, o transportador, o armazenador, o depositário, o tomador do serviço.

Assim, surge a substituição tributária, que consiste na atribuição para terceiro

do cumprimento da obrigação principal que originalmente deveria ser efetuada pelo contribuinte. Verifica-se que esse é um mecanismo que torna menos onerosa e mais eficaz a atividade municipal arrecadatória, pois permite que a fiscalização concentre em poucos sujeitos passivos, que são substitutos tributários, a responsabilidade de muitos, que são os substituídos.

Melo (2000) confirma essa posição e salienta que a substituição consiste na imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro – que não praticou o fato gerador – mas que tem vinculação indireta com o verdadeiro contribuinte. Desse modo, o legislador afasta completamente o real contribuinte, prevendo o encargo a outra pessoa que fica obrigada ao pagamento da dívida.

De acordo com Ávila (2004), a substituição tributária tem a finalidade de simplificar a atividade de cobrança dos impostos, atribuindo a responsabilidade para os tomadores dos serviços, os quais totalizam um menor número e possuem melhor organização administrativa.

Machado (2005) refere que a pretexto de evitar a sonegação, os Estados instituíram o regime de substituição tributária, que hoje alcança praticamente todos os produtos na esfera estadual e vários serviços na esfera municipal. Ao legislador municipal cabe escolher a relação de substitutos tributários, visando a maior economia de procedimentos fiscais, procurando concentrar os recolhimentos em poucas pessoas, facilitando assim o controle.

Alexandrino e Paulo (2003) destacam que em momento nenhum a obrigação de pagar cabe ao contribuinte, mas sim ao responsável, que já é figura prevista como obrigada desde o instante de ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, apresentam-se algumas decisões judiciais que vêm a corroborar com as opiniões expressas:

RESP 309913/SC; RECURSO ESPECIAL 2001/0029763-3 – MINISTRO PAULO MEDINA – T2 – SEGUNDA TURMA – 02/05/2002 – DJ 01/07/2002 P. 00296 RDDT VOL.: 00086 p.00165.

Ementa: TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE – SUBSTITUIÇÃO LEGAL – TRIBUTÁRIA – FONTE PAGADORA.

1. A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo.

2. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido.

3. Recurso especial de Antônio Boabaid provido e recurso da Fazenda Nacional que se julgou prejudicado.

RESP 383263/SC; RECURSO ESPECIAL 2001/0155555-4 – Ministra ELIANA CALMON – T2 – SEGUNDA TURMA – 08/04/2003 – DJ 28/10/2003 P. 00257.

Ementa: TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – PAGAMENTO JUDICIAL – RECOLHIMENTO VIA DEPÓSITO JUDICIAL SEM RETENÇÃO.

1. Esta Corte ostenta inúmeros precedentes no sentido de que o substituto tributário é pessoalmente responsável pelo imposto recolhido na fonte pagadora.

2. Se a fonte pagadora obedece à ordem judicial e efetua depósito dos rendimentos, não pode ser responsabilizada pela falta de recolhimento.

3. Obrigação que não abstrai a responsabilidade do contribuinte.

4. Recurso especial da autora improvido.

A Lei Complementar n° 116/2003 estabelece, em seu art. 5°, que contribuinte é o prestador de serviço e, em seu art. 6° prevê:

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

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

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

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

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02 17.05e 17.10da lista anexa.

Portanto, a Lei Complementar n° 116/2003 determina quais os serviços que, quando contratados, impõem ao tomador a característica de responsável tributário. Entende-se que cabe ao Município legislar sobre a matéria para esclarecer qual é o tipo de responsabilidade ocasionada, definindo se responsabilidade por substituição, ou por transferência, como é o caso da solidariedade.

Observa-se que, na elaboração da redação da lei, determinou-se a responsabilidade a terceira pessoa, propriamente para os itens que devem recolher o ISS no local da prestação, excluindo-se apenas os itens 7.11, 7.18, 11.01, 11.04, 12 (exceto 12.13), 16.01, 20, pois estes, embora devam recolher o ISS no local onde estão sendo prestados, em sua maioria são serviços prestados ao público em geral, tornando difícil ao fisco, na prática, imputar esta responsabilidade.

Deve-se recordar que existem várias controvérsias sobre a auto aplicação da Lei Complementar N° 116/2003 no que diz respeito à substituição, pois há correntes doutrinárias que defendem que a mesma depende da edição de lei local do respectivo ente federativo. Na prática, as empresas devem consultar as leis locais para se adequarem, a fim de não infringirem normas legais.

2.2.3 Responsável

No caso de transferência da obrigação tributária em virtude do desaparecimento do devedor originário ou impossibilidade de pagamento por parte deste, a obrigação é comunicada ao responsável. A transferência pode dar-se por sucessão, por solidariedade ou por subsidiariedade, conceitos que são assim definidos por Führer e Führer (2007, p. 53): "Na sucessão, o sucessor responde pelo sucedido como ocorre na transferência da propriedade de um imóvel, na herança ou na incorporação de uma empresa por outra".

Na solidariedade, o devedor solidário responde juntamente com o devedor principal, em pé de igualdade, podendo a dívida ser cobrada indiferentemente de um ou de outro, no todo ou em parte, à escolha do credor.

Na subsidiariedade o devedor subsidiário também responde juntamente com o devedor principal, mas com benefício de ordem, ou seja, em segundo plano, só depois de executados todos os bens do devedor principal na solução da dívida.

A Lei Complementar Municipal n° 02/2001 de Santa Maria, no seu art. 25, estabelecia alguns responsáveis tributários no âmbito do ISS e, embora a Lei Complementar Municipal N° 28/2004 de Santa Maria aborde novamente o assunto em seu art. 3°, nada de novo foi trazido, pois a redação permanece a mesma, alterando-se apenas a numeração dos itens, conforme é apresentado a seguir:

a) as empresas ou profissionais autônomos são responsáveis pelo pagamento do imposto relativo aos serviços a eles prestados por terceiros se não exigirem do prestador do serviço a comprovação da respectiva inscrição no Cadastro de Contribuintes da Prefeitura Municipal nos casos não abrangidos pela substituição tributária;

b) o proprietário de bem imóvel, o dono da obra e o empreiteiro são

responsáveis solidários com o contribuinte na atividade de construção civil quando os serviços forem prestados sem a documentação fiscal correspondente ou sem a prova de pagamento do imposto;

c) as cooperativas e associações são solidariamente responsáveis pelo imposto dos seus cooperados e associados quando não exigirem dos mesmos a inscrição no cadastro de Contribuintes;

d) todos os tomadores de serviços são solidariamente responsáveis se não exigirem dos prestadores a comprovação da respectiva inscrição no Cadastro Fiscal;

e) é responsável solidariamente com o promotor de espetáculos de diversões públicas a entidade proprietária da casa de espetáculos, a qual ficará obrigada a proceder à retenção e ao recolhimento do imposto quando o promotor não possuir inscrição no Município.

Segundo Martins (2002, p. 211), “empresa é a atividade organizada para produção de bens e serviços para o mercado, com o fito de lucro”.

Para Moraes (1984, p. 540), por empresa se entende “toda e qualquer pessoa jurídica, inclusive a sociedade de fato, que exercer atividade de prestação de serviço”. Para o autor, assemelham-se a empresa a pessoa física que admitir para realizar a sua atividade profissional, um ou mais profissionais da mesma habilitação.

A Lei Complementar Municipal 0028/2004, evidencia em seu artigo 43, que: “O imposto será lançado: I. Anualmente, pelo órgão fazendário, com relação às atividades relacionadas na Tabela II - 1 que integra esta Lei, quando exercidas por profissionais autônomos; [...]”.

Martins (2002, p. 214) evidencia que profissional autônomo “É aquele que presta serviços habitualmente a terceiros sem subordinação e mediante paga”.

Para Mangiere (2003), a nova Lei Complementar não mais utiliza o termo profissional autônomo e empresa.

2.2.4 Fato gerador

De acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, art. 1º, o ISS, como já visto, é um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, mesmo que esses não se

configurem na principal atividade do prestador do serviço.

Por sua vez, a Lei Complementar Municipal n° 02/2001, de Santa Maria, em seu art. 22, define como fato gerador do ISS os serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem estabelecimento fixo, constantes da lista editada ou que a ela possam ser equiparados.

Em relação à legislação citada, Mangieri (2003) evidencia que, para caracterizar o fato gerador do ISS, é necessário que existam os seguintes elementos: autonomia, efetividade, habitualidade e finalidade lucrativa. Cassone (2000, p. 322), por sua vez, observa que “o fato gerador do ISS caracteriza-se pela efetiva prestação remunerada de serviços a terceiros, e não pelo contrato ajustado”.

2.2.5 Base de cálculo

Bottallo (2003) refere que a Lei Complementar 116/2003 reproduziu em seu artigo 7º, caput, a mesma regra constante do preservado no art. 9º do Decreto-Lei n° 406/68, a saber, “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

Para Bottallo (2003), a base de cálculo do ISS é o preço da contrapartida auferida pelo prestador do serviço, que se define no momento em que a prestação se concretiza. Assim, valores que não se enquadram a esta remuneração não integram, nem podem integrar a base de cálculo, porque não fazem parte do preço do serviço prestado¹.

Bottallo (2003, p. 59) ainda evidencia, que:

A base de cálculo do ISS não pode alegar todas as entradas de dinheiro nos cofres do prestador, mas, tão-somente, as parcelas correspondentes ao efetivo preço dos serviços que executa, a matéria tributável do imposto em tela é, pois, a resultante da prestação de serviços (atividade-fim), com exclusão das demais entradas, ditas orgânicas ou secundárias.

Ainda para o autor, nunca é demais lembrar que se a base de cálculo do ISS levar em conta elementos que não se enquadram a prestação do serviço realizada,

¹ A respeito da composição da base de cálculo do ISS e da exclusão de valores que nelas não podem ser integrados (ainda que transmitem pela contabilidade do prestador de serviço), v. nosso; Empresa prestadoras de serviços e base de cálculo do ISS” (BARREIRINHAS, 2004, p. 13).

descaracterizar-se-á do perfil constitucional deste tributo.

De acordo com Bim (2003, p. 94):

A LC 116/03 nada dispôs sobre a base de cálculo dos profissionais liberais e das sociedades uniprofissionais. Houve o encampamento do regime da base de cálculo da construção civil (§§ 2º do artigo 9º do DL 406/68), mas não da exploração do serviço de pedágio (§§ 4º, 5º e 6º do artigo 9º do DL 406/68) e muito menos o da tributação fixa dos profissionais liberais e das sociedades uniprofissionais (§§ 1º e 3º do artigo 9º do DL 406/68). Esses serviços mantiveram a sua base de cálculo conforme estipulado no artigo 9º do DL 406/68, norma especial que está vigendo.

Outra novidade presente na Lei Complementar 116/2003 e que não constava no texto do projeto, foi o veto às deduções das subempreitadas, no valor estabelecido dos serviços das empreiteiras. A ideia é de que prevalece a cumulatividade do ISS.

2.2.6 Local da prestação do serviço

Muitas controvérsias existem na doutrina a respeito de qual deve ser o local da prestação de serviço considerado para efeito do recolhimento do ISS, ou seja, sobre onde realmente foi prestado o serviço, ou onde está a empresa prestadora do serviço. No caso da atividade de construção civil, o entendimento é pacífico, pois o Decreto-lei 406/68 já estabelecia que, no caso dessa atividade, considera-se que o local da prestação do serviço, é o espaço onde a prestação for efetuada, tratamento que foi mantido pelas legislações posteriores. A Lei Complementar Municipal nº 02/2001 de Santa Maria determina, em seu art. 23, que:

Para efeito da incidência do imposto, considera-se local da prestação do serviço:

I – o local do estabelecimento prestador;

II – o local onde se efetuar a prestação do serviço, no caso de construção civil, ou quando o serviço for prestado em caráter permanente por estabelecimento, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município;

No mesmo sentido, pode-se verificar que o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que se consideram prestados e o imposto devido no local da

prestação os seguintes serviços: execução da obra; demolição; edificações em geral; estradas; pontes; portos e congêneres; execução da decoração e jardinagem; corte e poda de árvores; execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres; estabelecimento do tomador da mão-de-obra; entre outros.

A Lei Complementar Municipal nº 28/2004 de Santa Maria, através do seu art. 2º, reproduz em cópia fiel o ordenamento sobre o local do pagamento do imposto encontrado na Lei Complementar nº 116/2003, e a atividade de construção civil permanece com a determinação de recolher o ISS no local da obra.

2.2.7 Alíquotas

De acordo com o Dicionário Houaiss (2009), alíquota se refere ao percentual com que um tributo incide sobre o valor de algo tributado.

Para Belo (2005, p. 1), “a alíquota é o percentual que irá incidir sobre a base de cálculo para elaborar-se a apuração do montante devido a título do tributo”.

Quanto às alíquotas, ficou estabelecido na esfera federal através da Emenda Constitucional nº 37/02, art. 88 a alíquota mínima de 2% e na Lei Complementar Federal nº 116 /03, art.8º, inciso II a alíquota máxima de 5%.

3 ELEMENTOS ESSENCIAIS DO ISS E ASPECTOS RELEVANTES DA LEI COMPLEMENTAR N° 116/2003

Conforme Rocha (2003, p. 83), o legislador municipal é quem define a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros que estão ligados ao pagamento dos serviços prestados, pois isto representa um meio de assegurar com mais segurança o recebimento dos valores tributários. A Lei Complementar 116/2003, em seu art.6º,§2º, II, define a responsabilidade das pessoas jurídicas tomadoras ou intermediárias.

O responsável pelo recolhimento: “Pode ser o Contribuinte, o substituto tributário ou os solidariamente responsáveis – quem a Lei assim designar” (art. 6º da L.C. 116/2003).

Segundo Mangiere (2003), mesmo o responsável tributário não praticando o fato gerador, acaba sendo onerado pela carga tributária. Alguns doutrinadores entendem que esta forma de sujeição passiva indireta afronta o art. 3º do Código Tributário Nacional, por que: “visualizam, *in casu*, imposição tributária como forma de sanção de por ato ilícito, ou mais especificamente, pelo desrespeito a uma obrigação acessória”.

A Lei Complementar Municipal 0028/2004, conforme evidencia em seu art. 23, o ISS é considerado devido no local onde o serviço foi prestado e no estabelecimento prestador e, em caso de não haver estabelecimento, será considerado o local do domicílio do prestador. São consideradas exceções as previstas nos incisos I a XX, quando o imposto será devido no local, conforme consta no que é referido a seguir:

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 n° 116/03; II - da instalação dos andaimes, pátios, 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

decoreção 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 - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa; XI - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa; XII - da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa; XIII - onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa; XIV - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; XV - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa; XVI - 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; XVII - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa; XVIII - 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; XIX - 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; XX - 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 do art. 22, 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 de serviços, 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 da lista de serviços. § 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 a sua caracterização as denominações de sede, filial, agência, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

3.1 Tipos de lançamentos

Carvalho (2003, p. 282) separa bem as funções de lançamentos e de homologação do lançamento, com os seguintes dizeres:

Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, este

outro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um, certifica a quitação; o outro, certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

Nas palavras de Guerra (2003, p. 81), “sabe-se que a regra matriz de incidência tributária comporta descrição hipotética de um fato no seu antecedente e prescreve efeitos no seu conseqüente”. Assim, prossegue a autora, destacando que: “Realizada a operação de subsunção, ocorre o **fenômeno da incidência**, mediante a aplicação do direito”. Dessa forma, constituído o fato jurídico tributário, instala-se automática e infalivelmente, a relação jurídica tributária. Assim, é nesse momento, a partir do lançamento que surge a necessidade de ser formalizado o crédito tributário, que se constitui em instrumento que dispõe o Poder Público para fazer incidir a norma geral e abstrata (regra matriz de incidência tributária) sobre um fato concreto.

Ainda para a autora o lançamento tributário é um ato administrativo oriundo de processo vinculado. Assim, depois de estabelecida em Lei, o que agente administrativo que é o titular da competência e que deve formalizar o crédito tributário, estipulando os termos que serão exigidos da obrigação jurídica tributária e formalizando a relação com ato administrativo do lançamento, que, é, em verdade, norma individual e concreta, a qual declara a existência do evento concretamente ocorrido no passado, constitui o fato jurídico tributário e confere exigibilidade ao crédito correspondente. Portanto, a despeito da linguagem empregada pelo legislador ao se referir a constituição do crédito pelo lançamento, o crédito tributário, não é constituído, mas formalizado pelo lançamento tributário. A partir do lançamento é conferida exigibilidade a obrigação tributária.

Segundo Martins (2002), o lançamento do ISS pode ser feito normalmente como se faz em relação a qualquer imposto, de acordo com as espécies de lançamentos: de ofício, por declaração e por homologação.

O lançamento de ofício ocorre quando o fisco constata que o preço do serviço é menor do que seu custo, é possível arbitrá-lo. Neste caso, quando à constatação da autoridade de que as declarações do sujeito passivo estão alteradas, havendo, ainda, fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real dos serviços, ou quando o que foi declarado for inferior ao seu concorrente no mercado, é autorizado ao sujeito ativo (fisco) arbitrar o preço do serviço, com base no art.148 do CTN.

Por declaração ocorre quando o contribuinte calcula o imposto devido e o declara ao fisco, mostrando os elementos concretos que o levaram a fazer a declaração, sujeitando-se a posterior confirmação por parte da municipalidade, como exemplo pode-se citar a estimativa.

O lançamento por homologação ou auto de lançamento, ocorre quando o sujeito passivo (contribuinte) deve antecipar o pagamento do imposto independentemente de manifestação da autoridade administrativa. Posteriormente o fisco analisa as informações que lhe foram prestadas através de fiscalização e as homologa. O sujeito passivo é que vai verificar o cálculo e efetuar o recolhimento do imposto. O parágrafo 4º do art.150 do CTN dá o prazo de cinco anos para a homologação de lançamento, contado da ocorrência do Fato Gerador. Quando o auditor fiscal ratifica a informação do contribuinte é que ocorre a homologação.

A Lei Complementar Municipal 0028/2004 evidencia:

Art. 43 - O imposto será lançado: I-anualmente, pelo órgão fazendário, com relação as atividades relacionadas na Tabela que integra esta Lei, quando exercidas por profissionais autônomos; II-mensalmente, mediante lançamento por homologação, com relação às atividades relacionadas na Tabela II – 2, que integra esta lei, quando exercidas por empresas, sociedades ou pessoas a elas equiparadas.

Martins (2002) destaca que a retenção na fonte do ISS também pode ser considerada uma forma de lançamento por homologação, onde se costuma descontar a quantia certa correspondente ao imposto do valor pago pela prestação dos serviços. Isto é feito em relação a profissionais autônomos ou em relação a serviços de construção civil, pois nesta última costuma-se exigir a prova do pagamento do ISS para a concessão do “habite-se”. Também quando o profissional que presta serviços não é cadastrado perante a repartição fiscal, costuma-se reter o imposto na fonte, ficando responsável pelo pagamento do tributo o tomador de serviço que assim não proceder. Contudo, a Lei deve especificar quais foram as situações que levaram a retenção na fonte e quem é o responsável pela retenção, sem que para isso seja feito por decreto do Poder Executivo.

Segundo Mangiere (2003, p. 40), em virtude do elemento espacial do ISS, muitos impostos sofrerão a incidência no local em que foram prestados e não mais no seu local do seu estabelecimento. A substituição tributária será de muita valia no controle dos serviços prestados por empresas de fora.

Sobre esse aspecto, a Lei Complementar Municipal 0028/2004, diz que:

Na condição de substitutos tributários, são responsáveis pelo pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza referente a quaisquer serviços a eles prestados, independente de estarem ou não cadastrados no Município o proprietário da obra, os administradores de obras, as empresas de construção civil, empreiteiro principal e as incorporadoras, inclusive pelo imposto devido sobre as comissões pagas às imobiliárias e aos corretores de imóveis as distribuidoras de raspadinhas e demais produtos de loterias, bingos, cartões, pules, ou cupons de apostas, sorteios, inclusive de títulos de capitalização e congêneres, pelo imposto incidente sobre as comissões pagas às empresas revendedoras daquelas o explorador, promotor, organizador ou terceiro que participem com interesses nas atividades de espetáculos de diversões e o proprietário da casa onde ocorrer o evento ou espetáculo os locadores de máquinas, aparelhos e equipamentos instalados, inclusive pelo imposto devido pelos locatários estabelecidos no Município e relativos à exploração desses bens os titulares dos estabelecimentos onde se instalarem máquinas, aparelhos e equipamentos os que utilizarem serviços de profissionais autônomos as empresas administradoras de cartões de crédito os hospitais, laboratórios, ou não clínicas e as empresas que explorem serviços de planos de saúde ou de assistência médica os bancos e demais instituições financeiras as empresas e entidades que explorem loterias e outros jogos, inclusive apostas, as entidades de administração pública direta, indireta ou fundacional de quaisquer dos poderes do Município, órgãos da administração direta da União, do Estado, bem como suas respectivas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista sob seu controle e as fundações instituídas pelo Poder Público Federal e Estadual, as agências de publicidade e propaganda, as empresas de energia elétrica, telefonia, distribuição de água e gás as empresas concessionárias de veículos automotores, as instituições em forma de sindicato, federação, confederação, fundação, condomínio, cooperativa, associação ou sob outras denominações associativas que venham assumir, os tomadores de serviços que efetuarem pagamento de serviços a terceiros não identificados e a empresa ou profissional autônomo que não possua inscrição no Cadastro Municipal de Contribuintes, os condomínios de qualquer espécie toda empresa privada industrial, comercial ou prestadora de serviços, estabelecimentos de ensino, empresas de rádio, jornal e televisão, entidades associativas e recreativas, quando os serviços a eles prestados forem efetuados por empresa ou profissional autônomo que não possua inscrição no Cadastro Municipal de Contribuintes do Município de Santa Maria outros que o Município venha a regulamentar por Lei, respeitadas as disposições do Código Tributário Municipal.

3.2 Processo administrativo

Conforme Martins (2002, p. 235) “emitida a notificação de lançamento pela autoridade municipal pelo não recolhimento do ISS, é possível ao sujeito passivo recorrer administrativamente da referida decisão. Trata-se da impugnação”.

Conforme art. 134 da Lei Complementar Municipal 0027/2004:

O recurso pode ser administrativo e judicial. Administrativamente é ao órgão arrecadador ou autuador; e existem três instâncias no Município:
Primeira: órgão autuador/arrecadador;
Segunda: Comissão de Recursos Fiscais (Secretário de Finanças);
Terceira: Conselho Municipal de Contribuintes (Prefeito Municipal).

Martins (2002, p. 335) ressalta que é um direito que assiste ao contribuinte é o de formular consulta a respeito da incidência do ISS, enquadramento, alíquotas, etc.

Segundo Amaro (2004), a documentação é que informa o procedimento fiscal, devendo ser por escrito e ordenadas logicamente as diligências e investigações desenvolvidas pelas autoridades fiscais. Para isso, o Código manda que sejam lavrados termos que documentem o início dos procedimentos fiscais, conforme a legislação respectiva, que deverá fixar prazo máximo para a conclusão das diligências fiscais (art. 196).

Para Amaro (2004), é importante a colocação da data de início do procedimento de fiscalização, à vista do disposto no art. 138 e seu parágrafo único: “a denúncia espontânea de eventual infração, para efeito de exclusão de responsabilidade, só cabe antes do início de procedimento fiscal que possa referir-se à infração”. Assim, também, a lei deve fixar prazos para que os trabalhos sejam concluídos, pois o sujeito passivo (contribuinte) não pode ficar permanentemente sujeito a procedimento fiscalizatório².

Ainda conforme o autor, o procedimento de fiscalização há de ser informado ao sujeito passivo, de preferência - diz o parágrafo único do art. 196 “mediante termo lavrado em livro fiscal que seja exibido; se lavrado em separado, quer o dispositivo que o sujeito passivo receba cópia autenticada, o que, é evidente, não impede que receba o original da comunicação do início do procedimento”.

² Celso Cordeiro Machado considera tão importante a formalização do termo de início da fiscalização que “seria conveniente que os termos consignassem não o dia e o mês do início da ação fiscal, mas também a hora, pois, isso pode ser elemento decisivo na solução de questões práticas relacionadas com o caráter espontâneo ou não do cumprimento da obrigação” (Garantias, in Tratado, cit., v. 6, p. 221).

3.3 Lista de serviços

Com o desenvolvimento tecnológico e a natural evolução do setor de prestação de serviços, várias atividades novas foram surgindo, ficando a margem da tributação por falta de previsão legal. Aproveitou o legislador complementar para incrementar a lista de serviços, incluindo novas atividades, bem como aperfeiçoamento a redação daqueles que já constavam na lista anterior que faziam parte do Decreto 406/68. Esta nova lista que faz parte da Lei Complementar 116/2003, veio suprir esta lacuna tornando o enquadramento mais correto, porém a nova lista assim como incluiu novos serviços, excluiu outros. A nova lei ainda alterou o valor máximo e mínimo da alíquota. Outro aspecto importante, foi o espacial, ou seja, o local de ocorrência do Fato Gerador, sofreu profundas mudanças, havendo várias atividades cuja incidência dar-se-á no local onde são exercidas.

Segundo Tauil (2004), ocorreram na nova lista muitas mudanças, chamando atenção, em primeiro lugar, o ordenamento da nova lista de serviços. Ao contrário da anterior, totalmente espalhada, em retalhos, a nova lista procurou seguir uma ordem. Ela agora é disposta em títulos, ou itens, e seguidas de subtítulos, ou subitens.

Para Cordeiro e Vasques (2004), a nova lista foi dividida em gêneros (40) e espécies, perfazendo um total de 244 itens, mantendo sua natureza taxativa, mas sempre comportando interpretações, sendo assim os Municípios poderão diminuir, mas nunca aumentar, ou manter todos os serviços arrolados na nova lista, se for conveniente. A referida lista trouxe algumas inovações, dentre elas pode-se citar, por exemplo, os itens 34 a 40: como também exclui algumas atividades, como a locação de bens móveis e taxidermia.

Para Rossi (2004), a Lei Complementar nº116/03 apresentou as atividades descritas como serviços passíveis de tributação foram listadas em 40 itens, subdivididos em 244 subitens. Uma novidade foi a disposição dos serviços na nova lista, já que na lista anterior constavam apenas itens, os quais já descreviam os serviços tributários; nesta, nos subitens é que estão descritos os serviços. Pode-se dizer que os itens são gêneros do serviço tributável e os subitens, espécies.

Conforme Vettorato (2003), outro aspecto referente à lista de serviços tributáveis pelo ISS é que nela houve a inclusão de forma genérica de alguns fatos econômicos, sem preocupar-se com algumas particularidades. Tal “desatenção”

pode ter acarretado uma série de inconstitucionalidades. Dentre os fatos elencados pela lista, pode-se citar a cessão de direitos de uso de marcas e sinais de propaganda, o contrato de franchising, o agenciamento de notícias, os serviços de registros públicos, e outros. No meio dessas inconstitucionalidades da lista da Lei Complementar nº 116/2003, foram incluídos fatos os quais sequer são prestações de serviços, por não se constituírem em obrigações de fazer (exemplos: construir, elaborar, consertar, etc.) ou por resultarem unicamente obrigações de dar (exemplos: compra e venda de mercadorias, locação de bens móveis, etc.). Isto é, a Lei Complementar está dando poderes ao Município de cobrar ISS sobre fatos que não são serviços, podendo desta forma invadir indevidamente a competência de tributos dos Estados (ICMS), contrariando o ordenado pelo art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

3.3.1 Aspectos polêmicos da lista de serviços

Segundo Xavier e Estrada (2003, p. 09), “os § 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 permanecem em vigor, com as normas especiais destinadas a regular a tributação dos profissionais”. O art. 9º do Decreto-Lei 406/68 é o único que não foi revogado já que pode-se perceber que não consta da cláusula revogatória da Lei Complementar nº 116/2003 (art. 10), mais especificamente o art. 9º do Decreto-Lei 406/68 é o único dos quatro artigos desse diploma que tratam do ISS (8, 10, 11 e 12) que não foi revogado.

Para Grupenhmacher (2003, p. 51), “não se pode admitir a represtinação do art. 9º § 3º do Decreto-lei 406/68, por imperativo do princípio da isonomia tributária”. O aplicador da Lei Complementar nº 116/2003 deve permanecer tributando as sociedades de profissionais pela forma fixa anual, já que aos autônomos será dispensado tal tratamento tributário.

Segundo Chiesa (2003), a Lei Complementar 116/2003, no momento em que instituiu no art. 7º as bases de cálculos possíveis, não contemplou a possibilidade de os Municípios exigirem o ISS mediante a cobrança de um valor fixo. Aliás, como salientado acima, nem poderia, pois a constituição Federal veda tal sistemática.

Para Bim (2003, p. 87), do art. 10 da Lei Complementar 116/2003, entende-se que foi mantido intacto o artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, pois a Lei Complementar 116/2003 revogou tão somente os artigos 8º, 10, 11 e 12. Não se vislumbrando, portanto, grandes dúvidas sobre a subsistência do § 1º do art. 9º do Decreto-Lei 406/68. “Assim os profissionais Liberais, aqueles que prestam serviços sob a forma pessoal, não empresarial continuam a contribuir pelo regime de tributação por alíquota fixa”.

Scaff (2003) entende que não houve mudanças no texto original do art. 9º, § 3º do Decreto-Lei 406/68 permanecendo plenamente em vigor, em face de que a Lei Complementar 116/2003, em seu art. 10, determinou apenas a revogação das alterações (art.8, § 10, 11 e 12) nele efetuadas pelo Decreto Lei 834/69 e pela Lei Complementar 56/87.

Já para Tauil (2004), a grande novidade foi a supressão das exceções previstas anteriormente. A regra matriz continua sendo o preço do serviço, sendo excluídas as exceções da base de cálculo dos profissionais autônomos e das sociedades profissionais (ou uniprofissionais). Isto significa que a Lei Municipal não é mais obrigada a determinar alíquotas específicas para os profissionais autônomos e para as sociedades profissionais. Importante ressaltar, porém, que em relação aos profissionais autônomos, o legislador municipal pode manter o critério anterior, estabelecendo alíquotas específicas, em conformidade ao preceito indicado no Decreto-lei 406/68, que, aliás, não foi expressamente revogado na lei atual. A diferença básica é o seguinte: O Município não é mais obrigado a estabelecer como base de cálculo dos profissionais autônomos as alíquotas específicas. Estabelece se o legislador municipal assim o desejar.

Segundo Tauil (2004), ao contrário, a exceção das chamadas sociedades profissionais foi expressamente revogada. Se um Município desejar manter o benefício, poderá correr o risco de infringir o princípio da igualdade ou do tratamento isonômico.

Para Mangiere (2003), a Lei Complementar 116/2003 não mais prevê o ISS fixo. Com a nova Lei existe somente uma única base de cálculo para os prestadores de serviço: o preço do serviço. Somente o preço do serviço serve como elemento de valoração do fato gerador do ISS. Desta forma como não há nenhuma correlação entre a base de cálculo das sociedades profissionais e os autônomos pessoais com o fato gerador *in abstrato* do ISS, os serviços pessoais deverão passar a ser

tributados com base no preço do serviço a partir da aprovação da Lei Complementar 116/2003.

A Lei Complementar Municipal 0028/2004, evidencia:

§ 9 - As atividades constantes na Tabela II - 1 do Imposto sobre serviços tem, para efeitos de enquadramento para base de cálculo do ISS fixo, as seguintes definições:

- a) Nível superior - portadores de diploma de curso superior ;
- b) Nível médio - portadores de diploma de curso técnico específico na área;
- c) Demais - os não enquadrados nos itens acima. **(NR)**

§ 10 – Quando os serviços a que se referem as alíneas abaixo forem prestadas por sociedades, estas terão o imposto, calculado com base na UFM, Unidade Fiscal Municipal, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável, conforme tabela anexa: Médicos; Enfermeiros; Obstetra; Ortópicos; Fonoaudiólogos; Protéticos; Médicos veterinários; Contadores; Auditores; Técnicos em contabilidade; Agentes de propriedade industrial; Advogados; Engenheiros; Arquitetos; Urbanistas; Agrônomos; Dentista; Economistas; Psicólogos; Fisioterapeutas; Terapeutas ocupacionais; Psicanalista.

Ressalta-se que de acordo com a Lei Complementar Municipal 0028/2004, para fins do parágrafo anterior, consideram-se sociedades de profissionais aquelas que: constituam-se como sociedade de trabalho profissional; não sejam constituídas sob a forma de sociedade por ações, ou de outras sociedades comerciais ou a elas equiparadas.

As sociedades de profissionais estarão automaticamente excluídas da forma de tributação prevista no § 10, independentemente de prévia manifestação por parte do fisco, sujeitando-se, em consequência, ao recolhimento do imposto calculado sobre a respectiva receita bruta, a partir do mês, inclusive, em que deixarem de preencher quaisquer das condições definitivas definidas na Lei.

De acordo com Mattos (2003), a locação foi incluída na lista de serviços, como se fosse serviço tributável, nos subitens 3.01, 3.04, 15.03 e 15.09. Em primeiro lugar, deve-se considerar o veto apostado ao subitem 3.01 (locação de bens), já que tal veto foi baseado na declaração incidental de inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante das “listas” anteriores, proferida pelo plenário do STF no RE 116. 121/SP.

Para Chiesa (2003), nos contratos de locação não se pode falar em prestação de serviço. O que há, como foi definido pelo próprio art. 565 do Código Civil de 2002, é uma cessão do direito de uso, mas não serviço. De maneira alguma se pode

confundir a cessão do direito de uso com a atividade de prestar serviços, que revela sempre uma atuação de alguém em fazer de outrem, realizando um esforço destinado a proporcionar certa utilidade para o beneficiado.

Segundo Machado (2005), não se consubstancia serviço o atendimento de uma necessidade mediante a locação, cessão ou a permissão do uso de um bem móvel, material ou imaterial, sendo inconstitucional a norma da Lei Complementar que defina a competência Municipal para instituir o ISS abrangendo tal situação. O veto do Presidente da República ao subitem 3.01 quem após o item 3.0 da lista de serviços que acompanha a Lei Complementar 116/2003, tem apoio no entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual “a locação de bens móveis não constitui serviço”.

Para Mangiere (2003), mesmo a locação de bens móveis tendo decretada sua inconstitucionalidade pelo STF em 2000, via recurso extraordinário. O Senado aprovou a Lei Complementar com a previsão de várias cessões de direito entre os serviços elencados, não suspendendo a eficácia do dispositivo. O Presidente da República acabou vetando o subitem 3.01 da lista, mantendo por outro lado, os demais tipos de serviços que preveem cessões de direito. Lamentável incongruência.

A Lei Complementar Municipal 0028/2004 orienta em relação aos serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres, incluindo: cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda; 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; locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza; cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

De acordo com a revista Interesse público (2004, p. 185), a Lei Complementar 116/2003 – estabelece, no art. 7º, § 2º, inciso I, que: “Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza” o “valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços”.

Ao contrário da legislação anterior, que previa a possibilidade de “dedução” do

valor dos materiais “adquiridos de terceiros” e, posteriormente, “fornecidos pelo prestador de serviços” (DL n° 834/69, art. 9°, § 2°, a, respectivamente), a LC n° 116/2003 dispõem acerca da não-inclusão” do valor dos materiais empregados nos serviços descritos nos subitens 7.02 e 7.05 na base de cálculo do ISS.

Em ambas as hipóteses de incidência do ISS (7.02 e 7.05), a redação da parte final da descrição dos serviços é idêntica, no sentido de que não se considera serviço “o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS”.

Ainda fica claro, que não é qualquer material que não se inclui na base de cálculo do ISS nos serviços de construção civil previstos nos subitens 7.02 e 7.05, mas somente os produzidos pelo próprio prestador de serviços, fora do local da construção (canteiro de obras), que se encontram sujeitos ao ICMS.

Dessa forma, a tributação, pelo ISS, dos serviços dos subitens 7.02 e 7.05 da lista deve ser feita tomando com base de cálculo o valor total da prestação, constante no contrato, fatura ou nota fiscal, sem a dedução de materiais de qualquer espécie, cuidando-se apenas, para não tributar, o valor dos materiais comprovadamente produzidos pelo prestador de serviços fora do local da prestação, empregados na obra.

Segundo Ávila (2004), a Lei Complementar n° 116/2003 estabelece em seu art. 7°, que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, permitindo, no § 2° do mesmo artigo, a dedução apenas do valor dos materiais fornecidos (produzidos) pelo prestador dos serviços de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica, ou de reparação, conservação ou reforma de determinadas obras.

Ávila (2004, p. 34) explica que:

Os valores recebidos em nome e por conta de terceiros e que, por isso, não correspondem à remuneração do serviço próprio prestado, sequer fazem parte da base de cálculo do imposto, não se cogitando, portanto, do direito de se subtrair algo que não deve inicialmente ser incluído.

Ainda de acordo com Ávila (2004), a base de cálculo do imposto sobre serviços é o preço do serviço sem qualquer dedução. É, porém, equivocado quando incluem, na base de cálculo, quaisquer valores, inclusive aqueles que não correspondem à remuneração pela prestação de serviços próprios. A questão inicial,

portanto, não é saber o que pode ser subtraído da base de cálculo, mas, antes logicamente do que isso, o que deve ser nela incluído. Ainda para o autor, a Lei não precisa permitir que se tire da base de cálculo o que nela não devia estar incluído por não corresponder à remuneração pela prestação de serviço próprio.

3.3.2 Taxatividade da lista

Conforme Machado Segundo e Machado (2003, p.145), “não estando descrito um determinado serviço na lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003, portanto, não haverá possibilidade de tributação desse mesmo serviço pelos Municípios, através do ISS, já que não consta na lista”.

Há quem afirme, a propósito, a possibilidade de interpretação ampliativa dos tais itens, de sorte a abranger hipóteses neles não previstas.

Para os autores (2003, p.146), em alguns julgados do supremo Tribunal Federal, chegou-se admitir que a lista de serviços, conquanto taxativa, comportaria o emprego da analogia na compreensão de seus itens.

Sobre o assunto Machado Segundo e Machado (2003, p. 320) escreveram que:

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional, dizer que ‘o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei’ (art. 108, § 1º).

Ainda segundo Machado Segundo e Machado (2003), a lista de serviços não comporta interpretação por analogia, mas sim extensiva. O próprio Baleeiro, conquanto se diga defensor da possibilidade de emprego da analogia, revela defender na verdade a possibilidade de interpretação extensiva.

Para Rossi (2004), os serviços tributáveis descritos no artigo 156, inciso III da CF, devem estar devidamente descritos em Lei Complementar Federal, bem como em Lei Municipal. A doutrina diverge quanto à possibilidade de interpretação ampla e analógica dos serviços listados. Essa discussão é salutar, já que se trata da materialidade da hipótese de incidência.

Carraza (2003) entende que, embora taxativa, a lista é exemplificativa, ou seja, o Congresso ao aprovar a lista de serviços, os definiu com expressões

taxativas e exemplificativas. Assim, as expressões contidas na Lei seriam gênero, enquanto as interpretações seriam espécies.

Para Machado Segundo e Machado (2003), tal manifestação é errônea, já que não se pode ampliar, por analogia, o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, em virtude do princípio da legalidade e em vista do disposto no art. 108, § 1º do CTN, segundo o qual o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não prevista em Lei.

Ainda sobre a autora, ressalta-se que, muitos Municípios já dispunham em suas Leis sobre a possibilidade de interpretação extensiva, mesmo com todas as divergências em relação à ampliação da analogia.

Diante de tanto impasse e a fim de solucionar os questionamentos a respeito da questão, a Lei Complementar nº 116/2003, dispôs em seu art. 1º, § 4º que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”, portanto, não há que se falar em exaustividade da lista, embora continue taxativa.

Conclui a autora, que com o advento da nova Lei, prevaleceu o entendimento dado pelos tribunais, mas não suprimiu o caráter taxativo da lista, já que este é previsão constitucional.

Para Alves (2004), com relação à nova lista, a mesma arrola 40 itens de serviços, cada um desses itens desdobrado em subitens. Portanto, optou o legislador complementar por definir, nos 40 itens, o gênero de serviço a ser tributado, discriminando, nos diversos subitens as espécies integrantes do respectivo gênero, isto é os serviços congêneres. Daí por que a inadequada utilização da expressão “congêneres” pela nova lista de serviços tributáveis pelo ISS, uma vez que todas os serviços congêneres passíveis de tributação estão expressamente elencados na lista de serviços, que, portanto, é taxativa.

Segundo Martins e Rodrigues (2004, p. 195), a lista de serviços é taxativa, não podendo ser ampliada por analogia, o teor do art. 97 do CTN (“somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua Extinção”), que, no art. 108, § 1º, preceitua: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

Ainda para os autores, a competência tributária dos Municípios, atribuída pela Constituição Federal, para instituir e cobrar ISS está limitada à Lista de Serviços que, em Lei Complementar, define quais as hipóteses, taxativamente, sujeitas ao imposto. Não cabe, portanto interpretação analógica para estabelecer obrigação

tributária e definir fato gerador.

4 METODOLOGIA

A pesquisa tem como objetivo determinar a evolução e a importância relativa do Imposto Sobre Serviços (ISS) no Município de Santa Maria - RS, no período de 2006 a 2010. Faz-se uma análise descritiva da evolução da arrecadação das receitas próprias e transferidas em Unidade Fiscal Municipal (UFM), bem como da participação do ISS no total arrecadado em cada ano.

As principais fontes de recursos próprios do Município são: Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter Vivos (ITBI), Taxas e outras receitas. As transferências para o município têm origem nas seguintes fontes: Fundo de Participação de Municípios (FPM), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e serviços (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) e outras.

Os dados monetários foram transformados em Unidade Fiscal Municipal (UFM), com a finalidade de excluir a variação de preços. Portanto, os resultados da pesquisa são apresentados em unidades fiscais e a sua evolução tem um caráter real, já que as UFM são corrigidas pela inflação do período.

Na apresentação dos resultados da pesquisa, salienta-se a importância relativa do ISS sobre as demais fontes de recursos, uma vez que o imposto é o tema da pesquisa. Entretanto, na determinação da relação entre as fontes de recursos dentro de um mesmo ano, as transformações dos valores não são necessárias, pois a base de correção é a mesma e a razão nominal não sofre transformações.

Com o intuito de qualificar ainda mais o trabalho, desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica sobre o Imposto Sobre Serviços, a base de cálculo e vários outros aspectos relacionados ao tributo. A mesma foi realizada com base em livros, artigos e legislação.

Os dados sobre o Município de Santa Maria foram obtidos junto ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Wikipédia (2011), RS Virtual (2011) e na Prefeitura Municipal de Santa Maria. Os dados sobre as receitas municipais próprias

e transferidas foram coletados no mês de março de 2011, através da contadora, junto ao setor de Contabilidade da Prefeitura Municipal de Santa Maria (RS), que constou de demonstrativos da composição da Receita Municipal do ISS relativo ao período de 2006 a 2010 e de demonstrativos da arrecadação do ISS relativo ao mesmo período, de acordo com o orçamento executado pela Prefeitura Municipal e onde constam valores em Unidade Fiscal Municipal (UFM)³ pormenorizados dos tributos arrecadados pelo Município. As demais receitas próprias e transferidas ao Município também foram obtidas no mesmo setor.

3 O valor da Unidade Fiscal Municipal (UFM) vigente no município é reajustado pelo IPCA, em caso de extinção do IPCA a Unidade Fiscal Municipal será atualizada pelo índice que o substituir ou não havendo, pelo índice que mede a inflação declarada pelo governo federal. UFMS: 2006 - 1.7078; 2007- 1.7636; 2008 - 1.8363; 2009 - 1.9524; 2010, 2.0338.

5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

5.1 Caracterização do local do estudo

Geograficamente, Santa Maria está distante 287km da capital do Estado, Porto Alegre. A latitude e longitude são: 29° 54' 14" de latitude sul e 53° 48' 42" longitude oeste. A área do Município é de 1823,1 Km². Os limites geográficos do Município são: ao norte, Julho de Castilhos e São Martinho da Serra; ao sul São Gabriel e São Sepé; a Leste, Silveira Martins, Restinga Seca e Formigueiro; a oeste, São Pedro do Sul e Dilermando de Aguiar (VIERO, 2007), como pode ser entendido através da Figura 1.

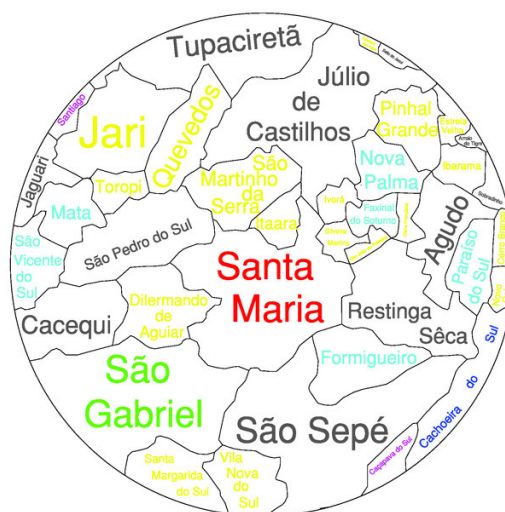


Figura 1 – Localização privilegiada de Santa Maria – RS
Fonte: Wikipédia (2011)

A cidade de Santa Maria é conhecida como a cidade cultura ou Coração do Rio Grande do Sul. O primeiro em função da presença da Universidade Federal de Santa Maria e também pela grande produção artística na cidade; o segundo, pela sua localização geográfica privilegiada e pelo papel econômico e político que exerce na região central do estado do Rio Grande do sul.

Santa Maria, apesar de ser considerada uma cidade de porte médio, com uma população de 261.027 habitantes, conforme apontou Censo 2010, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a cidade apresenta uma grande

população flutuante de estudantes e militares de diversas cidades do Rio Grande do Sul e do Brasil, de aproximadamente 30 mil habitantes.

Algumas informações sobre Santa Maria, são apresentadas no Quadro 2

INFORMAÇÕES SOBRE O MUNICÍPIO DE SANTA MARIA-RS	
População Total (2010)	261.027 habitantes
Área (2010)	1.779,6 km ²
Densidade demográfica (2010)	146,7 hab/km ²
Taxa de analfabetismo (2000)	4,96 %
Expectativa de vida ao nascer (2000)	74,01 anos
Coeficiente de mortalidade infantil (2007)	11,07 por mil nascidos vivos
PIBpm (2008)	R\$ mil 3.255.272
PIB per capita (2008)	R\$ 12.200
Exportações totais (2008)	U\$ FOB 16.886.907

Quadro 2 – Dados sobre Santa Maria

Fonte: Adaptado de Prefeitura Municipal (2011); RS Virtual (2011)

A data de fundação da cidade é o dia 17 de maio de 1858, a cidade surgiu a partir de acampamentos militares que pretendiam estabelecer fronteiras entre as colônias portuguesa e espanhola.

Conforme Torronteguy (2003, p. 72): “Em 1787 e na década que se seguiu, militares portugueses se acantonaram no acampamento português, ou simplesmente acampamento. Daí vem a origem da atual Rua do Acampamento”. Foi a partir desta rua, situada no centro da cidade que Santa Maria começou a dar os primeiros passos para se transformar em uma cidade como se conhece atualmente.

Já de acordo com o imaginário, conforme relata Torronteguy (2003) Santa Maria nasceu do amor de uma índia chamada Imembuí, por um jovem português chamado Rodrigo, nas margens do Arroio Itaimbé.

De acordo com dados do site da Prefeitura Municipal de Santa Maria, por sua localização central, facilita diversificados encontros de negócios, um considerável número de eventos, entre eles os que mais se destacam são: Feira Industrial de

Santa Maria (FEISMA), Romaria Estadual de Nossa Senhora da Medianeira, Expofeira, Festival Internacional de Balões, Encontro dos Motociclistas (Mercocycle). Além disso, a cidade sedia vários congressos, seminários, shows, espetáculos teatrais, bem como vestibulares que atraem milhares de pessoas à cidade, causando um grande impacto na economia, através da movimentação do comércio e na prestação de serviços.

Informações da Prefeitura Municipal mostram que a atividade do comércio e prestação de serviços absorve mais de 80% da população economicamente ativa de Santa Maria. A indústria somente aparece em terceiro lugar na formação do PIB de Santa Maria, situada depois do setor primário.

De acordo com levantamentos da Prefeitura de Santa Maria, existem no Município, como prestadores de serviços, 10.118 empresas; profissionais autônomos, 4.858 (SANTA MARIA, 2011).

Mas o fator determinante para o desenvolvimento da cidade foi a Viação Férrea. A partir dela, Santa Maria começou a atingir maiores projeções, desenvolvimento comercial, educacional e econômico. Foram os trens que trouxeram impulso para Santa Maria.

A partir da inauguração da estrada de ferro unindo Santa Maria - Cachoeira e mais tardiamente com a ligação a capital, os produtos e serviços podiam chegar até a cidade. Interligado a tudo isso, inúmeros serviços começavam a ser oferecidos, restaurantes e hotéis, e empregos a serem criados, para atender a demanda de viajantes que aqui chegavam. Santa Maria deve e muito a linha ferroviária, por tudo que ela contribui para o enriquecimento econômico e cultural para a cidade.

Atualmente Santa Maria possui além de um comércio movimentado, sete instituições de ensino superior, entre elas a primeira universidade pública do interior do Brasil, Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). A cidade ainda tem uma grande movimentação pela realização de diversas festas religiosas, tendo 36 igrejas e templos das mais diferentes religiões, 20 centros militares, além de museus, teatro entre tantos outros atrativos.

Diferentes grupos étnicos estão presentes na cidade, apresentando suas manifestações artísticas e culturais, como judeus, italianos, alemães, afrodescendentes e indígenas entre outros. Juntos criam a identidade desta cidade, e fazem dela uma cidade reconhecida pela sua história e beleza.

Turisticamente a cidade também é destaque no segmento religioso, em razão

de sediar o Santuário de Nossa Sr.^a Medianeira, padroeira do Estado do Rio Grande do Sul, sendo recentemente promovida a arquidiocese.

Pela sua localização privilegiada Santa Maria, exerce importante papel estratégico na defesa do país, na difusão de conhecimento, tecnologia e religiões, na interação com outros países do Mercosul, na distribuição da produção, e no comércio regional (RS VIRTUAL, 2011).

Principal polo comercial e de serviços da região centro, Santa Maria, além de compras, oferece muitas atrações para o visitante como: shows, Turismo religioso e muitas belezas naturais em locais muito próximos ao centro da cidade. Entre os atrativos naturais pode-se destacar em Santa Maria, o Morro das Antenas, que oferece uma privilegiada vista panorâmica da cidade, outro atrativo é o Morro do Cechella, conhecido como um lugar ideal para a prática de esportes radical; a Estrada do Perau oferece paisagens maravilhosas proporcionadas pelos morros e por suas árvores nativas, à também uma grande quantidade de cascatas, balneários e morros que cercam a cidade, proporcionando aos habitantes e aos viajantes momentos de lazer e de descontração (RS VIRTUAL, 2011).

A cidade possui também lugares interessantes para se conhecer entre eles destacam-se: Universidade de Santa Maria, o Teatro Treze de Maio; Calçadão; Vila Belga; Monumento ao Ferroviário; Parque Itaimbé, Shopping Centers; Prédios Históricos; Templos Religiosos e muitos museus, entre eles destacam-se: Museu Gama D'Eça, Museu Pallotti e o Mallet.

A cidade possui também espaços culturais como o Anfiteatro Caixa Preta, Arquivo Histórico municipal, Biblioteca Pública, Casa de Cultura, Instituto Municipal de Artes Eduardo Trevisan, Teatro Santa Maria.

O setor gastronômico, outro ramo importante da cidade de Santa Maria, é muito diversificado, possuindo muitas opções para todos os gostos, pois são muitas as pizzarias, churrascaria, galeterias, cantinas, casas de chás e lancherias, entre outros.

Outro setor que se destaca também na cidade é o setor hoteleiro, tendo uma grande quantidade de hotéis, motéis, pousadas, apart hotéis, Casa de Retiro, condomínios.

Santa Maria é conhecida também como cidade universitária, pois abriga sete instituições de ensino superior, destacando-se entre elas a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e o Centro Universitário Franciscano (UNIFRA).

Sendo o principal polo comercial e de serviços da região central do Rio Grande do Sul, Santa Maria, além de compras, oferece muitas atrações para seus visitantes em relação ao Turismo, como os muitos eventos permanentes que sedia, destacando-se a Romaria de Nossa Senhora Medianeira que reúne milhares de fiéis e eventos culturais como a Feira do Livro, a Feira das Profissões, a FEISMA e, eventos recentes como o Festival Internacional de Balões e Santa Maria Open de tênis.

A cidade possui muitos centros de eventos, destacando-se o Centro Marista de Eventos, Clube Recreativo Dores, Itaimbé Palace Hotel, Parque Hotel Morotin, Seminário São José e a Sociedade de Medicina, entre outros. Outro setor que se destaca é o setor de transporte e agenciamento de viagens, visto que a cidade possui uma grande quantidade de agências de viagens, destacando o Turismo emissor e receptor.

5.2 A evolução do ISS em Santa Maria

O ISS foi criado durante a reforma tributária ocorrida em 1965 e instituído para incidir especificamente sobre atividades econômicas arroladas em listagem estabelecida e editada através de lei complementar, a Lista de Serviços.

A legislação federal estabeleceu o ISS no Decreto-Lei nº 834/69 e Lei Complementar nº 56/87, posteriormente veio a LC nº 116/2003.

Em Santa Maria a primeira lei que estabeleceu o ISS foi a 2031/1978 e 2032/1978, posteriormente veio a LM nº 3731/1993, alterada pela nº 3853/1994, nº 3933/1995.

Em 2002 foi editado um novo Código Tributário, a LCM nº 02/2001, a qual foi alterada pelas Leis Complementares nº 13, 15, 27, 28, 38, 40, 63, 68, 67, 73, 74, 75 e 76, a LCM nº 28/2004 adequou o Código Municipal em relação à nova Lista de Serviços estabelecida na LC nº 116/2003.

Salienta-se que a nova Lei – Lei nº 116/2003 – trouxe questionamentos que até hoje estão sendo discutidos nos tribunais, dentre eles cita-se a tributação dos cartórios e a dedução dos materiais na atividade de construção civil. Outra questão que gerou controvérsia refere-se às sociedades de profissionais. Em relação à

atividade de cartórios, recentemente foi incluído o item da Lista e a forma atual de tributação adotada é por percentual de receita. Quanto à dedução dos materiais na atividade de construção civil, o posicionamento é pela não permissão da dedução.

Em relação à arrecadação do ISS pode-se dizer que esse imposto destaca-se pela arrecadação mensal constante e percentual representativo na parcela de receita total.

O ISS foi responsável pelo percentual médio de 42,50% da receita própria, e 11,50% da receita total no ano de 2009 e 2010, no Município de Santa Maria. O gráfico abaixo demonstra a evolução da arrecadação do ISS no período de 2006 a 2010 no Município (Figura 2).

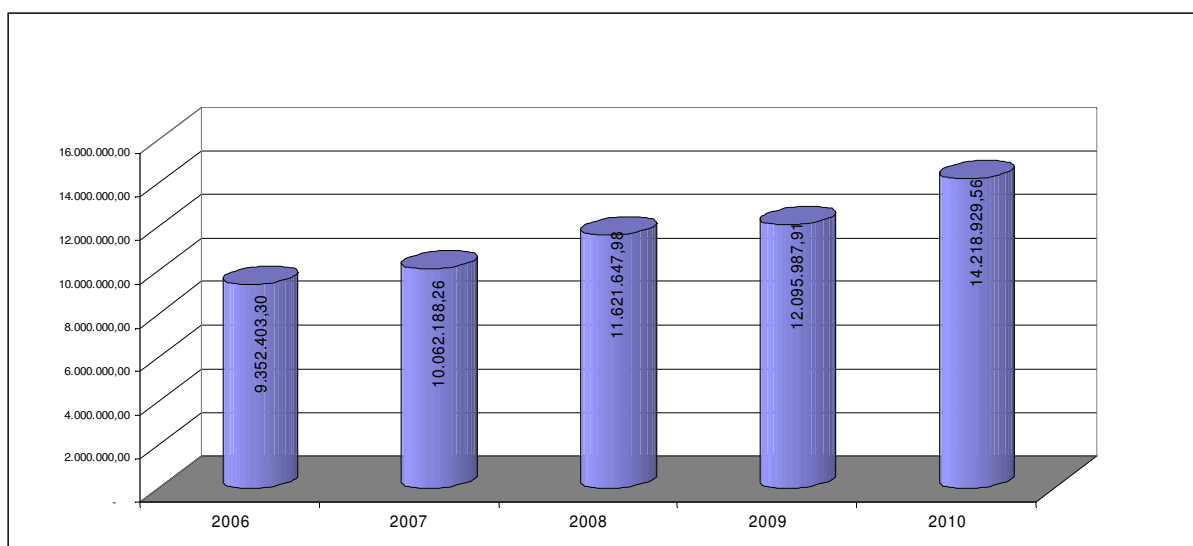


Figura 2 - Evolução da arrecadação do ISS em UFM no período de 2006-2010

Fonte: Dados da pesquisa.

É importante salientar que a receita do ISS em UFM teve um crescimento significativo. No ano de 2006 cresceu 4,5% em relação ao ano de 2005; 2007 cresceu 7,5% em relação a 2006; em 2008 cresceu 15% em relação a 2007; em 2009 cresceu 4% em relação a 2008; e em 2010 cresceu 17% em relação ao ano de 2009, representando o maior crescimento no período.

Destaca-se ainda que no ano de 2006, o ISS representou 38% da receita própria do Município; em 2007, foi 40%; em 2008, 38%; em 2009, 42%; e em 2010, 42%. Em relação à receita total, o ISS, representa um percentual que varia de 10% a 12% no período que compreende de 2006 a 2010, tornando-se uma receita importante aos cofres municipais, para fazer frente às necessidades sempre

crescentes do Município.

Com a prática informatizada, o Município pode evitar a fuga de receita, em especial de empresas que prestam serviço no Município e que tem suas sedes em outras cidades. Contudo devem recolher o imposto em Santa Maria.

No quesito substituição tributária, os órgãos públicos, responsáveis por grandes contratações, tornaram-se parceiros da prefeitura no momento que contratam serviços, retém o valor dos impostos e recolhem os mesmos aos cofres públicos.

No ano de 2007 e 2008, percebem-se os reflexos do advento da Lei nº 123/2006, a tão comentada Lei do Simples Nacional que estabelece uma série de regras, inclusive de adimplência, para que as empresas possam fazer jus a alíquotas determinadas nesta Lei.

Em 2006 o sistema unificou oito tributos federais, estaduais e municipais que incidiam sobre as micro e pequenas empresas: Imposto de Renda, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, Contribuição Patronal para a Previdência Social, ICMS e ISS. Esses tributos foram substituídos pela aplicação da alíquota global sobre a receita bruta da micro ou pequena empresa, conforme seu setor e faturamento. Beneficiam-se da lei as microempresas, com faturamento anual de até R\$ 240 mil, e as empresas de pequeno porte, que faturam entre R\$ 240 mil e R\$ 2,4 milhões.

Em relação ao ISS, a maioria das empresas teve redução de alíquota, contudo o fato de se regularizarem e estarem adimplentes faz com que possibilite o aumento na arrecadação.

Em 2010, aliaram-se às mudanças anteriormente citadas, muitas empresas de fora de Santa Maria que executaram obras na construção civil, atividade na qual o imposto é devido no local da prestação e também ao crescimento da cidade e desenvolvimento.

Na Tabela a seguir é apresentado o ISS previsto e o orçado, no período estudado, verificando-se que a partir de 2007 o valor arrecadado vem se mantendo maior do que o valor orçado (Tabela 1).

Tabela 1 – Receita do ISS em UFM (2006-2010)

		2006	2007	2008	2009	2010
UFM		1,7078	1,7636	1,8363	1,9524	2,0338
ISS	Arrecadado	9.352403,3	10.062188,26	11.621647,98	12.095987,91	14.218929,56
	Previsto	10.733224,05	8807732,08	9673434,27	10820607,23	12822994,43

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1 é apresentado o ISS previsto e o arrecadado, no período estudado, verificando-se que a partir de 2007 o valor arrecadado vem se mantendo maior do que o valor orçado, superando as expectativas dos gestores públicos. Os valores estão em UFM, para que possam ser comparados em termos reais.

5.3 A importância do ISS nas receitas do Município

O ISS representa uma importante fatia na totalidade da arrecadação de tributos no Município de Santa Maria, o que pode ser observado através dos dados apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Composição da Receita Própria da Prefeitura Municipal de Santa Maria–RS (2006-2010)

	2006	2007	2008	2009	2010
IPTU	7.284.929,41	6.517.292,40	8.489.033,47	7.026.789,46	8.366.795,45
ISS	9.352.403,30	10.062.188,26	11.621.647,98	12.095.987,91	14.218.929,56
ITBI	2.251.683,27	2.628.827,96	3.278.547,60	3.514.157,27	4.124.547,35
TAXAS	-	3.416.682,67	3.765.548,09	2.764.096,03	3.207.914,28
OUTRAS RECEITAS	5.520.970,08	2.192.995,03	3.215.608,01	3.033.362,68	3.569.642,69
Total	24.409.986,06	24.817.986,32	30.370.385,14	28.436.402,35	33.489.839,33

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir das informações nas Tabelas, apresenta-se um comparativo entre as

percentagens dos tributos próprios arrecadados pelo Município. Em 2006 o IPTU representou 30% da receita própria; o ISS, 38%; o ITBI, 9%; e as demais receitas, 23%.

No ano de 2007, o IPTU representou 26% das receitas próprias; o ISS, 40%; o ITBI, 11%; as taxas, 14%; e outras receitas, 9%.

Em 2008, o IPTU correspondeu a 28% da receita local; o ISS, 38%; ITBI, 11%; as taxas, 12%; e demais receitas, 11%.

No ano de 2009, o IPTU representou 25%; o ISS, 42%; o ITBI, 12%; outras receitas, 11%; e as taxas, 10%.

Em 2010, o IPTU detinha 25% da receita; o ISS, 42%; o ITBI, 12%; outras receitas, 11%; e as taxas, 10%. Essas participações podem ser observadas na Figura 3.

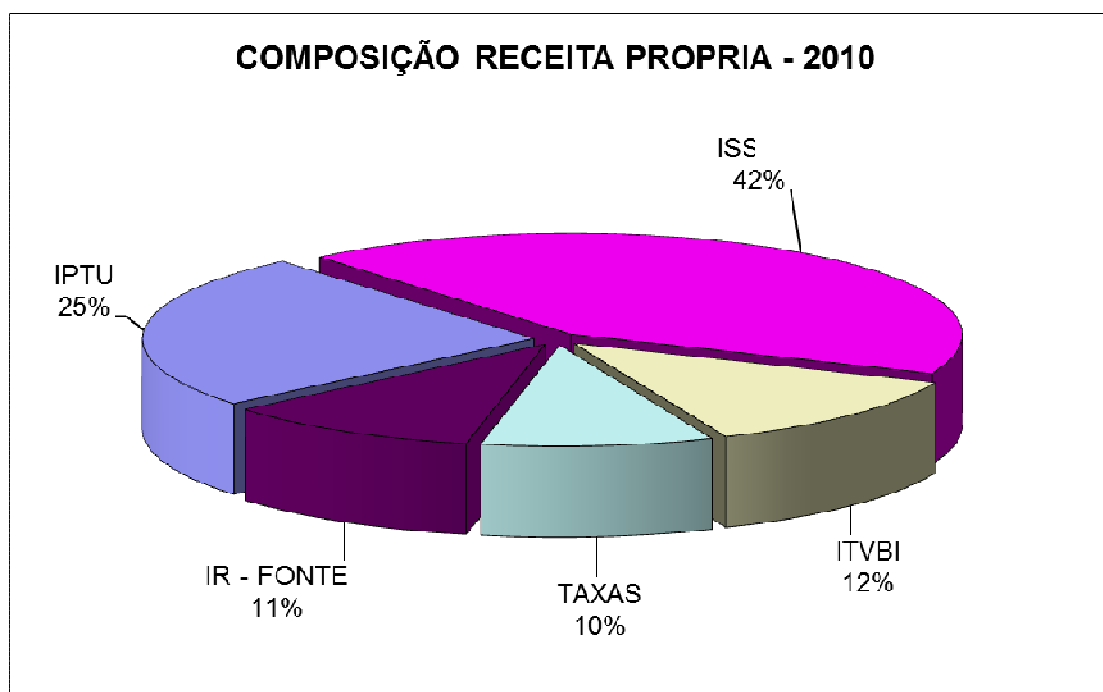


Figura 3 – Composição da receita total própria em 2010
Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se a importância do ISS no comparativo com os demais tributos, pois a sua participação é de 42% da receita própria do Município de Santa Maria em 2010.

5.4 A participação na receita total do município

A Tabela 3 traz as transferências da União e do Estado do Rio Grande do Sul para o Município de Santa Maria. Os valores foram transformados em Unidade Fiscal Municipal (UFM) para ter uma idéia da importância de cada fonte de recursos.

Tabela 3 – Transferências correntes em UFM (2006-2010)

	2006	2007	2008	2009	2010
FPM	14.544.910,88	16.950.784,33	20.824.918,95	18.511.681,86	19.024.734,05
ITR	-	66.095,52	73.122,14	95.974,78	138.138,28
FUNDE	2.254.274,75	1.884.336,65	2.315.722,00	2.032.064,75	3.083.983,77
ICMS	18.193.783,45	18.308.597,16	23.329.431,99	22.205.831,50	24.199.871,91
IPVA	5.952.319,18	6.204.286,63	7.891.826,51	10.172.205,54	10.010.327,78
FUNDEB	-	14.117.786,30	18.744.743,22	19.565.291,02	21.909.002,22
OUTRAS	19.737.025,58	9.473.744,90	9.419.581,27	10.984.285,68	9.721.583,14
Total	60.682.313,84	67.005.631,49	82.599.346,08	83.567.335,14	88.087.641,15

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados apresentados na Tabela 4 são valores do ISS, as receitas próprias e a receita total, receitas próprias mais as transferidas.

Tabela 4 – Valores do ISS, das receitas próprias e total, receitas próprias mais as transferidas

	2006	2007	2008	2009	2010
Receita ISS	9.352.403,30	10.062.188,26	11.621.647,98	12.095.987,91	14.218.929,56
Receita Própria	24.409.986,05	24.817.986,32	30.370.385,14	28.434.393,35	33.487.829,33
Receitas Transferidas	60.682.313,84	67.005.631,49	82.599.346,08	83.567.335,14	88.087.641,15
Total= P+T	85.092.299,89	91.823.617,81	112.969.731,22	112.001.728,49	121.575.470,48
ISS % da Própria	38,00	41,00	38,00	43,00	42,00
ISS % da TOTAL	11,00	11,00	10,00	11,00	12,00

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando o total das receitas próprias e transferidas, observa-se que em 2006 e 2007 o ISS representou 11% do total; em 2008, 10%; em 2009, 11%; e em 2010, 12%. Esses dados revelam que o ISS vem crescendo ao longo dos anos, mas tem-se mantido numa faixa entre 10% e 12 % da receita total (Figura 4).

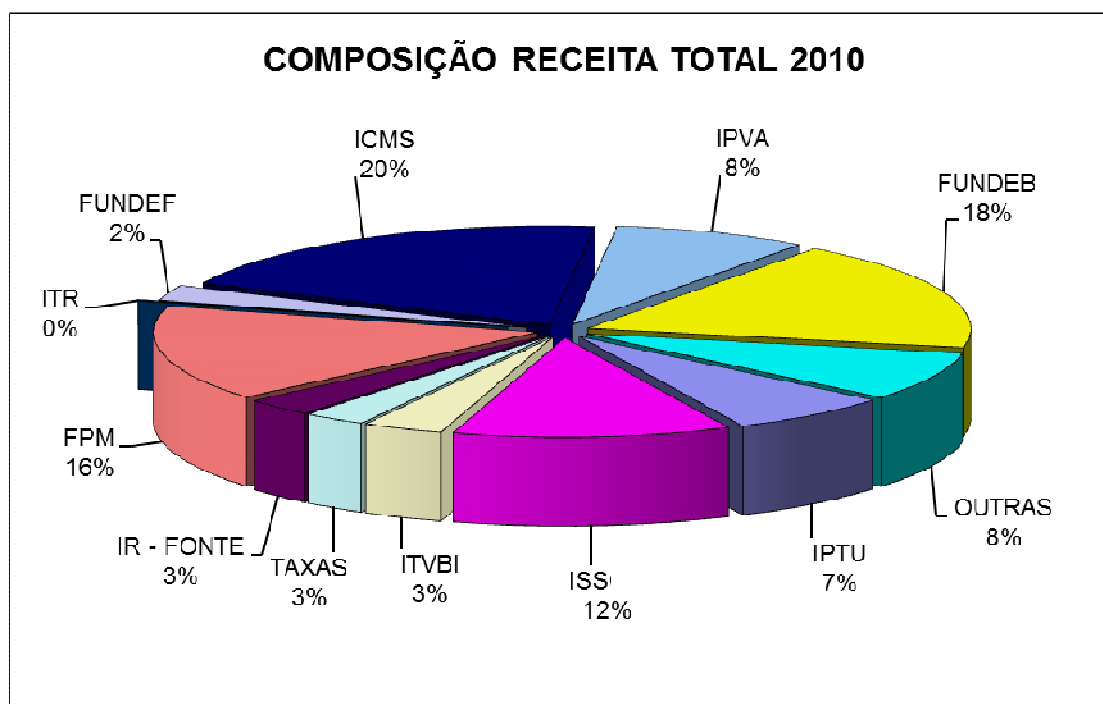


Figura 4 – Composição da receita total do Município em 2010
Fonte: Dados da pesquisa

Quando se analisa o crescimento do PIB em UFM, constata-se que de 2006 a 2008 todos os anos houve aumento na participação, sendo que a mesma variou entre 0,60% e 0,66% (ver Tabela 5).

Tabela 5 - Participação do ISS no PIB de Santa Maria-RS

Ano	PIB EM UFM	PARTICIPAÇÃO DO ISS NO PIB (%)
2006	1.551.710.973	0,60
2007	1.657.402.472	0,61
2008	1.772.734.303	0,66

Fonte: Elaborado a partir de dados da FEE e da Prefeitura Municipal de Santa Maria-RS

Na Tabela 5, verifica-se também que o produto interno bruto do Município cresceu 14,24% de 2006 para 2008, em UFM, pois passou de 1.551.710.973 UFM para 1.772.734.303 UFM.

6 CONCLUSÃO

O trabalho teve como objetivo determinar a evolução e a importância relativa do Imposto Sobre Serviços (ISS) no Município de Santa Maria -RS, no período de 2006 a 2010. Conclui-se que o ISS é a principal fonte das receitas próprias do Município, participando com, aproximadamente, 40% e em torno de 11% da receita total, o que inclui as receitas próprias e as transferidas.

Considerando todas as fontes de receitas do Município em 2010, o Imposto Sobre Serviços ficou em quarto lugar, em termos de importância financeira, atrás do ICMS (20% das receitas), do FUNDEB (18%) e do Fundo de Participação dos Municípios (16%).

Na pesquisa, constatou-se também que a arrecadação do Imposto Sobre Serviços cresceu no período, passou de 9.352.403,30 UFM para 14.218.929,56 UFM, o que representa 52,03%. Além disso, a arrecadação do tributo tem crescido de forma contínua, variando ao ano entre 4,5% em 2006 e 17% em 2010. Em relação ao PIB do Município, o ISS passou de 0,60% para 0,66%.

Entre os prováveis determinantes do crescimento de arrecadação do ISS no período, destaca-se o controle efetivo da emissão e entrega de notas mediante o acompanhamento dos pagamentos e das cobranças do ISS. O aumento da arrecadação de 2007 e 2008 pode ser parcialmente atribuído a Lei n° 123/2006, a Lei do Simples Nacional, que estabelece uma série de regras, inclusive adimplência. A referida Lei unificou 8 (oito) tributos federais, estaduais e municipais, que incidiam sobre as micro e pequenas empresas: Imposto de Renda, Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS/PASEP), Contribuição Patronal para Previdência Social, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS).

Portanto, é possível avançar muito mais sobre as bases tributárias atuais, investindo-se no cadastramento, sistemas de controle, informatização, criação de um banco de dados, através de programas de informática para que os serviços sejam planejados e estabelecidas metas a serem conquistadas, e em recursos

humanos capacitados, para exercer a fiscalização. Criar convênios com outros órgãos de fiscalização, tais como a Receita Federal e Estadual, a fim de cruzar informações, e realizar campanhas educativas, mostrando a importância na participação do incremento das receitas públicas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**: teoria e jurisprudência. 7. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “Serviços” para Fins de Tributação pelo ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 104, 2004.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BELO, Rodrigo Marcellino da Costa. **Imposto Sobre Serviços**: ainda sobre a questão de quem pode cobrá-lo. *Mundo Jurídico*, 21.03.2005. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 01 maio 2011.

BIM, Eduardo Fortunato. **A Subsistência do ISS Fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: a Plena Vigência do § 3º do artigo 9º do DL 406/68, em O ISS E A LC 116**. Coord. de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0406.htm>>. Acesso em: 01 fev. 2011.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional.

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 mai. 2011.

BRASIL. **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. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 01 mai. 2011.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). **Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FUHRER, Maximilianus Claudio Américo e FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Constitucional**, 12. ed., atualizada pela Ec n. 53, de 19.12.2006 (sobre sumula vinculante) e 11.418, de 19.12.2006 (sobre recurso extraordinário e “repercurssão geral”). São Paulo: Malheiros, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sociedades de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003. In: **O ISS e a LC 116**, coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. Dialética: São Paulo, 2003.

HOUAISS. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo:

Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos . Breves Anotações sobre a Incidência do PIS e da COFINS na importação. In: Samuel Carvalho Gaudêncio; Marcelo Magalhães Peixoto. (Org.). **Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade**. São Paulo: MP, 2003.

MANGIERE, Francisco Ramos. **ISS: teoria, prática e questões polêmicas**: ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3 ed. São Paulo: Edipro, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 2, ed, atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 – Aspectos Relevantes**. Curitiba: Juruá, 2004.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Sistema Tributário na Constituição de 1969. v. 1, São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1984.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NUNES, Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica**. Rio de Janeiro/São Paulo: Freitas Bastos, v. 2, 1974.

REIS, Fernando Antônio Sousa dos. ISSQN: local de pagamento ou de incidência tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 7, n. 99, 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4223>>. Acesso em: 29 ago. 2010.

ROCHA , Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2003.

ROSSI, Carla Cristina Paschoalotte. O ISSQN em face da Emenda Constitucional nº 37/02 e da Lei Complementar nº 116/03. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 220, 12 fev. 2004. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4817>>. Acesso em: 31 mai. 2011.

RS VIRTUAL. **Santa Maria**. Disponível em: <www.riogrande.com.br/municipios/santamaria>. Acesso em: 01 mai. 2011.

SANTA MARIA. **Lei Complementar Municipal 002/2001**. Código Tributário Municipal. Prefeitura Municipal de Santa Maria. Disponível em: <<http://www.santamaria.rs.gov.br/>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

SANTA MARIA. **Lei Complementar Municipal nº 0027**. Prefeitura Municipal de Santa Maria. Disponível em: <<http://www.santamaria.rs.gov.br/>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

SANTA MARIA. **Lei Complementar Municipal 0028/2004** de 15/12/2004. Prefeitura Municipal de Santa Maria. Disponível em: <<http://www.santamaria.rs.gov.br/>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

TAUIL, Roberto. **A Nova Lei do ISS e suas Principais Mudanças**. (2004) Disponível em:<<http://www.consultormunicipal.adv.br/004-tmunicipais/0204-novaleiiss.htm>> . Acesso em: 01 mai. 2011.

TORRONTÉGUY, Teófilo Otoni Vasconcelos. Memória e Patrimônio Histórico, Artístico e Cultural. In: SANTA MARIA, **Cidade Cultura. Conselho Municipal de Cultura de Santa Maria**. Santa Maria: Pallotti, 2003.

VETTORATO, Gustavo. A nova Lista do ISS e a Reforma Tributária. **Jus Navigandi**, Teresina. 8,n.170, 23 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2f5n/a-nova-lista-do-iss-e-a-reforma-tributaria-gustavo-vettorato#ixzz1NwQ3M9T2>>. Acesso em: 13 mai. 2011.

WIKIPÉDIA. **Santa Maria**. Disponível em: <[pt.wikipedia.org/wiki/Santa_Maria_\(Rio_Grande_do_Sul\)](http://pt.wikipedia.org/wiki/Santa_Maria_(Rio_Grande_do_Sul))>. Acesso em: 01 mai. 2011.

XAVIER, Alberto; ESTRADA, Roberto Duque. **O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03, em O ISS E A LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.