

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ
CURSO DE DIREITO

ANA PAULA CORDEIRO ERNESTO

A (IM)POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O ALUGUEL DE
IMÓVEIS PARA VERANEIO

SANTA RITA

2018

ANA PAULA CORDEIRO ERNESTO

**A (IM)POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O ALUGUEL DE
IMÓVEIS PARA VERANEIO**

Trabalho de Conclusão de Curso ao
Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba – DCJ/UFPB
como requisito à obtenção do grau de Bacharel
em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

SANTA RITA

2018

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

E71i Ernesto, Ana Paula Cordeiro.

A (IM)POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O
ALUGUEL DE IMÓVEIS PARA VERANEIO / Ana Paula Cordeiro
Ernesto. - Santa Rita, 2018.
72 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.
Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/Santa Rita.

1. Aluguel de imóveis para veraneio. 2. Imposto Sobre
Serviços de Qualquer Natureza. 3. Não incidência. I.
Alex Taveira dos Santos. II. Título.

UFPB/CCJ

ANA PAULA CORDEIRO ERNESTO

**A (IM)POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O ALUGUEL DE
IMÓVEIS PARA VERANEIO**

Trabalho de Conclusão de Curso ao
Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba –
DCJ/UFPB como requisito à obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me.: Alex Taveira dos Santos – **Orientador**

Prof.Me: Waldemar de Albuquerque Aranha Neto – **Examinador**

Profª.Ma: Herleide Herculano Delgado – **Examinadora**

AGRADECIMENTOS

Ao encerrar uma importante etapa em minha vida, posso dizer que não existem dias ruins em que não se possa sorrir e nem sonhos tão grandes que não possam ser alcançados. Portanto, meu maior sentimento é o de GRATIDÃO.

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida, pelas oportunidades e por ter guiado todos os meus passos até aqui.

Agradeço aos meus amados pais, Luzenir Cordeiro e Cláudio Ernesto, por todo carinho, amor e confiança a mim dedicados. Saibam que essa vitória é nossa! Vocês são minha base!

Agradeço à minha amada irmã Ana Cláudia e ao meu amado namorado Bruno Nunes, por toda confiança e carinho. Vocês são sinônimo de inspiração e amor!

Agradeço ao meu querido professor e orientador, Alex Taveira, por toda dedicação, confiança e paciência comigo. Muito obrigada, grande mestre!

Aos colegas e amigos/as de curso, meu obrigada por todo apoio e por todos os momentos inesquecíveis. Vocês estarão sempre guardados em minha memória e coração!

Aos demais docentes, meu muito obrigada por terem transmitido algo que levarei eternamente comigo, o conhecimento.

Por fim, agradeço a todos os meus familiares e amigos/as que verdadeiramente torceram e continuam a torcer por mim. Obrigada, obrigada e obrigada!

“O homem sonha, Deus quer, a obra nasce.”
(Fernando Pessoa)

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar que diante de cenários de crise econômica novas formas de aumento de renda surgem, dessa maneira, atualmente tem-se na locação de imóveis para veraneio uma importante fonte de renda para diversas famílias. Assim, diante do surgimento dessa nova fonte de renda, os Municípios cada vez mais têm se mostrado atentos e, conseqüentemente, demonstram o anseio em realizar a cobrança de mais tributos, dentre os quais se destaca a cobrança de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a locação de imóveis para veraneio. Todavia, a locação de imóveis para veraneio não se encaixa nas características de prestação de serviço, logo, a ocorrência de fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza resta frustrada, posto que, diante desse trabalho, percebe-se que a locação de imóvel por si só não configura prestação de serviços. Com isso, os Municípios, apesar de autônomos, devem atentar-se às diretrizes constitucionais. No primeiro capítulo, demonstra-se a competência tributária dos Municípios para a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, destacando-se o ISSQN na Constituição da República e na Lei Complementar n.116/2003, além de demonstrar a regra matriz do imposto em tela. No capítulo segundo, analisa-se a discussão doutrinária sobre a taxatividade da lista anexa à Lei Complementar n.116/2003 e a autonomia municipal diante dos serviços tributados pelo ISSQN. No capítulo terceiro mostra-se a (im)possibilidade de tributação através do ISSQN na locação de imóvel para veraneio, de modo a analisar-se o entendimento das administrações tributárias municipais e jurisprudenciais sobre a temática, assim como, a competência residual e a não obrigatoriedade de incidência de impostos existentes sobre toda atividade ensejadora de capacidade contributiva. Assim, para o presente trabalho utilizou a leitura da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, da Lei Complementar n.116/2003, além da leitura de outras leis e projetos de leis, de jurisprudências, de livros e artigos científicos que tratam sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Palavras-chave: Aluguel de imóveis para veraneio. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Não incidência.

ABSTRACT

The present work aims to demonstrate that in the face of economic crisis scenarios new forms of income increase arise, in this way, we currently have in the rental of real estate for summer vacation an important source of income for several families. Thus, in view of the emergence of this new source of income, the Municipalities have been more and more attentive and, consequently, demonstrate the desire to collect more taxes, among which we highlight the collection of Tax on Services of any Nature the rental of real estate for summer. However, the rental of real estate for summer does not fit the characteristics of service provision, therefore, the occurrence of a taxable event of the Tax on Services of any Nature is frustrated, since, before this work, it is perceived that the lease of property by itself does not constitute provision of services. With this, the Municipalities, although autonomous, must pay attention to the constitutional guidelines. In the first chapter, the tax jurisdiction of the Municipalities for the imposition of the Tax on Services of any Nature is demonstrated, standing out the ISSQN in the Constitution of the Republic and in the Complementary Law n.116 / 2003, besides demonstrating the rule matrix of the tax on screen. In the second chapter, we analyze the doctrinal discussion about the exhaustiveness of the list annexed to the Complementary Law n.116 / 2003 and the municipal autonomy in front of the services taxed by the ISSQN. The third chapter shows the (im) possibility of taxing through the ISSQN in the rental of real estate for summer, in order to analyze the understanding of the municipal tax administrations and jurisprudence on the subject, as well as the residual and non-resident competence. the obligation of imposing existing taxes on any activity that causes taxpayers. Thus, for the present study, the Federal Constitution, the National Tax Code, and Complementary Law n.116 / 2003 were read, as well as the reading of other laws and draft laws, jurisprudence, books and scientific articles dealing with Tax On Services Of Any Nature.

Keywords: Real estate rental for summer. Tax On Services Of Any Nature. No incidence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS PARA A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN	12
2.1 O ISSQN NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	12
2.2 O ISSQN NA LEI COMPLEMENTAR 116/2003	17
2.3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN	20
2.3.1 Aspecto Material da Regra Matriz de Incidência do ISSQN	20
2.3.2 Aspecto Espacial da Regra Matriz de Incidência do ISSQN	21
2.3.3 Aspecto Temporal da Regra Matriz de Incidência do ISSQN	22
2.3.4 Aspecto Pessoal da Regra Matriz de Incidência do ISSQN	22
2.3.5 Aspecto Quantitativo da Regra Matriz de Incidência do ISSQN	23
3 A TAXATIVIDADE DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003	24
3.1 A AUTONOMIA MUNICIPAL FRENTE AOS SERVIÇOS TRIBUTADOS PELO ISSQN	24
3.1.1 Autonomia municipal	24
3.1.2 Lei Complementar 116/2003	28
4 A (IM)POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO VIA ISS DA LOCAÇÃO DE ÚNICO IMÓVEL PARA VERANEIO	35
4.1 A INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ISS NA LOCAÇÃO DE ÚNICO IMÓVEL PARA VERANEIO	35
4.1.1 Competência residual e a não obrigatoriedade de incidência de impostos existentes	36
4.1.2 Da locação de imóveis para veraneio e sua não configuração como prestação de serviço	39
4.2 ENTENDIMENTO DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS MUNICIPAIS ...	41
4.2.1 A Lei Complementar 099/2017 do Município de Caldas Novas	42
4.2.2 Projeto de Lei 112/2017 do Município de Ubatuba – São Paulo	46
4.3 ANÁLISES JURISPRUDENCIAIS SOBRE O TEMA	48
5 CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS	54
ANEXOS	57

1 INTRODUÇÃO

O Estado precisa de recursos para que possa realizar suas atividades, diante disso, utiliza-se do poder de tributar para que tais recursos sejam fornecidos, porém, o Brasil é um país com uma carga tributária considerada elevada, tendo em vista que os valores arrecadados através da cobrança de tributos voltam à população por meio de serviços deficitários, razão pela qual a cobrança destes e os limites ao poder de tributar dos entes federativos, em alguns casos, mostram-se dignos de discussões e debates sociais, acadêmicos, doutrinários e até mesmo jurisprudenciais.

No que se refere aos tributos no Brasil, tem-se que estes se dividem em cinco espécies, visto que o Supremo Tribunal Federal adota a Teoria Pentapartite, dentre as quais se pode destacar os impostos e, em especial, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Assim, com o aparecimento de novas atividades ensejadoras de capacidade contributiva, a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios passaram a defender o ampliação da arrecadação tributária, de modo que, no caso ISSQN, cuja competência é dos Municípios, conforme previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, o próprio legislador federal através da Lei Complementar 157/2016 tratou de ampliar o rol de serviços passíveis de incidência do ISSQN através da lista anexa à LC 116/2003.

Neste sentido, quanto aos serviços elencados pela Lei ora citada, existem discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre a taxatividade desta e, conseqüentemente, sobre a (im)possibilidade de inclusão de novos serviços, além da inserção de atividades que não configuram prestação de serviços, o que torna a cobrança do ISSQN inconstitucional em alguns casos.

Diante disso, o presente trabalho tem como escopo principal analisar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e a (im)possibilidade de incidência deste sobre os aluguéis de imóveis para veraneio/temporada diante do rol de serviços dispostos na Lei Complementar 116/2003, abordando-se subsidiariamente a taxatividade do rol de serviços e a (in)constitucionalidade de leis municipais que visem inserir os aluguéis de imóveis para veraneio como serviços suscetíveis à incidência do ISSQN.

Dessa forma, no primeiro capítulo falar-se-á sobre a competência tributária dos Municípios para a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza,

de maneira que é destacável o ISSQN na Constituição Federal, na Lei Complementar n.116/2003, bem como a regra matriz de incidência do ISSQN.

Posteriormente, no segundo capítulo, demonstrar-se-á a discussão doutrinária a respeito da taxatividade da lista anexa à Lei Complementar n.116/2003, além de se trabalhar a autonomia municipal frente aos serviços tributados pelo ISSQN e como a taxatividade do rol de serviços disposto na Lei Complementar n.116/2003 pode afetá-la ou não.

No terceiro capítulo, mostrar-se-á a impossibilidade de tributação via ISSQN da locação de único imóvel para veraneio diante da inoccorrência do fato gerador do ISSQN na locação de único imóvel para veraneio, para isso, analisar-se-á a competência residual e a não obrigatoriedade de incidência de impostos existentes, além da não configuração da locação de imóveis para veraneio como prestação de serviços.

Far-se-á ainda a análise do entendimento das administrações tributárias municipais, tendo como exemplos principais a lei complementar 099/2017 do Município de Caldas Novas-GO e o Projeto de Lei n.112/2017 do Município de Ubatuba-SP, assim como análises jurisprudenciais sobre a temática.

Como possíveis respostas ao problema apontado foram criadas as seguintes hipóteses: a incidência de ISSQN sobre aluguel de imóveis para veraneio poderá tornar tal prática excessivamente onerosa; a necessidade de arrecadação por parte da Administração Pública não pode ser invocada como meio para burlar a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional (CTN) e, principalmente, a inoccorrência de fato gerador do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza nos casos de locação de imóveis para temporada.

Para este trabalho foram levantados dados acerca do rol de serviços dispostos na Lei Complementar 116/2003, as alegações doutrinárias sobre a (in)constitucionalidade de leis municipais ou do Distrito Federal que estipulem a cobrança do ISSQN. As informações foram obtidas através da leitura da Constituição Federal, do CTN, da Lei Complementar nº 116/2003, de algumas outras leis e projetos de leis, além da leitura de livros que tratam sobre as questões relacionadas às discordâncias quanto à incidência do ISSQN sobre o aluguel de imóveis para veraneio/temporada no Brasil.

2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS PARA A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN

2.1 O ISSQN NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Estado é soberano e por essa razão tem o poder de governar aquelas pessoas que se encontram em seu território, fazendo com que as vontades individuais não se sobreponham à vontade estatal. Contudo, para que o Estado possa exercer o seu poder e manter o seu funcionamento, faz-se necessária a obtenção de recursos, sendo estes obtidos através, especialmente, da tributação, razão pela qual o tributo é conhecido há mais de vinte séculos, conforme expõe Aliomar Baleeiro (2010, p.1).

Ocorre ainda que, no que concerne à arrecadação de tributos, não cabe aos indivíduos decidirem se irão pagá-los ou não, trata-se de uma relação de demonstração do poder estatal e, portanto, o pagamento é compulsório, como, inclusive, o Código Tributário Nacional (CTN) expressa em seu artigo 3º ao dar o conceito de tributo, todavia, deve-se observar o princípio da capacidade contributiva.

Percebe-se, porém, que embora o Estado seja soberano e possa usar o seu poder para tributar, tem-se que o próprio Estado impõe alguns limites para o uso de tal poder, no caso brasileiro, as Constituições anteriores à atual já traziam algumas limitações, a exemplo, o artigo 31, inciso V, da Constituição Federal de 1946:

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: V - lançar impostos sobre: a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo; b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins; c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros(...)

Além disso, a atual Constituição Federal (CF) trata de tais limites, como, por exemplo, o seu artigo 150:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos(...)

Nesse sentido, assevera Regina Helena Costa “as limitações às competências tributárias são traduzidas, essencialmente, na repartição de competências tributárias, bem como na indicação de princípios e imunidades” (COSTA, apud HARADA, 2017, p. 455). Assim, a existência de limitações constitucionais ao Poder de Tributar, dentre os quais se destacam os princípios e imunidades, serve como “protetores” dos contribuintes, haja vista que, ao criarem caminhos a serem percorridos pelo Estado, acabam por limitar o Poder estatal de tributar e, conseqüentemente, evitam que o Estado use de arbitrariedades para com seu povo, bem como auxiliam na manutenção do sistema político e, principalmente, tributário do Estado. Nesse aspecto Aliomar Baleeiro (2010, p. 3) vai falar:

As limitações ao poder de tributar correspondem, mais do que nunca, se considerarmos as Cartas Magnas anteriores, a um rol extenso, o mais amplo daqueles existentes em constituições escritas. São princípios, direitos e garantias fundamentais, que se interpenetram em profusão, enfeixando-se no Estado Democrático de Direito.

No que se refere aos tributos na Constituição Federal de 1988 (CRFB), ocorre que cabe a ela atribuir e repartir as competências entre União, Estados, Distrito Federal e Município, bem como ditar todos os caminhos a serem seguidos pelos entes federativos, não cabendo a estes utilizar-se de legislação infraconstitucional para contrariar aquilo que a Constituição Federal prevê. Nessa acepção, Aires Fernandino Barreto (p. 25) vai dizer que:

É a Carta Magna que discrimina as competências tributárias, ao outorga-las às pessoas políticas; no seu texto estão indicados, rigorosa e exhaustivamente, os critérios para identificação das respectivas esferas da competência tributária atribuídas a cada uma das pessoas políticas

Dessa forma, os entes federativos devem observar e respeitar as competências tributárias que lhes são dadas pela Constituição Federal, posto que, apesar de ser importante a existência de legislação infraconstitucional, estas devem estar em total harmonia com a Constituição Federal, dessa forma, ela não pode trazer disposições que contestem a CRFB. Ainda nesse aspecto, Aires Fernandino Barreto (p.25) vai falar que “é inteiramente descabida, pois, a busca de critérios ou parâmetros definidores das competências tributárias em normas que não sejam da própria Constituição”.

Frise-se que apesar de não haver hierarquia entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao ser feita a repartição das competências tributárias de cada um, não é permitido aos demais exercer seu poder sobre “matéria” cuja competência não lhes é conferida. Percebe-se ainda que as limitações constitucionais não se atêm apenas aos princípios e imunidades, uma outra forma de limitar o poder de tributar é justamente a divisão de competência entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, onde além de dividir competências, a CRFB também fala, expressa ou implicitamente, os casos que são passíveis de instituição ou não de impostos. Entretanto, nas situações implícitas, ela permite que apenas a União os institua, ou seja, ela atribui competência residual à União.

Partindo para a competência tributária especificamente dos Municípios e, principalmente, no caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), vale salientar que desde a Idade Média já havia era possível a tributação sobre serviços e, no caso brasileiro, tal tributação ocorre desde a época de Dom João VI, tendo perpassado por todo o período imperial e chegando aos dias atuais, conforme explana Ricardo Lobo Torres (2007, p.357), ressaltando-se nos períodos anteriores a denominação e a competência não eram exatamente iguais às que a Constituição Federal de 1988 demonstra, até mesmo em virtude do processo de formação dos Municípios ao longo da história.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 156, inciso III, diz: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, desse modo, torna-se relevante analisar brevemente o conceito de serviço frente às disposições constitucionais, tendo em vista que a CRFB, embora atribua aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, ressalvados os constantes no inciso II do artigo 155 da Constituição, ela não traz uma definição pronta do que seria serviço para fins de incidência tributária, razão pela qual cabe ao legislador observar todas as diretrizes constitucionais, assim como os direitos e garantias fundamentais para que se possa chegar ao conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Observando a Constituição Federal há que se falar que serviço é a atividade prestada para terceiro, não se configurando como serviço aquilo que se faz em proveito próprio e, no caso de serviço tributável, tem-se que consiste no empenho

humano com fins econômicos, ou, nas palavras de Aires Fernandino Barreto (p. 30): “só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico”.

Saliente-se, portanto, que a realização de serviço para terceiro sem que tenha havido finalidade econômica não pode ser inserido no contexto de incidência do ISSQN, visto que se deve observar duas importantes particularidades presentes no texto constitucional sobre o conceito de serviço para fins tributários, quais sejam: habitualidade e lucratividade.

Nessa direção, Ricardo Lobo Torres (2007, p.360) explana:

a habitualidade, que faz com que os serviços prestados casualmente não se sujeitem ao tributo municipal, como acontece com os bailes esporadicamente realizados em clubes; b) lucratividade, assim entendida a intenção de obter vantagens econômicas com a atividade, ainda que o lucro seja invisível ou esteja embutido no rendimento de serviço paralelo e mesmo que neste ou naquele caso possa deixar de existir *superávit* na receita sujeita ao tributo quando comparada com as despesas(...)

Além disso, no caso do Imposto Sobre Serviços e suas diretrizes constitucionais, a habitualidade e lucratividade são relevantes para a definição até mesmo de quem será o sujeito passivo, tendo em vista que o ISS incide sobre a prestação de serviços, não se confundindo com a utilização destes.

Dentre as diretrizes/previsões constitucionais, abrange-se não apenas o serviço em si, mas principalmente o prestador de serviço, para fins de sujeição passiva, posto que, economicamente falando, é prestador de serviço quem terá benefícios e, por isso, é o sujeito passivo constitucionalmente delineado. Embora a Constituição Federal de 1988 aborde a conceituação de serviço tributável, há que se ressaltar que ela se utiliza de um conceito de Direito Privado, conforme elucida Fernandino Barreto (p.33).

Cabe esclarecer que mesmo diante do uso de conceitos utilizados pelo Direito Privado, por se tratar de um conceito adotado pela Constituição, não cabe à legislação infraconstitucional, por exemplo, mudar tais conceitos, sob o risco de inconstitucionalidade, frise-se ainda que lei complementar também não pode alterar esses conceitos, de modo que, no caso do ISSQN, nem mesmo a Lei Complementar 116/2003 pode realizar modificações no conceito de serviço entendido pela CRFB, posto que não se pode confundir a função de determinar a lista de serviços com a alargamento da conceituação de serviço.

Nesse diapasão, Geraldo Ataliba (ATALIBA apud BARRETO, p. 34) fala:

A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar a liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.

Ainda nesse sentido, Leandro Paulsen e José de Melo (2013, p. 340) vão discorrer que:

O fato de a Constituição não ter conceituado ‘serviço’ – para fins de incidência do ISS – não causa problema para o operador do direito, uma vez que texto constitucional contém materialidades também adstritas às obrigações de ‘dar’ e de “fazer”, que permitem separar os respectivos campos de incidência tributária.

A Constituição Federal ao conferir competência tributária aos Municípios para que realizem a tributação sobre serviços, não está ela a permitir que os Municípios estipulem tributos sobre quaisquer serviços e tampouco sobre fatos que não se encaixam ao conceito de serviços constitucionalmente aceito, nesse sentido, tem-se os serviços sobre os quais a competência tributária é dos Estados, conforme atribuição constitucional, a exemplo, os serviços abrangidos pelo ICMS.

Logo, pode-se falar que os serviços tributáveis pelos Municípios são basicamente aqueles que decorrem da realização de tarefas com fins econômicos, que não haja relação de emprego, para uso de terceiros e que estão sob a cobertura do direito privado, não estando inseridos os serviços de competência estadual ou federal.

Seguindo esse raciocínio, Fernandino Barreto (p. 35) coloca o serviço tributável pelos Municípios como sendo “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob o regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”. Ainda de acordo com esse entendimento, assevera Marçal Justen Filho (JUSTEN FILHO apud GRUPENMACHER, 2014, p. 74) que:

A incidência ocorre diante da prestação do esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob o regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia.

Cumpra esclarecer que competência tributária não é sinônimo de competência para legislar sobre direito tributário, visto que a competência legislativa sobre direito tributário é concorrente, ou seja, todos os entes políticos (União, Estados, Distrito

Federal e Municípios) podem legislar sobre matéria tributária, entretanto, não é permitido legislação que contrarie normas constitucionais e, no caso dos Municípios, deve-se respeitar também as demais normas federais e estaduais, tal ponto está firmado através do artigo 24, inciso I e artigo 30, inciso I, II e III, ambos da CRFB/1988.

Portanto, conforme citado anteriormente, o texto constitucional em seu artigo 156 vai dizer que os Municípios possuem competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, com exceção dos serviços inseridos no artigo 155, inciso II. Diante disso, a doutrina vai divergir no sentido de que os Municípios possuem autonomia e que por essa razão não devem se ater aos serviços constantes na lei complementar, que, no caso do ISS, é a Lei Complementar n. 116/2003, porém, outra parte da doutrina vai defender que o rol de serviços constantes nessa lei complementar é taxativo, ou seja, não cabe ampliação em sua interpretação, conforme será melhor abordado em tópico próprio.

2.2 ISSQN NA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

Cada ente federativo possui sua competência tributária, porém, conforme já foi dito no tópico anterior, essa competência não é absoluta, visto que a própria Constituição Federal impõe uma série de limitações ao poder de tributar. Dentre essas limitações tem-se alguns princípios fundamentais, a exemplo, legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade e não confisco.

O princípio da legalidade pode ser considerado um dos mais relevantes limitadores ao poder de tributar, tendo em vista que ele evita que os entes federativos estabeleçam tributos sem que antes tenham sido instituídos por lei. Nesse sentido é também o ensinamento de Hugo de Brito Machado (2013, p.280):

No Brasil tais princípios residem na Constituição Federal, e o princípio da legalidade (art.150, I) certamente o mais importante deles, impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam tributos que não tenham sido estabelecidos por lei.

Diante disso, no caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o princípio da legalidade se faz presente de forma nítida, uma vez que a Constituição Federal estabelece que os Municípios só podem instituir o ISSQN sobre os serviços definidos em lei complementar, isto posto, cabe elucidar o que é Lei Complementar e citar algumas de suas características.

A lei complementar é aquela que versa, via de regra, sobre matérias previstas constitucionalmente, além de exigir quórum qualificado em sua votação. Ademais, a LC tem finalidade dúplice, nesse aspecto assevera Betina Grupenmacher (2014, p. 80):

A lei complementar tem, portanto, no âmbito do Sistema Tributário Nacional, dupla função, realiza as competências de legislação federal quando cria empréstimos compulsórios (artigo 148 da CF), ou os impostos de competência residual da União (artigo 154, inciso I da CF), ou, ainda, o Imposto Sobre Grandes Fortunas (artigo 153, inciso VII da CF); e cumpre as atribuições de legislador nacional, quando estabelece normas de direito tributário.

Inclusive, nesse sentido se tem que o Código Tributário Nacional (CTN) embora formalmente seja uma lei ordinária (votado por maioria simples), ele foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como se lei complementar fosse.

No campo formal há que se observar que a lei complementar distingue-se da lei ordinária basicamente pelo quórum de votação, já no que se reporta ao campo material, tem-se que a distinção se dá pela reservada designação dos assuntos que lhe são próprios, contudo, no que se refere à aplicação, elas devem ser aplicadas igualmente, bem como ambas devem respeitar o texto constitucional.

No que se alude ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, os Municípios devem observar especialmente a Lei Complementar (LC) n.116/2003 e sua lista anexa de serviços, conhecendo-se que a Constituição Federal de 1988 estabelece que o ISSQN somente pode ser instituído sobre os serviços constantes em Lei Complementar, neste caso, a Lei Complementar n.116/2003.

A referida lei em seu artigo 1º vai narrar que o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes em sua lista anexa, mesmo que os serviços lá inseridos não constituam a atividade principal do prestador de serviços. Pode-se falar que a LC, em especial a LC n.116/2003, possui papel essencial no caso do ISSQN, haja vista que há que se observar o critério material e também o critério territorial, já que o ISSQN é um imposto de competência de todos os Municípios brasileiros. Nesse sentido, assevera Aires Fernandino (p.307), “a lei complementar tem missão relevante, no caso do ISS. Isto porque para a repartição desse imposto concorre ao lado do critério material, o critério territorial”.

A Lei Complementar n.116/2003 traz, além lista anexa de serviços, outras características que devem ser observadas pelos Municípios, como,

exemplificativamente, os serviços sobre os quais não incidem o ISSQN, o local de prestação de serviço, bem como onde o imposto é devido, a sua base de cálculo e alíquotas mínimas e máximas. A lei ora analisada apresenta normas gerais de Direito Tributário, conforme incumbida pela Constituição Federal, tal encargo se deve ao fato de que a tributação, por si só, gera verdadeira corrida entre os entes federados para aumentar suas arrecadações.

Nesse caso, no que refere ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza as possibilidades de conflito se ampliam, posto que, além da necessidade que os Municípios têm de arrecadar, o ISSQN ainda possibilita sua incidência sobre um rol bastante extenso de serviços, além de ser um imposto de competência de cada um dos mais de 5.550 (cinco mil e quinhentos) Municípios brasileiros, causando disputas não apenas no aspecto material como territorial, tanto é assim que a LC n.116/2003 em seu artigo 3º, por exemplo, apresenta os locais onde tal imposto é devido.

Ainda sobre essa problemática, Leandro Paulsen e José Eduardo Melo (2013, p.343) apresentam o seguinte posicionamento:

A definição de serviços em listas contidas em leis infraconstitucionais gerara acirrada controvérsia, revelando o antagonismo seguinte: autonomia municipal para instituir o imposto (ISS) *versus* outorga de competência ao legislador nacional para estipular serviços que podem ser tributáveis (ISS). Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – relativamente à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e promover a respectiva exigibilidade – é evidente que a autonomia fica prejudicada.

Observe-se ainda o que diz Paulo de Barros Carvalho:

A expressão ‘definidos em lei complementar’ não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se[...] (CARVALHO apud PAULSEN, 2017, p. 384)

Portanto, diante das situações acima narradas, verifica-se que ao falar em Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza deve-se observar a Lei Complementar n.116/2003, bem como a regra matriz de incidência tributária (aspecto material, espacial, temporal, pessoal, quantitativo), conforme será abordado no tópico seguinte.

2.3 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

2.3.1 Aspecto Material da Regra Matriz de Incidência do ISSQN

A regra matriz de incidência tributária (RMIT) foi inventada para facilitar o estudo e compreensão dos tributos, ela se decompõe em cinco aspectos, quais sejam: aspecto material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Ressalte-se que para que ocorra a incidência tributária se faz necessário que todas as condutas que sejam delineadas de forma prévia, de modo a respeitar os princípios constitucionais tributários, a exemplo, os princípios da tipicidade cerrada, da anterioridade, da irretroatividade e da uniformização geográfica da tributação.

Quanto ao aspecto material, ele consiste na descrição do fato que irá gerar a obrigação tributária, no caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, pode-se dizer que o aspecto material não se vislumbra apenas ao serviço em si, mas também à sua prestação, logo, o fato tributável deve ser especificado pela procura de um verbo adicionado de um complemento, por conseguinte, o ISSQN tem como verbo “prestar” e como seu complemento “serviço”.

Ainda nesse entendimento explana Leandro Paulsen e José Eduardo de Melo (2013, p.339): “O cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com as diretrizes de direito privado”.

Nesse seguimento assevera Treiger (2014, p.84):

Relava esclarecer que a prestação de serviços, enquanto fato jurídico-tributário, só tem aptidão de desencadear o fenômeno da incidência se considerada uma atividade-fim de uma dada relação contratual de natureza privada, cujo objeto é o fornecimento da utilidade material ou imaterial obtida pelo desempenho de esforço físico ou intelectual.

Apesar do ISSQN ter como critério material a prestação de serviços, não se pode dizer que ele incidirá sobre qualquer prestação de serviço, devendo-se observar outros critérios previstos na Constituição Federal e também na Lei Complementar 116/2003, por exemplo.

2.3.2 Aspecto Espacial da Regra Matriz de Incidência do ISSQN

Conforme dito anteriormente, a regra matriz é composta por vários aspectos, dentre eles tem-se o aspecto espacial, que versa sobre o local de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou melhor, discorre sobre o lugar de realização do fato tributável. Esse critério espacial tem como base o princípio da territorialidade da lei tributária, tendo em conta que demarca qual lei será aplicada. Ele está ligado à identificação de quem terá competência tributária, além da capacidade tributária e também do domicílio tributário, em algumas situações.

No caso do aspecto espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal de 1988 não o determinou expressamente, sendo assim, a Lei Complementar 116/2003 tratou de fazê-lo, visto que é comum que mais de um Município queira tributar o mesmo fato, ferindo, portanto, os princípios da territorialidade da lei, do não confisco e da capacidade contributiva, por exemplo.

Diante disso, a LC 116/2003 adota um sistema misto (três regras), por assim dizer, visto que em seu artigo 3º considera-se via de regra que o ISSQN é devido no local do estabelecimento do prestador ou em sua falta, no local de domicílio do prestador, porém, em algumas hipóteses o imposto vai ser devido no local da prestação de serviço, conforme exceções dispostas nos incisos e parágrafos do referido artigo.

Contudo, esse sistema é duramente criticado por parte da doutrina, já que a consideração do domicílio do prestador como sendo o local onde o imposto é devido, por exemplo, é para alguns doutrinadores uma verdadeira afronta à Constituição e ao Direito Tributário. Nesse contexto expõe Marçal Justen Filho (JUSTEN FILHO apud GRUPENMACHER, 2014, p.90):

o aspecto espacial apenas pode ser um único: o local da efetiva prestação de serviços (...) e que definir o local em que se concretiza o fato oponível significa determinar a competência para sua tributação (...); essa inovação normativa produziria ficções jurídicas, infringindo o cunho meramente descritivo das hipóteses de incidência.

Assim, os doutrinadores que criticam esse sistema, fazem-no por entenderem que o legislador, na tentativa de evitar possíveis conflitos entre os Municípios (no que se refere ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), termina por criar ficções jurídicas e, portanto, atacar a Constituição Federal.

2.3.3 Aspecto Temporal da Regra Matriz de Incidência do ISSQN

O aspecto temporal refere-se ao momento da ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária, esse aspecto serve como base para se chegar a norma que deverá ser aplicada, bem como para se observar os princípios da anterioridade (do exercício financeiro e nonagesimal) e da irretroatividade e até mesmo a decadência.

Quanto ao aspecto temporal da regra matriz do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, é o momento da prestação de serviço, porém, nos casos de serviços cuja conclusão da sua prestação não seja imediata, via de regra, será o momento da conclusão definitiva. Nesse entendimento assevera Grupenmacher (2014, p. 100): “o nascimento da relação jurídica tributária opera-se com a ultimação do fato jurídico-tributário. Apenas o fato completo e perfeitamente acabado tem relevância jurídica”.

2.3.4 Aspecto Pessoal da Regra Matriz de Incidência do ISSQN

O aspecto pessoal tem a ver com os sujeitos da obrigação tributária, esses sujeitos estão desmembrados em sujeito ativo (aquele que pode exigir que a obrigação tributária seja cumprida) e sujeito passivo (aquele que tem a obrigação de cumprir com a obrigação tributária). Nesse aspecto, Grupenmacher (2014, p. 101) vai falar que “sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir o tributo, ou seja, é aquele que tem a prerrogativa de exigir a prestação tributária, ao passo que o sujeito passivo é aquele que tem o dever jurídico de realizá-la”.

No caso do ISSQN, tem-se como sujeito ativo os Municípios e também o Distrito Federal, todavia, para definir o sujeito ativo, deve-se observar o critério espacial e o artigo 3º do Código Tributário Nacional, por exemplo. Quanto ao sujeito passivo, tem-se que é o prestador do serviço, podendo ser sujeito passivo pessoa jurídica ou física, porém, caso seja pessoa física é necessário observar a existência de autonomia e a não existência de habitualidade, bem como os demais aspectos que configuram a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

2.3.5 Aspecto Quantitativo da Regra Matriz de Incidência do ISSQN

O aspecto quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota, ou seja, é o aspecto valorativo do fato gerador. Nesse contexto, Barros Carvalho (BARROS CARVALHO apud GRUPENMACHER, 2014, p. 106) entende o aspecto quantitativo como sendo:

O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, o que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa(...)

Cumpra esclarecer que a base de cálculo deve estar presente na norma que delinea a hipótese de incidência tributária e, segundo definição dada por Hugo de Brito Machado (2013, p.138), a base de cálculo “é a expressão do fato gerador do tributo”. Quanto à alíquota, pode-se falar que ela é o percentual que deve ser aplicado sobre a base de cálculo para que se possa chegar ao valor a ser pago.

Por último, quanto ao critério quantitativo do ISSQN, suas alíquotas mínimas e máximas estão definidas nos artigos 8º e 8º-A da Lei Complementar 116/2003, já sua base de cálculo, tem-se que é o preço do serviço sem deduções, ou seja, não se deve levar em consideração as despesas que o prestador de serviço teve que realizar para que pudesse prestá-lo, todavia, o próprio legislador faz ressalvas quanto a isso, como, por exemplo, as exceções trazidas pelo artigo 7º, § 2º, inciso I, da LC 116/2003.

3 A TAXATIVIDADE DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003

3.1 A AUTONOMIA MUNICIPAL FRENTE AOS SERVIÇOS TRIBUTADOS PELO ISS

3.1.1 Autonomia municipal

No Brasil a organização política-administrativa abrange a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, sendo eles autônomos entre si, conforme preceitua o artigo 18 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988. Contudo, há que se distinguir soberania e autonomia, a primeira, de acordo com Hely Lopes Meirelles (2008, p.91) “ é o poder exclusivo e absoluto do Estado (Nação) de se organizar e se dirigir de acordo com sua vontade incoercível e incontrastável, sancionada pela força”, já autonomia, na visão de Meirelles (2008, p. 91):

É prerrogativa política outorgada pela Constituição a entidades estatais internas (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) para compor seu governo e prover sua Administração segundo o ordenamento jurídico vigente (CF, art.18). É a administração própria daquilo que lhe é próprio. Daí por que a Constituição assegura a autonomia do Município pela composição de seu governo e pela administração própria no que concerne ao seu interesse local.

Ainda que a soberania possa ser entendida como consistente em um poder originário, diferentemente da autonomia, que consiste em poder derivado, de modo que a autonomia sofre limitações por parte da soberania, contudo, a soberania por não ser derivada, ela não está submissa a nenhum outro poder, eis, portanto, uma das principais diferenças entre elas. Inclusive, nesse aspecto, Nelson Nery Costa (2014, p. 121) assevera que “a soberania vem a ser poder absoluto do Estado, já a autonomia, ainda que represente um poder de auto-organização, está limitada por aquela, sendo a primeira noção de um poder originário, enquanto a outra, de um poder derivado”.

Diante disso, tem-se que os Municípios são autônomos, porém, não são soberanos, logo, podem exercer a administração com base nos interesses locais e seguindo aquilo que a Constituição Federal e todo o Ordenamento Jurídico prevê. Todavia, mesmo diante da autonomia municipal dada pela Constituição Federal, é possível dizer que os Municípios não podem agir em desconformidade com a CRFB, devendo, portanto, respeitar os limites trazidos por esta.

Além do dever de respeitar os limites previstos pela Constituição Federal, no caso dos Municípios, deve-se respeitar também a Constituição do Estado do qual faça parte, desta maneira, a autonomia municipal pode ser entendida como algo ainda menor que a autonomia dos Estados. Nesse sentido, Nelson Nery Costa (2014, p.121) vai dizer que a autonomia sem limites seria o mesmo que soberania. Costa (2014, p.121) vai dizer ainda que:

[...]hoje se observa duas espécies de autonomia, a estadual e a municipal, cada uma dando a dimensão do poder dessas entidades federadas. Ainda que mais restrita, condicionada pelo peculiar interesse, não se pode negar a autonomia dos Municípios e de sua integração ao sistema federativo.

Entretanto, embora existam as peculiaridades acima faladas no que diz respeito à autonomia municipal, tem-se que ela existe e necessita ser respeitada, de maneira que não há que se falar em predominância das leis federais e/ou estaduais sobre as leis municipais, exceto nas situações em que a matéria seja concorrente entre tais entes, e tampouco se falar em submissão dos Municípios aos Estados-membros e à União.

Haja vista que apenas os Municípios podem resolver os problemas pertinentes às matérias de interesse local e, portanto, apenas a eles é permitido exercer a administração municipal, assim, caso algum dos outros entes federativos ameace a autonomia municipal, é dado aos Municípios o direito de buscar o Poder Judiciário para sanar tal ameaça, por exemplo.

Nesse aspecto, Hely Lopes Meirelles (2008, p.93) expõe que:

Só há hierarquia entre as leis quando, por inexistir exclusividade de Administração, as três entidades (União – Estado-membro – Município) regularem *concorrentemente* a mesma matéria, caso em que a lei municipal cede à estadual, e esta à federal. Impropriamente se diz que o Município está subordinado à União e ao Estado-membro. Não ocorre tal subordinação. O que existe são esferas próprias de ação governamental, que descrevem gradativamente da União para o Estado-membro e do Estado-membro para o Município.

Ainda no que se refere à autonomia municipal, pode-se dizer que ela está marcada por alguns princípios, dentre os quais se pode destacar: poder de auto-organização, poder de autogoverno, poder de autolegislação e poder de auto-administração, ou seja, os Municípios têm autonomia para organizar-se, administrar-se e governar-se sem a interferência dos demais entes políticos. Além disso, a

autonomia municipal se divide em autonomia política, administrativa, legislativa e financeira.

Por autonomia política entende-se como sendo o poder que os Municípios têm para compor seus aspectos políticos locais, ou, nas palavras de Costa (2014, p.132) “A autonomia política do Município implica a qualidade atribuída para estruturar os Poderes Políticos locais, bem como o relacionamento entre eles.”.

Quanto a autonomia administrativa, ela se refere a competência que os Municípios possuem para gerir os serviços que sejam de interesse local, assim, consiste em administrar os serviços que sejam de maior importância para o próprio Município do que para os demais entes políticos.

A autonomia legislativa por sua vez é o poder que os Municípios têm para sua própria legislação sobre os temas que sejam de interesse local, porém, esse poder, conforme já demonstrado ao diferenciar soberania e autonomia, possui limitações. Nessa perspectiva, Nelson Costa (2014, p.138) assevera que:

A atuação do legislador municipal é limitada, tendo em vista os princípios gerais a serem seguidos originarem-se da Constituição Federal e dos princípios especiais da Constituição Estadual. Por outro lado, as competências exclusivas e comuns já expressas, além dos preceitos contidos nos incisos do art. 29 do texto constitucional federal restringem ainda mais as atribuições dos Vereadores Organizantes.

A autonomia legislativa do Município engloba também a competência para legislar sobre assuntos de interesse local, inclusive suplementar a legislação federal e estadual no que couber, de acordo com os incisos I e II do art. 30 do texto constitucional.

No que se reporta à autonomia financeira, ela versa sobre a competência que os Municípios têm para estabelecer suas rendas de forma independente dos demais entes políticos, dentre as formas de arrecadar receitas que os Municípios possuem, pode-se dizer que a principal delas é a instituição e arrecadação de tributos.

A autonomia financeira dos Municípios é um dos principais pilares de sustentação da autonomia municipal de modo geral, posto que para que se possa exercer efetivamente a autonomia política e administrativa, é preciso que os Municípios possuam autonomia financeira, ou seja, é necessário que os Municípios tenham recursos financeiros suficientes para que possam colocar em prática seus projetos, por exemplo. Seguindo essa linha de pensamento, Nelson Costa (2014, p. 126) expõe:

O Município faz sua própria administração em razão de sua autonomia em matéria de interesse local, mas esta só se efetiva se também lhe for concedido poder para ter sua renda, independente de outras entidades federadas. O poder para arrecadar seus tributos e aplicar suas rendas, de acordo com os respectivos orçamentos, vem a se constituir na autonomia financeira. A competência tributária exclusiva é essencial para se assegurar a organização dos serviços.

Diante disso, a competência municipal garantida pela Constituição Federal para instituir e arrecadar tributos é um dos principais meios garantidores da autonomia municipal, tendo em vista que sem recursos financeiros próprios, os Municípios tornam-se verdadeiros reféns dos demais entes federativos, especialmente da União. Todavia, embora os Municípios possam além de instituir e arrecadar tributos de sua competência, aplicar suas rendas, conforme prevê o artigo 30 da CRFB/1988, tem-se que eles não estão livres da prestação de contas, segundo previsto no mesmo artigo 30.

Além do mais, mesmo os Municípios possuindo autonomia para instituir e arrecadar tributos, não se pode esquecer que somente pode fazê-las com tributos de sua competência, logo, não é permitido a eles realizar a criação de imposto novo. Neste sentido assevera Hely Lopes Meirelles (2008, p.114):

Continuamos a entender que o Município não pode criar impostos além dos que lhe estão constitucionalmente destinados, seja na totalidade, sejam em percentual. Em matéria de impostos pode-se dizer que a competência do Município é meramente regulamentar dos que se acham instituídos na Constituição da República.

Ainda nesse entendimento, Humberto Ávila vai expor que (2012, p.89):

Exatamente para conferir independência político-administrativa aos entes federados é que a Carta Magna assegurou-lhes independência financeira, outorgando-lhes o poder de tributar. Dessa forma, ao Município tem assegurado o poder de instituir o seu Sistema Tributário, nos exatos limites em que desenhada essa competência impositiva.

Saliente-se que os Municípios possuem, além dos demais tributos, apenas três impostos exclusivos que integram o seu sistema tributário, quais sejam: a) Imposto Sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI), b) Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e c) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), porém, para o estudo em questão apenas o ISSQN torna-se essencial.

3.1.2 Lei Complementar 116/2003

No tocante às Leis Complementares, acontece que elas são as leis responsáveis por fortalecer os princípios dispostos na Constituição Federal, de forma que elas teriam sido criadas devido a necessidade de se tratar sobre assuntos de interesse nacional e não meramente os de interesse da União, como fala HARADA (2016, p. 379), tendo em vista que as leis complementares não possuem a severidade que as normas constantes na CRFB/88 apresentam, mas não são tão brandas como as leis ordinárias, por exemplo.

Nesse sentido, a própria Constituição da Federal de 1988 estabelece algumas importantes funções à lei complementar, principalmente na esfera do Direito Tributário, podendo-se destacar algumas das funções atribuídas pelo artigo 146 da CRFB:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários[...]

Assim, no que se refere ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) previsto na Constituição Federal de 1988 (CRFB), conforme demonstrado no capítulo anterior, é um imposto de competência dos Municípios, bem como, de acordo o artigo 156 da CRFB, cabe à lei complementar definir os serviços sobre os quais o ISSQN incidirá.

No caso do ISSQN, a Lei Complementar (LC) em questão é a Lei Complementar 116/2003, de maneira que, além de outras disposições sobre esse imposto, a LC 116/2003 traz ainda uma lista anexa onde constam os serviços passíveis de incidência do ISSQN. Nesse sentido, Isaac Newton Carneiro (2016, p.256) fala que:

O ISS está fundado na Constituição que diz ser da competência dos municípios a instituição deste tributo. Porém, pela peculiaridade deste imposto, a própria C.F. de 1988 previu que ele sofreria algumas regulações vindas da legislação federal complementar. A lógica empregada neste

caminho deveu-se a necessidade de dar alguma uniformidade na instituição deste tributo. Assim, temas como a lista de serviços a serem tributados, as respectivas alíquotas mínimas e máximas, as causas e condições de isenções e incentivos além das situações de exclusão do seu fato gerador são previstas em regras nacionais.

Esta normatividade que deve sobrepor-se e fundar o código tributário nacional, encontra-se atualmente prevista na Lei Complementar 116/2003, que define principais elementos deste tributo, ressaltando-se o fato gerador, o sujeito passivo e os casos de não incidência. É claro que a legislação municipal deverá tratar dos detalhes que envolvem a administração tributária; estes assuntos devem esclarecer sobre as ações da fazenda pública municipal nos temas além das respectivas providências inerentes ao tributo [...]

Desta feita, no que concerne à lista anexa à Lei Complementar 116/2003, há forte discussão entre os juristas para definir se a referida lista anexa apresenta o rol de serviços passíveis de incidência do ISSQN de forma taxativa ou meramente exemplificativa, posto que a taxatividade da lista faz com que os Municípios tenham por obrigação observá-la e segui-la durante o processo de criação e aplicação de lei municipal que trate sobre o ISSQN; já o caráter exemplificativo faz com que os Municípios não devam obrigatoriamente seguir a lista, podendo incidir o imposto em questão sobre “serviços” que não estejam previstos na LC 116/2003.

Assim, essa discussão é tão relevante que, inclusive, chegou aos Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal -STF e Superior Tribunal de Justiça-STJ), conforme posicionamentos serão demonstrados mais à frente, contudo, a priori, faz-se necessário explicar como a LC 116//2003 pode afetar a autonomia municipal, bem como os posicionamentos de alguns doutrinadores sobre a taxatividade ou exemplificação da lista anexa à LC 116/2003.

No que concerne aos argumentos debatidos por parte dos doutrinadores para defender o caráter meramente exemplificativo da lista anexa à LC 116/2003, tem-se o de que a taxatividade viola o princípio da autonomia municipal, visto que a lei complementar em comento ao ser criada pelo Congresso Nacional, estaria este balizando o campo de atuação dos Municípios, além disso, há quem defenda que a própria Lei Complementar 116/2003 não traz restrições a ampliação de sua lista anexa.

Nesse aspecto, Souto Maior Borges vai falar:

[...] é um mito, o da “taxatividade” constitucional da lista e um equívoco aplicar esse critério também à regência da Lei Complementar nº 116/2003. Como dantes, a enunciação da lista não está acompanhada de nenhum advérbio quantificante, que restringisse o seu âmbito material de validade e legitimasse

a aplicação do argumento a contrário sensu (BORGES, 2004, p.47 apud VASCONCELOS, 2007, p.13).

Ainda nessa linha de entendimento, Clelio Chiesa(2003, p.54) assevera:

Entendemos que os Municípios podem instituir o ISSQN sobre toda e qualquer prestação de serviço, exceto as que a Constituição afastou da sua competência, independentemente de estarem ou não previstas na lista anexa de serviços veiculada pela lei complementar. A competência dos Municípios, excepcionadas as hipóteses previstas no texto constitucional, é plena.

Já no que se refere à taxatividade da lista anexa à LC 116/2003, Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2007, p.362) vai abordar que:

Certa parte da doutrina recusa a possibilidade de a lei complementar definir o fato gerador do ISS, por partir da premissa de que o conceito constitucional é exaustivo e rígido e de que lei complementar não se destina a estabelecer normas gerais de direito tributário nem a regular conflitos de competência, mas apenas a detalhar alguns aspectos da competência. Não nos parece que possa haver uma tal completude no texto constitucional, que é aberto, indeterminado e ambíguo, o que torna inevitáveis as antinomias e as contradições. Por isso mesmo juristas de boa cepa vêm aceitando tranquilamente a possibilidade – e até reconhecendo a necessidade – de a lei complementar definir o fato gerador do ISS, inclusive pela técnica da listagem taxativa, de conformidade com a própria recomendação do art.155, II, da CF.

Nesse aspecto, Paulsen (2017, p.385) explica que “a lista de serviços da Lei Complementar n.116/03 é taxativa, de maneira que só podem ser tributados os serviços nela arrolados. Admite-se, todavia, uma ‘leitura extensiva de cada item’, a fim de ‘enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente’ ”.

Assim, frente às (im)possibilidades de os Municípios definirem, através de lei municipal, o fato gerador do ISSQN sem a observância da lista presente na Lei Complementar n.116/2003, já que a Constituição prevê que esses serviços sejam definidos por Lei Complementar, vale observar o que o diz Hugo de Brito Machado (2013, p.413):

O fato gerador do imposto é definido pela lei municipal; mas essa definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios.

Dessa maneira, conforme acima demonstrado, é perceptível que a doutrina não é pacífica no que se refere ao caráter taxativo ou exemplificativo da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Contudo, apesar de o STJ e o STF já terem se manifestado

no sentido de que a lista anexa é taxativa, é inegável que, apesar de, no caso do ISSQN a presença de Lei Complementar ser prevista pela própria Constituição Federal, a autonomia municipal é até certo ponto atingida pela taxatividade da lista anexa à LC 116/2003, tendo em vista que a referida Lei Complementar foi criada pelo Congresso Nacional e, portanto, causa certo “obstáculo” ao exercício do legislador municipal.

Por isso, Aires Fernandino Barreto (2005, p.41) fala:

[...]Todavia, já a “definição”, por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia municipal porque, se a lei complementar pudesse definir os serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário municipal. Se assim fosse, a sua ausência importaria a inibição do Município, o que seria um verdadeiro absurdo no nosso sistema, porquanto a Constituição, no art. 30, atribui foros de princípio fundamental ao sistema à autonomia municipal, fazendo-se exprimir-se especialmente em matéria de “instituir e arrecadar os tributos de sua competência”. Essa singela consideração já demonstra impor-se repulsa categórica ao raciocínio de que definidos devem ser os inúmeros serviços de competência dos Municípios.

Ainda sobre essa questão, Leandro Paulsen e José Eduardo Melo (2013, p.343) expõem o seguinte entendimento:

A definição de serviços em listas contidas em leis infraconstitucionais gerara acirrada controvérsia, revelando o antagonismo seguinte: autonomia municipal para instituir o imposto (ISS) *versus* outorga de competência ao legislador nacional para estipular serviços que podem ser tributáveis (ISS). Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – relativamente à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e promover a respectiva exigibilidade – é evidente que a autonomia fica prejudicada.

Entretanto, a lista de serviços passíveis de incidência do ISSQN através da Lei Complementar 116/2003 e sua possível taxatividade, embora aparentemente violem a autonomia municipal, não se pode esquecer que autonomia não é o mesmo que soberania, logo, apesar de autônomos, os Municípios podem vir a sofrer limitações ao seu Poder de Tributar, limitações estas que devem estar previstas pela própria Constituição Federal.

Além do mais, as limitações constitucionais ao Poder de Tributar não estão restritas aos Municípios, tanto é que a própria União está sujeita a elas, como, por exemplo, a previsão de lei complementar no caso de a União vir a criar o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), segundo dispõe o artigo 153, inciso VII, da CRFB.

Inclusive, no caso do ISSQN não se pode afirmar que as limitações são trazidas pela Lei Complementar 116/2003, mas pela própria Constituição Federal.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2013, p.413) alega que:

[...]é indubitoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar defina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade, a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.

Observe-se ainda o que diz Paulo de Barros Carvalho:

A expressão ‘definidos em lei complementar’ não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se[...] (apud PAULSEN, 2017, p. 384)

Não obstante as discussões sobre a violação ou não do princípio da autonomia municipal ao se admitir que lei complementar de forma taxativa diga quais os serviços passíveis de incidência do ISSQN, é preciso analisar a Constituição Federal de forma sistêmica, de modo que o princípio da autonomia municipal não está isolado, há outros princípios constitucionais que devem ser considerados ao se exercer o Poder de Tributar. Entretanto, não se está a afirmar que à lei complementar é permitido criar limitações para além das previstas constitucionalmente, a ela cabe apenas o dever de regular aquilo que a Constituição da República traz.

A lei complementar tem como papel fundamental evitar os conflitos de competência, bem como proteger os direitos dos contribuintes, haja vista que a ausência de limitações ao poder de tributar pode fazer com se instale uma verdadeira “guerra fiscal” na qual os entes federados tentem atropelar uns aos outros e, principalmente, violar os direitos dos contribuintes. No entanto, por vezes, a própria Lei Complementar 116/2003 deixa lacunas e insiste em situações incabíveis, tanto é que Ricardo Lobo Torres (2007, p.363) vai dizer que a listagem trazida pela LC n.116/03 trouxe novas lacunas na regulamentação do ISS.

Nesta perspectiva, Hugo de Brito Machado (2013, p. 414) sustenta que:

Os serviços tributáveis são constantes da Lista anexa à Lei Complementar 116/2003, que os enumera de forma exaustiva. Ocorre que nem todas as atividades descritas na referida Lista constituem serviço e, assim, não podem

ser tributados. Por isto mesmo, o STF já decidiu que o ISS não incide sobre a locação de bens móveis.

Isto posto, embora seja inegável a importância da referida lei complementar para o ISSQN, não se pode recusar que a lista anexa a ela apresenta situações que causam controvérsias, como já falado anteriormente, e que afetam a autonomia dos Municípios e, especialmente, os contribuintes. Posto que a previsão de fatos que não constituem serviços leva os Municípios a legislar e cobrar ISSQN sobre situações que não configuram prestação de serviço, ferindo, portanto, a Constituição Federal e, consequentemente, direitos dos contribuintes.

Nessa percepção, Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2002, p. 509 apud FONSECA E BASSOLI, 2007, p. 56) fala que:

[...] a lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via do ISSQN, fatos que não o sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição.

Diante do exposto, sucede que mesmo a Lei Complementar 116/2003 apresentando alguns espaços vazios sobre o ISSQN, assim como a divisão de posicionamentos entre os doutrinadores, no que se reporta ao caráter exemplificativo ou taxativo da lista anexa à LC 116/2003 e sua possível violação ao princípio da autonomia municipal, ocorre que os princípios constitucionais podem sofrer algumas exceções, sendo assim, no caso de o rol de serviços listados pela LC 116/2003 ser taxativo, tem-se uma exceção, prevista constitucionalmente, ao princípio da autonomia municipal.

Quanto às exceções a princípios constitucionais, pode-se citar a possibilidade de alteração/fixação de alíquotas do ICMS sobre combustíveis através de convênio, que é uma exceção ao princípio da legalidade. Além de outras exceções previstas pela CRFB, como é o caso do IPI, que embora esteja sujeito ao princípio da anterioridade nonagesimal, não está sujeito ao da anterioridade do exercício financeiro, por exemplo.

Nesse contexto Betina Treiger (2014, p.77) assevera:

O termo empregado na CF foi *definir*, o que nos leva a acreditar que, embora a norma mitigue a competência impositiva dos Municípios, fá-lo por imposição expressa do texto constitucional. Trata-se de uma hipótese de exceção ao princípio da autonomia municipal, o que, aliás, acontece em relação a vários

outros princípios constitucionais, como é o caso do princípio da legalidade e da anterioridade.

O que queremos afirmar é que não se trata de restrição inconstitucional ao princípio da autonomia municipal, pois a restrição foi estabelecida no bojo do texto original da CF, não foi fruto de emenda constitucional e, nessa medida, não há que se falar, como pronuncia Otto BACHOFF, “em norma inconstitucional”.

Assim sendo, faz-se necessário expor que o Superior Tribunal de Justiça – STJ e o Supremo Tribunal Federal – STF já se pronunciaram sobre a taxatividade da lista anexa, porém, para tal análise é relevante fazer um breve histórico sobre a LC 116/2003 e sua lista, haja vista que a análise dos Tribunais Superiores se deu em referência ao Decreto-lei 406/68.

Portanto, pode-se falar que a Lei Complementar 116/2003 é recente, mas ela não foi a primeira a anunciar uma lista de serviços passíveis de incidência, foi o Decreto-lei 406/68 o primeiro a trazer uma lista de serviços, tendo sido ele alterado pelo Decreto-lei 834/69 e este substituído pela Lei Complementar 56/87, sendo esta substituída pela atual Lei Complementar 116/2003.

Então, a discussão sobre a existência de lista contendo os serviços passíveis de incidência do ISSQN não é algo iniciado pela doutrina atual, tanto é que o STF e o STJ anteriormente se pronunciaram sobre a lista do Decreto-lei 406/68, como por exemplo no Recurso Especial 1111234/PR/2009 que faz referência ao Decreto-lei já citado e onde o STJ reconhece a taxatividade da lista de serviços, porém, admite interpretação extensiva.

Por último, no que se refere aos problemas envolvendo a lista de serviços definidos pela Lei Complementar n.116/2003, pode-se reafirmar o que já foi dito anteriormente, de que a sua taxatividade é uma exceção ao princípio da autonomia municipal, de forma que mesmo trazendo algumas consequências para a autonomia municipal, ainda assim a presença da lista é essencial, posto que a Constituição ao prever a necessidade de lei complementar no caso do ISSQN, quis evitar que os Municípios usem o seu poder de tributar de forma abusiva e consequentemente prejudiquem os contribuintes.

4 A (IM)POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO VIA ISS DA LOCAÇÃO DE ÚNICO IMÓVEL PARA VERANEIO

4.1 A INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DO ISS NA LOCAÇÃO DE ÚNICO IMÓVEL PARA VERANEIO

Diante de um cenário nacional e mundial de crise/instabilidade econômica, surge cada vez mais a necessidade de se criar novos meios para garantir aumento na renda das pessoas, assim sendo, uma prática que já era realizada antes, porém em menor frequência, e que cada dia mais tem ganhado espaço no mercado e se tornado algo comum para os que pretendem aumentar suas rendas e também para os que pretendem garantir que o lazer seja mais barato, é o aluguel de imóveis residenciais para veraneio/temporada.

Essa prática tornou-se uma saída viável perante o cenário já falado, posto que é possível que os proprietários dos imóveis em questão utilizem-no ao longo do ano para fins de moradia, contudo, em um curto período do ano eles saem de suas casas/apartamentos e os alugam para que possam dessa forma garantir uma renda extra, inclusive, hoje em dia é bastante comum que os proprietários desses imóveis passem o período em que suas residências estejam alugadas em casas de parentes, por exemplo, tanto é que até alguns sites especializados foram criados, como o Airbnb.com e o Booking.com.

Com o surgimento de novas atividades ensejadoras de capacidade contributiva, os entes federados passaram a defender o aumento em sua arrecadação tributária, inclusive no caso ISSQN, cuja competência é dos Municípios, o próprio legislador federal através da Lei Complementar 157/2016 ampliou a lista de serviços passíveis de incidência do ISSQN anexa à LC 116/2003, entretanto, no que diz respeito à locação de imóveis, tem-se que a LC 157 não trouxe quaisquer alterações.

O fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza constitui na prestação de serviços, cujo conceito já foi demonstrado antes, não constituindo fato gerador do ISSQN o serviço em si e tampouco uma obrigação de dar. Diante disso, no que concerne à locação de imóveis, especialmente no caso de aluguel de único imóvel para veraneio/temporada, tem-se que a locação de imóvel por si só não configura prestação de serviços, conforme será melhor explicado nos tópicos e subtópicos a seguir.

Saliente-se que no presente trabalho, tem-se como único imóvel alugado para veraneio/temporada aquele cuja locação se dá por curto prazo de tempo e, via de regra, em período de férias/verão, bem como que ao longo dos demais períodos do ano constitua em imóvel com uso para fins residenciais por/para seu proprietário. Inclusive, no que concerne à locação por temporada, o artigo 48 da Lei 8245 – Lei do Inquilinato, conceitua-a como:

Art. 48 - Considera-se locação para temporada aquela destinada à residência temporária do locatário, para prática de lazer, realização de cursos, tratamento de saúde, feitura de obras em seu imóvel, e outros fatos que decorrem tão-somente de determinado tempo, e contratada por prazo não superior a noventa dias, esteja ou não mobiliado o imóvel.

No que se refere ao entendimento acima exposto, tem-se que ele pode ser corroborado através da análise da súmula vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal e do que prevê o artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988, de modo que possibilidade de a União criar imposto residual, demonstra a não obrigatoriedade de incidência de imposto sobre toda e qualquer atividade ensejadora de capacidade contributiva, devendo, portanto, o legislador infraconstitucional observar tais parâmetros, de modo a não inserir na lista anexa à lei complementar situações que não se configuram como prestação de serviços e que por essa razão o ISSQN não deve incidir.

4.1.1 Competência residual e a não obrigatoriedade de incidência de impostos existentes

Conforme exposto anteriormente, a Constituição Federal atribui competência tributária aos entes políticos, sendo esta, o poder conferido pela CRFB aos entes políticos para que eles criem tributos. Contudo, a competência tributária, diferentemente da capacidade tributária ativa – que é o poder para fiscalizar e arrecadar tributos – ela não pode ser delegada, ou seja, os entes políticos competentes para instituírem determinados tributos não podem transferir sua competência tributária para outro ente que não tenha tal competência atribuída pela Constituição Federal.

A competência tributária pode ser classificada em três, quais sejam: a) competência privativa; b) competência comum e; c) competência residual. A

competência privativa consiste na exclusividade que determinado ente político tem para a criação de determinado(s) imposto(s), como, por exemplo, o ISSQN, que é de competência privativa dos Municípios; Quanto a competência comum, pode-se dizer que é a competência atribuída a todos os entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para a criação de tributos, como ocorre com as contribuições de melhoria e taxas.

No que se refere à competência tributária residual, Hugo de Brito Machado (2013, p.299) vai dizer que “a competência para a instituição do imposto não especificamente previsto diz-se residual”, contudo, apenas a União possui competência residual, conforme dispõe o artigo 154, I, da CRFB/88:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Assim, a previsão constitucional sobre a possibilidade de a União instituir impostos que ainda não tenham sido previstos e que não possuam fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já descritos na Constituição Federal faz com que seja admitido que nem todas atividades que desponham capacidade contributiva, por assim dizer, estejam sujeitas a algum imposto já discriminado pela CRFB, tendo em vista que se houvesse essa obrigatoriedade, seria letra morta a previsão constitucional ao admitir e atribuir competência residual à União.

Nesse aspecto, Hugo de Brito Machado (2004, p. 20) sustenta que:

Realmente, nossa Constituição não consagra a ideia de que todas as atividades reveladoras de capacidade contributiva estão alcançadas já pelos impostos existentes. Tanto que, depois de arrolar, em seu art.153, os impostos de competência da União, em seu art. 154 atribui a esta a denominada competência impositiva residual, dispondo que ela pode instituir, “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta constituição”.

Aliás, deve ser afastado de uma vez por todas o argumento de que todo fato revelador de capacidade contributiva há de estar necessariamente incluído no âmbito de incidência de um imposto. Primeiro porque, como acaba de ser demonstrado, esse argumento é inteiramente incompatível com a existência no texto constitucional da denominada competência impositiva residual. Segundo, porque a rigor a capacidade contributiva só se presta para justificar a tributação da renda que exceda o denominado mínimo existencial.

Com isso, frente a ausência de necessidade de que toda atividade que enseje em capacidade contributiva seja alvo de impostos já existentes, ao criar a Lei

Complementar 116/2003 – que disciplina o ISSQN e traz o rol de serviços passíveis de incidência deste imposto que, conforme já explanado anteriormente, é taxativo – o legislador, além de outros limites e critérios, deveria ter tido um pouco mais de cuidado ao elaborar a lista de serviços anexa à LC 116/2003.

Tendo em vista que, seja por equívoco ou por vontade de aumentar cada vez mais a arrecadação, o legislador terminou por incluir situações nas quais não há a prestação de serviços, logo, não há que se falar em fato gerador do ISSQN, tanto é que o item 3.1 que foi inserido inicialmente na lista anexa à LC 116/2003 terminou por sofrer veto do Presidente da República.

Não bastasse essa situação envolvendo a lista anexa à LC 116/2003, ainda há alguns Municípios que ao criarem lei local que contemple o ISSQN, terminam por não levar em consideração a taxatividade do rol de serviços da lista inserida na LC 116/2003 e com isso tentam cobrar o ISSQN sobre situações nas quais a sua incidência não é admitida, como é o caso da mera locação de único imóvel para fins de veraneio sem que haja a prestação de qualquer serviço, como oferecimento de café da manhã etc, onde inclusive há lei e projetos de lei de Municípios brasileiros com o intuito de cobrar o ISSQN nestes casos, como será melhor demonstrado mais à frente.

Nessa acepção, Hugo de Brito Machado (2004, p.21) revela ainda que:

[...] 4ª - O veto que o Presidente da República após ao item 3, sub item 3.01, 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. 5ª - O veto acima referido é incensurável na sua fundamentação, mas se mostra insuficiente para compatibilizar a lista em referência ao entendimento da Corte Maior e, assim, evitar litígios, pois os demais sub itens do item 3, além de outros itens da mesma lista, são inconstitucionais pela mesma razão, vale dizer, porque não descrevem serviços, e sim contratos ou atos jurídicos dos quais decorre um dar, que não cabe no âmbito constitucional do imposto a que refere o art. 156, inciso III, da vigente Constituição Federal.

Dessa maneira, a Lei Complementar 116/2003 e lista de serviços anexa, ainda que de suma importância para fins de incidência de ISSQN, não se pode negar que, segundo já foi dito, cometeu alguns equívocos, assim, no que diz respeito à locação, seja de bens móveis ou imóveis, o legislador terminou por tratá-la como se fosse prestação de serviço, logo, passível de incidência do ISSQN, conforme será visto adiante.

4.1.2 Da locação de imóveis para veraneio e sua não configuração como prestação de serviço

No Brasil, a locação de imóveis é regulada de forma especial pelo Código Civil de 2002 e também pela Lei 8.245/1991, mais conhecida como Lei do Inquilinato que, apesar de anterior ao Código Civil de 2002, não restou prejudicada por ele. Dessa forma, quanto a locação, tem-se que ela constitui na cessão de uso da coisa mediante recebimento de remuneração, portanto, constitui uma obrigação de dar e não uma obrigação de fazer, nesse sentido, o Código Civil estabelece em seu artigo 565 que “na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.

Por obrigação de dar se entende como sendo aquela na qual o indivíduo assume o compromisso de entregar algo, ou, nas palavras de Flávio Tartuce (2015, p. 269), “a obrigação positiva de dar pode ser conceituada como aquela em que o sujeito passivo compromete-se a entregar alguma coisa, certa ou incerta”, já no que se reportar à obrigação de fazer, Tartuce (2015, p. 274) vai falar que “a obrigação de fazer pode ser conceituada como uma obrigação positiva cuja prestação consiste no cumprimento de uma tarefa ou atribuição por parte do devedor”.

Assim, a mera previsão na lista constante na LC 116/2003 não faz da locação de imóveis uma prestação de serviços, tendo em vista que o legislador complementar deve obedecer às diretrizes constitucionais, bem como não deve inserir determinadas atividades ensejadoras de capacidade contributiva no rol de incidência de um dos impostos já existentes, como forma de não as deixar sem a incidência de impostos, conforme já mencionado.

Nesse entendimento, Clélio Chiesa (2004, p. 337) assegura que:

[...] Note-se, então, que nos contratos de locação não há nenhuma prestação de serviço. Há, sim, como definido no próprio artigo 565 do novo Código Civil, uma cessão do direito de uso, mas não serviço. A cessão de direito de uso é absolutamente inconfundível com a atividade de prestar serviços, que revela sempre uma atuação de alguém em favor de outrem, realizando um esforço destinado a proporcionar certa utilidade para o beneficiado. Destarte, como a cessão de direito de uso não caracteriza como prestação de serviço, não soçobram dúvidas de que o Congresso Nacional, ao autorizar os Municípios a tributar referidos contratos, incorreu em inconstitucionalidade.

Com isso, a possibilidade de incidência do ISSQN sobre a locação de imóveis demonstra-se equivocada e, portanto, questionável. Além do mais, vale salientar que

atualmente o setor de locações imobiliárias tem passado por importantes transformações em seus mais variados aspectos, transformações estas que vão desde o tipo e localização dos imóveis até a maneira como essas locações são anunciadas, principalmente com o aumento do uso da internet e, por conseguinte, das redes sociais e sites específicos.

Essas transformações têm relação não apenas com as mudanças tecnológicas, mas também com as mudanças no cenário econômico do país, especialmente pela necessidade atual que as pessoas e o mercado interno têm de se reinventarem diante de contextos de crise, por exemplo. Diante dessas novas formas de locação, tem-se o crescente aumento de locação de imóveis que durante boa parte do ano servem de residência para seus proprietários, porém, em período específico, como o verão/férias, essas famílias saem de suas casas para que possam alugá-las e com isso aumentar a renda familiar.

Aproveitando-se da situação descrita anteriormente e do equívoco do legislador ao elaborar a lista anexa à Lei Complementar 116/2003, alguns legisladores municipais têm elaborado leis e projetos de lei que visam a cobrança do ISSQN sobre o aluguel de imóveis para veraneio, até mesmo nos casos em que não haja habitualidade nessa locação e que aquele proprietário alugue único imóvel e sem que seja ofertada qualquer prestação de serviço, como, por exemplo, o oferecimento de café da manhã e serviço de limpeza, logo, a ausência de prestação de serviços faz com que o fato gerador do ISSQN não ocorra.

Nestes casos, a inoccorrência do fato gerador do ISSQN não tem sido observada por parte dos legisladores municipais, tendo em vista que os Municípios, assim como os demais entes federados, tendem a querer arrecadar sempre mais, inclusive, neste sentido Hugo de Brito Machado (2004, p.1) afirma que “cobrar o ISS sobre locação de bens constitui pretensão antiga dos Municípios, à qual alguns se têm submetido, enquanto outros questionam sua validade jurídica. O fisco sempre pretende mais do que lhe é devido em face do Direito Tributário”.

Conforme já foi debatido em tópico anterior, os Municípios possuem autonomia, assim, podem instituir os tributos cuja competência tenha sido dada pela Constituição Federal, porém, além da autonomia municipal, no âmbito do ISSQN, a própria Constituição Federal trouxe a necessidade de Lei Complementar, deste modo, o legislador municipal não é totalmente livre para instituir a cobrança do ISSQN, tendo

em vista, inclusive, que parte da doutrina assim como o STF entendem pela taxatividade do rol de serviços constantes na Lei Complementar.

Destarte, no caso das locações de imóveis para veraneio, a alegação dos Municípios que defendem a incidência do ISSQN sobre tais locações parte principalmente do ponto de que essas locações se assemelhariam aos serviços de hospedagem prestados pela rede hoteleira, por exemplo. Entretanto, ainda nos casos de locação para fins de veraneio, a locação não consiste por si em uma obrigação de fazer, posto que se não ficar caracterizada que junto à locação há também a prestação de serviços, não há que se falar em incidência do ISSQN.

A própria Lei Complementar 116/2003, embora insira em sua lista de “serviços” passíveis de incidência do ISSQN a locação, que, conforme já demonstrado, não se configura por si só como serviço, a lista não traz expressamente a previsão de incidência do ISSQN sobre a locação de imóveis, mas traz ainda a previsão de incidência de ISSQN nos casos de ocupação por temporada com fornecimento de serviço, segundo dispõe no ponto 9.01, ou seja, o próprio legislador termina por falar que a mera ocupação não constitui serviço.

Dessa maneira, a busca, por vezes incessante, de alguns Municípios brasileiros pela arrecadação de receitas, enseja na criação de leis municipais que instituem a cobrança de ISSQN sobre o aluguel de imóveis, inserindo até mesmo os casos de único imóvel alugado para fins de veraneio, o que se mostra uma verdadeira afronta às previsões constitucionais, portanto, faz-se necessário a análise mais aprofundada sobre o entendimento das administrações municipais.

4.2 ENTENDIMENTO DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS MUNICIPAIS

Atualmente, como já falado, é crescente a necessidade do surgimento de novos meios para aumentar a renda das pessoas e até mesmo dos próprios entes federados, deste modo, a locação de imóveis para temporada além de ter tido um significativo aumento, ela tem sido bastante difundida e viabilizada por sites especializados em acomodações, como, por exemplo, o Airbnb e o Booking, que funcionam como meios ágeis de localização de imóveis para locação, trazendo facilidade para os locadores e especialmente para os locatários.

Nos casos de aluguel de imóvel para veraneio através do uso de sites especializados, tem-se, de fato, que estes terminam por prestar serviços, o que

poderia, ao menos em tese, ensejar a cobrança do ISSQN, porém, essa incidência seria sobre os serviços prestados pelos sites e não sobre a locação de imóvel por si só. Todavia, alguns Municípios têm utilizado a presença desses sites como argumento para a cobrança do ISSQN sobre o aluguel de imóveis para temporada, tendo em vista que a presença dos sites especializados estaria teoricamente causando prejuízos ao setor hoteleiro, por exemplo.

Contudo, não são em todos os casos em que a locação de imóveis para veraneio vai ocorrer através do uso/intermediação desses sites, bem como, a possibilidade de incidência do ISSQN, como já falado, deveria ser sobre os serviços prestados pelos sites e não sobre a locação de imóveis em si, tendo em vista que o proprietário ao alugar seu imóvel não está a realizar a prestação de serviço algum. Frise-se ainda que, mesmo diante da presença de sites especializados, é preciso observar os serviços que constam na lista anexa à LC 116/2003, tendo em vista que o entendimento do STF e de boa parte da doutrina é no sentido de que o rol nela constante é taxativo.

Muito embora alguns Municípios entendam que a cobrança de ISSQN nos casos de aluguéis de imóveis para temporada seja inconstitucional, não se pode negar que esse entendimento não é pacífico, inclusive, nesse aspecto há alguns Municípios que além de não levarem em consideração a taxatividade da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, é possível ainda afirmar que alguns Municípios possuem projetos de lei ou até mesmo lei tratando sobre a incidência do ISSQN sobre a locação de imóveis para veraneio/temporada.

Como exemplo disso, a Lei Complementar 099/2017 do Município de Caldas Novas – Goiás, o projeto de lei n.112/2017 do Poder Legislativo do Município de Ubatuba – São Paulo, o Código Tributário do Município (CTM) de Fortaleza – Ceará e o Projeto de Lei 041/2017, que visa realizar algumas modificações no CTM de Fortaleza.

4.2.1 A Lei Complementar 099/2017 do Município de Caldas Novas

Sobre a possibilidade de cobrança do ISSQN sobre a locação de imóveis para temporada, o Município de Caldas Novas, por exemplo, possui em vigência a Lei Complementar 099/2017 que visa a regulamentação da exploração de imóveis residenciais como meio de hospedagem remunerada. A LC 099/2017 fala sobre o que

legislador do Município de Caldas Novas considera como meios de hospedagem, nesse sentido o artigo 3º da referida lei diz:

Para fins desta lei, considera-se Meios de Hospedagem os empreendimentos ou estabelecimentos, independentemente de sua forma de constituição, destinados a prestar serviços de alojamento temporário de forma remunerada, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo do hóspede, bem como serviços necessários aos usuários, denominados de serviços de hospedagem mediante adoção do instrumento contratual, tácito ou expresso, e cobrança diária, nos termos do art. 23 da Lei Geral do Turismo – Lei 11.771/2008.

Analisando-se de maneira geral, pode-se dizer que a LC 099/2017 em seu artigo 3º considera como meios de hospedagem aqueles que se encontram previstos na Lei 11.771/2008 e faz relação entre eles e os imóveis residenciais, como bem expressa o capítulo I da LC 099/2017. Assim, a LC 099/2017 relaciona os meios de hospedagem apresentados pela Lei 11.771/2008 com a locação para temporada definida pela Lei 8.245/1991, ou seja, ela considera que a locação de imóvel para temporada constitui meio de hospedagem, logo, estaria suscetível à incidência do ISSQN.

Além do enquadramento dos imóveis residenciais alugados para temporada em si, a lei em questão também engloba esses imóveis no caso de serem divulgados, ofertados ou disponibilizados por intermediários, sejam eles sites, aplicativos, plataformas eletrônicas ou outras formas de intermediação, conforme dispõe o artigo 4º da Lei Complementar 099/2017. No caso dos imóveis alugados através de intermediação de algum dos meios citados, tem-se que a prestação de serviços seria a intermediação e não a locação do imóvel, como tenta induzir a LC 099/2017.

A Lei Complementar 099/2017 ao regulamentar a utilização de imóveis residenciais usados para hospedagem no Município de Caldas Novas não faz referência à quantidade de imóveis de propriedade do locador, de maneira que ainda que o proprietário tenha como imóvel apenas aquele que está sendo utilizado para locação para temporada, ele estaria sujeito ao que a referida lei estabelece, posto que ela não traz a necessidade de que o proprietário possua mais de um imóvel e menos ainda que a locação seja realizada com habitualidade.

Ademais, a lei em tela apresenta as obrigações que os proprietários dos imóveis residenciais alugados para temporada têm, como, por exemplo, a observância de normas de vigilância sanitária, a necessidade de preenchimento de informações

perante o fisco municipal, o recolhimento de taxa anual de funcionamento e, sobretudo, o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

No tocante ao pagamento do ISSQN a LC 099/2017 declara como contribuinte o proprietário do imóvel residencial alugado para temporada e de forma subsidiária os intermediadores. Além do mais, para o legislador do Município de Caldas Novas, a base de cálculo do ISSQN nestes casos é o valor da diária do imóvel alugado para veraneio, bem como o ISSQN deve ser recolhido através dos meios de contato com o fisco municipal que tenham sido estabelecidos pela mesma lei.

Os contribuintes responsáveis (diretos ou indiretos) têm ainda por obrigação prestar ao fisco municipal algumas outras informações, tais como os dados dos “hóspedes”, os valores cobrados e a quantidade de diárias ou a média destas, devendo os contribuintes responsáveis oferecer esses elementos dentro de um prazo determinado, qual seja, 30 (trinta) dias, segundo dispõe a LC 099/2017. Saliente-se que a mesma lei apresenta penalidades em caso de descumprimento do prazo estabelecido.

Esse entendimento, está demonstrado através dos artigos 9º, 10 e 11 da LC 099/2017, onde diz que:

Art.9º. O prestador do serviço de hospedagem de que trata esta lei, direta ou indiretamente, deve informar ao fisco municipal, preferencialmente através das plataformas específicas on-line de comunicação, o recolhimento da taxa anual de funcionamento e do Imposto sobre serviço de qualquer natureza, decorrentes da prestação remunerada de seus imóveis residenciais.

§ 1º. Considera-se, contribuinte, para os fins desta lei, o proprietário do imóvel residencial que o explore como meio de hospedagem em caráter remunerado, e de forma subsidiária, os intermediadores ou administradores responsáveis pela exploração dos mesmos, independente da forma de constituição ou denominação.

§ 2º. A base de cálculo do imposto é o preço da diária do imóvel residencial utilizado como meio de hospedagem em caráter remunerado.

§ 3º. Ficam obrigados os contribuintes de que trata este artigo a efetuarem o recolhimento do ISS referente à prestação efetiva dos serviços aos hóspedes, através dos canais específicos de comunicação com o fisco municipal, na forma do caput deste artigo e em regulamento específico a ser publicado, relativo aos procedimentos fiscais específicos para os imóveis residenciais de que trata esta lei.

Art. 10. A cada período trimestral, os contribuintes responsáveis, direta ou indiretamente, através dos canais de comunicação de que trata o artigo anterior, deverão informar às autoridades municipais, em até 30 dias ao mês subsequente deste período, as seguintes informações:

I – A quantidade de diárias comercializadas no período trimestral;

II – O preço cobrado (média); e

III – O nome, CPF e origem dos hóspedes. [...]

Art. 11. A não-observância do disposto nesta Lei sujeitará o contribuinte às seguintes penalidades, observado o contraditório e a ampla defesa:

I – Advertência por escrito;

II – Multa no valor máximo de R\$1.000,00 (um mil reais);

III – Cancelamento da licença de funcionamento do imóvel residencial como meios de hospedagem em caráter remunerado.

§ 1º. As penalidades previstas nos incisos I e II do caput deste artigo poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente. [...]

Neste seguimento, o Município de Caldas Novas, através da Lei Complementar 099/2017, é um dos Municípios brasileiros que defendem a cobrança de ISSQN sobre o aluguel de imóveis para veraneio, haja vista que esse Município é um dos principais polos turísticos do Estado de Goiás, logo, o legislador local viu na locação de imóveis para veraneio/temporada uma forma de ampliar as receitas do Município e, conforme alegado por vários moradores e até mesmo pelo prefeito da cidade através de entrevistas para jornais, um meio de atender às exigências especialmente do setor hoteleiro.

Contudo, ainda que o legislador local através da LC 099/2017 entenda que a locação de imóvel residencial para temporada configure como prestação de serviço e, portanto, passível de incidência do ISSQN, tem-se verdadeira afronta ao conceito de prestação de serviços e, conseqüentemente, do fato gerador do ISSQN.

Atenta-se até mesmo contra o princípio da igualdade, levando-se em consideração que a lei em análise termina dando tratamento igual a pessoas em situações de desigualdade, já que a equiparação entre proprietários de hotéis/pousadas e proprietários de residências que são utilizadas esporadicamente para fins de locação termina por provocar desequilíbrio ainda maior, tendo em conta que coloca os proprietários dessas residências para realizarem medidas tais quais os estabelecimentos que desenvolvem a hospedagem de forma habitual e como atividade principal.

Nessa perspectiva, Hugo de Brito Machado (2004, p.1) sustenta que:

[...] não são apenas os conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias que não podem ser alterados. Todos os conceitos utilizados pela Constituição Federal na verdade vinculam o legislador, que nos os pode alterar, sob pena de estar alterando a Constituição e assim negando sua supremacia no ordenamento jurídico.

De tal modo, os Municípios, embora autônomos – conforme já esclarecido previamente – ao instituírem e cobrarem o ISSQN, assim como nos demais impostos, têm por dever a observância dos princípios constitucionais, como o da isonomia e da capacidade contributiva, por exemplo. Dessa maneira, ao considerar imóveis

residenciais e seus proprietários como se imóveis comerciais e proprietários de hotéis fossem, estar-se-á a feri-los.

Nesse seguimento, Luciano Amaro (2017, p.162) reconhece que:

Tem-se de ver, agora, outra face do princípio, segunda a lição clássica de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade. [...] Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir. A questão da isonomia, em síntese, não se resolve apenas com a afirmação de que, dada a norma legal, como comando abstrato e hipotético, todas as situações concretas correspondentes à hipótese legal devem ser submetidas à lei, e as situações excepcionadas pela lei devem ser excluídas. Há de se examinar se o legislador discriminou onde isso lhe era *vedado*, ou se deixou de dessemelhar onde lhe era *obrigatório* fazê-lo. Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida, além de, possivelmente, ter-se agredido a capacidade contributiva.

Isto posto, caso os demais Municípios tomem a referida lei como parâmetro, estar-se-á a ampliar a negativa aos conceitos constitucionais e a dar ao legislador municipal o poder de inserir no rol de incidência do ISSQN situações que não são pertinentes ao imposto em pauta, muito embora seja inegável que o próprio legislador federal ao criar a Lei Complementar 116/2003 terminou por inserir casos que não configuram prestação de serviços, conforme já foi demonstrado em tópico antecedente.

4.2.2 Projeto de Lei 112/2017 do Município de Ubatuba – São Paulo

Segundo o entendimento utilizado pelo Município de Caldas Novas, por exemplo, o Município de Ubatuba, localizado no interior do Estado de São Paulo, possui atualmente o projeto de lei n.112/2017 que visa estabelecer a regulamentação das chamadas hospedagens café e cama e residenciais por temporada no Município em questão. Ressalte-se que nele a locação de imóvel residencial para temporada é reconhecido como atividade de Cama e Café, conforme dispõe em seu artigo 1º.

Contudo, o projeto de lei citado traz requisitos ainda mais específicos do que a Lei Complementar 099/2017, tendo em vista que ele estipula a necessidade de que os proprietários dos imóveis residenciais usados para locação por temporada constituam pessoa jurídica com o intuito de realizar a administração da ocupação do

empreendimento, bem como a habilitação no sistema de cadastro no Ministério do Turismo. Nesse aspecto o artigo 2º do Projeto de Lei n.112/2017 diz:

- a) seja constituída uma empresa jurídica com a finalidade de administrar a ocupação no empreendimento;
- a) esteja devidamente habilitada no cadastro nacional de pessoa jurídica do Ministério da Fazenda;
- b) cumpra a legislação municipal referente à lei de parcelamento, uso e ocupação do solo, obtendo-se a respectiva licença de funcionamento;
- c) cumpra as posturas de segurança do Corpo de Bombeiros;
- d) realize o cadastro da empresa no Cadastur do Ministério do Turismo na modalidade Cama e Café;
- e) cumpra as exigências da Lei Geral do Turismo;
- f) cumpra as exigências do Código Civil referente ao Contrato de Hospedagem;
- g) cumpra as exigências do Estatuto da Infância e da Juventude, combatendo a prostituição infantil;
- h) cumpra a legislação de higiene e manipulação de alimentos junto aos órgãos de Vigilância Sanitária do município; e,
- i) comprovar, além da documentação exigida, o recolhimento da contribuição sindical, patronal e laboral, conforme descreve o artigo 607 e 608 da Consolidação das Leis do Trabalho.

O projeto de lei n.112/2017 discorre que apenas os imóveis residenciais com mais de 3 acomodações serão regulamentados por ele, caso o projeto de lei seja aprovado e passe a ter vigência, além disso, ele prevê que são consideradas hospedagens residenciais por temporada aquelas que não ultrapassem 45 (quarenta e cinco) dias ininterruptos, segundo os artigos 1º e 6º.

No que se reporta ao ISSQN, apesar do projeto de Lei n.112/2017 não abordá-lo expressamente, ao exigir que os proprietários de imóveis residenciais que sejam alugados para temporada realizem procedimentos iguais aos de pessoas jurídicas do ramo hoteleiro, por exemplo, estar-se-á a abrir a possibilidade de cobrança de ISSQN, inclusive, o artigo 7º do projeto de lei estabelece que “A Administração Municipal, no prazo de 60 (sessenta) dias, regulamentará as taxas e impostos a serem recolhidas pelo empreendimento, inclusive majorando o estabelecimento que passará a ser considerado como imóvel comercial.”

O posicionamento acima demonstrado se corrobora pelo fato de que os hotéis via de regra necessitam pagar o ISSQN, dessa forma, ao exigir que os proprietários de imóveis residenciais que alugam suas residências para temporada tenham que realizar os procedimentos necessários para abertura de cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ) e o consequente tratamento de empreendimento, estar-se-á não só tornar essa prática inviável, devido aos altos custos, bem como a demora que via de

regra ocorre para efetuar tais exigências, uma vez que engloba até mesmo os proprietários de imóveis residenciais que não realizem a locação por temporada de forma habitual.

Não bastasse a questão da habitualidade ou da falta dela, tem-se ainda os problemas já falados em momentos anteriores, como a ausência de prestação de serviço na mera locação de imóvel e o equívoco do legislador federal ao inserir na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 situações que não se configuram como prestação de serviços e, por conseguinte, não sujeitas à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Além do mais, no projeto de lei complementar mencionado, ocorre que o legislador termina por confundir hospedagem e locação de imóvel para temporada e trata-las como se fossem a mesma coisa, porém, os artigos 23 e 24 da Lei 11.771/2008 e o artigo 48 da Lei 8.245/1991 estabelecem o conceito de cada uma e elenca principalmente as diferenças entre elas.

Logo, observando-se os princípios e diretrizes constitucionais já demonstrados em outros tópicos, não cabe ao legislador federal e nem o legislador municipal tratá-las como se iguais fossem com o intuito de estabelecer a incidência do ISSQN sobre ambas, notadamente porque no caso da locação de imóvel por temporada, tem-se que ela não preenche os requisitos de uma atividade considerada como prestação de serviços, segundo já discutido antes.

4.3 ANÁLISES JURISPRUDENCIAIS SOBRE O TEMA

A discussão sobre a constitucionalidade ou não da cobrança de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a locação de bens móveis e imóveis não é algo tão recente, de forma que em 1984 o Estado do Rio de Janeiro já possuía a Lei 691/84 com previsão de incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, por exemplo. Assim, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se, através da súmula vinculante 31, no sentido de que a cobrança de ISSQN sobre a locação de bens móveis é inconstitucional.

Como precedentes representativos a essa súmula, tem-se os seguintes:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE

LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. [RE 446.003 AgR, rel. min. **Celso de Mello**, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.]

TRIBUTO. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto Sobre Serviços. Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil/1916, cujas definições são de observância inafastável — art. 110 do CTN/1966. [RE 116.121, rel. min. **Octavio Gallotti**, red. p/ o ac. min. **Marco Aurélio**, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001.]

Apesar da súmula vinculante 31 tratar diretamente sobre a locação de bens móveis e não sobre a locação de bens imóveis, é possível estendê-la à locação de bens imóveis, posto que conforme disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal e no artigo 110 do Código Tributário Nacional, ao legislador tributário não cabe a realização de mudanças nos conceitos e definições de Direito Privado.

Nesse caminho, Rosa Júnior (2003, pp.1128, 1129, 1130 e 1131) ensina que:

O art. 156, III da CF de 1988, quando se refere à prestação de serviço, para fim de incidência do ISS, está recepcionando o conceito de serviço fornecido pelo Direito Privado, ou seja, correspondendo a obrigação de fazer, ou seja prática de determinado ato ou fato jurídico, como trabalhos materiais e intelectuais. O CCB de 2002, ao se referir a obrigação de fazer, nos artigos 247 a 249, deixa claro que traduz prestação de fato, que não se confunde, portanto, com obrigação de dar, que “consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc), a concessão do uso (empréstimo, locação), ou a restituição ao dono. Assim, o STF aplicou a norma do art. 110 do CTN, pela qual a “lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de, institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Isso porque, nessa hipótese, o dispositivo constitucional (art. 156, III) está agasalhando o conceito de “serviços” consoante o direito privado, e a lei tributária que alterar tal conceito está agredindo a mencionada norma, porque constitucionalizou o conceito de “serviços” fornecido pelo direito privado.

Apesar das discussões sobre a incidência de ISSQN sobre locação de bens móveis e imóveis não serem recentes, conforme já esclarecido, a discussão sobre a incidência desse imposto sobre a locação de imóveis residenciais para temporada é mais recente e tem como um dos marcos iniciais a Lei Complementar 099/2017 do Município de Caldas Novas, cuja vigência iniciou em janeiro de 2018.

Dessa maneira, as decisões dos tribunais sobre essa temática ainda não são comuns, porém há decisões envolvendo o ISSQN que podem ser utilizadas como base para corroborar as discussões no sentido de que a locação de imóveis não constitui prestação de serviço e desse modo o fato gerador do referido imposto não se configura. Observe-se:

EMENTA

ISSQN Cessão de uso do estádio para realização de show por terceiros Recebimento de valor contratualmente estipulado como contrapartida apenas à cessão do imóvel Responsabilidade das cessionárias pela efetiva realização do espetáculo Locação de imóvel – Obrigação de dar Ausência de caracterização de serviço. ISS indevido. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. (TJ-SP – APL: 00015699120118260053 SP 0001569-91-2011.8.26.0053, Relator: Fortes Muniz, Data de Julgamento: 09/04/2015, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 24/04/2015)

EMENTA

APELAÇÃO CÍVEL. RECURSO ADESIVO. REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ISS. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO STF. SÚMULA VINCULANTE N.31. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA INEXISTENTE. I. A locação de bens imóveis não encerra qualquer obrigação de fazer em sua essência e, assim, não se confunde com a locação de serviços. Súmula Vinculante n.31.II. Diante do entendimento sedimentado acerca da não sujeição dos serviços prestados pela parte autora à tributação do ISS, mostra-se irrelevante à fiscalização a apresentação dos documentos requeridos, de modo que se mostra irrazoável a aplicação de penalidade a título de descumprimento de obrigação acessória. APELO DESPROVIDO. RECURSO ADESIVO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA, NO MAIS, REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70055658496, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 11/09/2013).

À vista disso, a súmula vinculante 31 e as decisões acima demonstradas narram que os legisladores municipais ao estipularem a incidência do ISSQN sobre locação de imóveis, principalmente no caso dos imóveis alugados para veraneio/temporada, preveem a cobrança de um imposto cujo fato gerador não ocorreu, cometendo, pois, grave violação à Constituição Federal e aos princípios constitucionais tributários.

Todavia, ante a entrada em vigor da Lei Complementar 099/2017 e do surgimento de alguns projetos de lei visando a regulamentação e a cobrança do

ISSQN sobre a locação de imóveis para temporada, resta aguardar que o Supremo Tribunal Federal seja provocado e, conseqüentemente, posicione-se de forma direta sobre essa questão, vez que nitidamente há uma afronta à CRFB/88.

5 CONCLUSÃO

Por tudo o que foi posto em análise, percebe-se que o Estado e seus entes federados precisam de meios para que possam se manter e fornecer serviços essenciais para a população, com isso, os tributos são uma importante fonte de receita. Contudo, assim como o Estado apresenta necessidade de receitas para se manter, a sua população também necessita, assim sendo, ao analisar principalmente períodos de crises econômicas, percebe-se que as pessoas tendem a realizar novos métodos de arrecadação de dinheiro.

Diante disto, as novas condutas e meios para obtenção de renda entre as famílias faz com que se tenham novas situações que se encaixam como fato gerador tributário, entretanto, mesmo nos casos de visível ocorrência de fato gerador, cabe aos entes federados observar as diretrizes constitucionais, posto que poder de tributar e autonomia não significam aval para a inobservância da Constituição Federal e demais normas infraconstitucionais.

Para além de condutas que se configuram como fato gerador tributário, não se pode olvidar que há condutas que não se acomodam a fato gerador de imposto já existente algum e tampouco do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. No entanto, acontece que os entes federados no anseio de ampliar suas receitas tributárias, terminam por defender a necessidade de inserção, especialmente nos impostos, de situações onde se percebe a inoccorrência de fato gerador, o que demonstra verdadeira afronta ao texto constitucional e suas diretrizes e princípios.

Por isso, convém ressaltar que até mesmo o legislador federal, através da lista anexa à Lei Complementar n.116/2003, cuidou de ampliar o rol de serviços suscetíveis de incidência do ISSQN, entretanto, seja por equívoco ou não, terminou por inserir atividades que não constituem prestação de serviços, logo, não deveria incidir ISSQN. Em virtude disso, algumas situações envolvendo a cobrança indevida do ISSQN chegou ao Supremo Tribunal Federal, tendo o referido Tribunal se manifestado no sentido de que não incide ISSQN sobre a locação de bens móveis, por exemplo.

Com isso, o presente trabalho teve por objetivo fazer uma análise sobre o comportamento dos Municípios e até mesmo do legislador federal perante uma das novas formas de locação de imóveis, qual seja, a locação de imóveis residenciais para

veraneio e, sobretudo, a respeito da não incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nestes casos.

Explora também, o não cabimento da locação de imóveis residenciais para fins de temporada como fato gerador de ISSQN, tendo em vista a ausência de realização de prestação de serviços, devendo os legisladores federal e municipal observar o conceito de serviços e de sua prestação, bem como a taxatividade da lista anexa à Lei Complementar n.116 e a não obrigatoriedade de inserir no contexto de cobrança de ISSQN situações que não se acomodem como prestação de serviços.

Percebe-se a necessidade de uma maior observância aos princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar, tendo em vista que a competência dos Municípios não é irrestrita. Assim sendo, a partir da análise da súmula vinculante 31, das decisões de alguns tribunais e de leis e projetos de lei, restou evidente que os legisladores municipais ao preverem a incidência do ISSQN sobre locação de imóveis para veraneio, terminam por cometer grave violação à Constituição Federal e aos princípios constitucionais tributários.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F. **ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>
Acesso em: 30 jul. 2018.

BRASIL. **Constituição Federal de 1946**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em:
02 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula vinculante nº 31. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso em: 30 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1111234-PR. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6029502/recurso-especial-resp-1111234-pr-2009-0015818-9-stj/relatorio-e-voto-12157729>> Acesso em 12 set. 2018.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 10 mar. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 25 de jul. 2018

BRASIL. Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8245.htm> Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 24 de ago. 2018.

CALDAS NOVAS. Lei Complementar n. 099, de 18 de dezembro de 2017. Disponível em: <<https://www.caldasnovas.go.gov.br/wp-content/uploads/2017/12/Lei-Complementar-099-2017.pdf>> Acesso em: 15 abr. 2018.

CARNEIRO, Isaac Newton. **Manual de Direito Municipal Brasileiro**. Salvador: P&A editora, 2016.

CHIESA, Clelio. **O ISS E A LEI 116**. São Paulo: Dialética, 2003.
 COSTA, Nelson Nery. **Direito Municipal Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

DERMACHI, Célia. Locação por temporada terá imposto em Caldas Novas.
 Disponível em: <<https://www.valor.com.br/empresas/5809653/locacao-por-temporada-tera-imposto-em-caldas-novas>> Acesso em: 29 set. 2018.

FONSECA, Ruth Maria Guerreiro da; BASSOLI, Marlene Kempfer. A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista de Direito Público**. Londrina, v. 2, n.3, p. 47-64, 2007. Disponível em: <www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/11542/10245> Acesso em: 15 ago. 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003**. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000005.pdf>> Acesso em: 01 ago. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000026.pdf>> Acesso em: 01 ago. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MOREIRA, André Mendes. et al. **O DIREITO TRIBUTÁRIO: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014.

OLIVEIRA, Edgar J. Caldas Novas (GO) regulamenta imóveis residenciais utilizados como hospedagens. **Revista Hotéis**. Disponível em: <<http://www.revistahoteis.com.br/caldas-novas-go-regulamenta-imoveis-residenciais-utilizados-como-hospedagens/>> Acesso em: 29 de set. 2018

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação e reexame necessário nº 70055658496. Disponível em: <<https://tj->

rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113237496/apelacao-e-reexame-necessario-reex-70055658496-rs> Acesso em: 13 set. 2018.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 15699120118260053. Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/183767581/apelacao-apl-15699120118260053-sp-0001569-9120118260053/inteiro-teor-183767591>> Acesso em: 12 set. 2018.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 5. ed. São Paulo: Método, 2015.
TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007. 4 v.

UBATUBA. **Projeto de Lei n. 112/17**. Disponível em:
<<http://informarubatuba.com.br/wp-content/uploads/2017/12/Projeto-de-Lei-n%C2%BA-112-de-2017.pdf>> Acesso em: 15 abr. 2018.

VASCONCELOS, Daniele G. F. Jordão de. **Taxatividade ou exemplificatividade da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003**. Monografia. Especialização em Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2007.

ANEXO A – LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 099/2017



PREFEITURA MUNICIPAL DE CALDAS NOVAS
ADM. 2017-2020



Lei Complementar Municipal nº. 099, de 18 de dezembro de 2017.

Autores: Executivo Municipal

"Que regulamenta a exploração de imóveis residenciais como meio de hospedagem remunerada no município de Caldas Novas/GO, e dá outras providências".

A CÂMARA MUNICIPAL DE CALDAS NOVAS Estado de Goiás aprovou, e eu, PREFEITO, sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º. A exploração de imóveis residenciais como meios de hospedagem, em caráter remunerado, no município de Caldas Novas/GO, será disciplinada por esta lei e de forma subsidiária, pela Lei Federal n. 11.771, de 17 de setembro de 2008 - denominada Lei Geral do Turismo, respeitada a disciplina específica sobre o aluguel de temporada previsto na Lei 8.245/91, denominada Lei do Inquilinato.

Art. 2º. Para os efeitos desta lei, em consonância com a Lei Federal n. 8.245/1991, a locação de imóveis residenciais por períodos inferiores a 90 (noventa dias), reger-se-á pela Lei do Inquilinato citada, cabendo ao município legislar, de forma complementar, nesta lei, os assuntos de interesse local e de sua competência legislativa tributária.

CAPÍTULO I - DO CONCEITO DE MEIOS DE HOSPEDAGEM E SUA RELAÇÃO COM IMÓVEIS RESIDENCIAIS.

Art. 3º. Para os fins desta lei, considera-se Meios de Hospedagem os empreendimentos ou estabelecimentos, independentemente de sua forma de constituição, destinados a prestar serviços de alojamento temporário de forma remunerada, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo do hóspede, bem como outros serviços necessários aos usuários, denominados de

Av. Orcalino Santos, 283 - Telefones (064) 3453 - 3500 ou (064) 3454 - 3558 - Caldas Novas - GO
CNPJ 01.787.504/0001-55
Procuradoria Geral do Município de Caldas Novas - GO



PREFEITURA MUNICIPAL DE CALDAS NOVAS
ADM. 2017-2020



serviços de hospedagem, mediante adoção de instrumento contratual, tácito ou expresso, e cobrança de diária, nos termos do art. 23 da Lei Geral do Turismo – Lei 11.771/2008.

§1º. Aplica-se o disposto nos artigos 48 e 49 da Lei Federal n. 8.245/1991 na locação de imóveis residenciais por temporada, podendo a disponibilização do imóvel ocorrer no todo ou em parte, mediante remuneração previamente acordada entre as partes.

§2º Os empreendimentos ou estabelecimentos de hospedagem que explorem ou administrem em condomínios residenciais a prestação de serviços de hospedagem em unidades mobiliadas e equipadas, bem como outros serviços oferecidos a hóspedes, estão sujeitos às determinações de que trata esta Lei e atos normativos regulamentadores.

§3º Não descaracteriza a prestação de serviços de hospedagem a divisão do empreendimento em unidades hoteleiras, assim entendida a atribuição de natureza jurídica autônoma às unidades habitacionais que o compõem, sob titularidade de diversas pessoas.

§4º O disposto nesta Lei não se aplica aos empreendimentos imobiliários, organizados sob forma de condomínio, que contêm instalações e serviços de hotelaria à disposição dos moradores, cujos proprietários disponibilizem suas unidades exclusivamente para uso residencial ou para serem utilizadas por terceiros sem caráter remunerado, com esta finalidade taxativa, por períodos superiores a 90 (noventa) dias, conforme legislação específica.

Art. 4º. Considera-se enquadrado nesta lei os imóveis residenciais que são divulgados, disponibilizados ou ofertados por meio de intermediação, em qualquer forma lícita admitida no ordenamento jurídico, tais como sites, empresas constituídas para esta finalidade, aplicativos ou plataformas eletrônicas e quaisquer formas de exploração ou denominações correlatas e similares.



CAPÍTULO II - DAS CONDIÇÕES DE OFERTA E USO DO IMÓVEL

Art. 5º. A oferta de hospedagem de imóveis residenciais somente poderá ocorrer pelo proprietário do imóvel, devendo haver comprovação desta condição na ocasião do procedimento de licenciamento e concessão do alvará de funcionamento, e por intermediadores diversos, como agências de turismo, aplicativos, plataformas eletrônicas diversas e similares, mediante contrato com o proprietário diretamente e igualmente comprovado aos órgãos competentes.

Parágrafo único. Fica vedada a oferta de hospedagem de imóveis residenciais por locatários, comodatários e quaisquer formas de direito de uso previstas em lei, salvo prévia, expressa e formal autorização do proprietário.

Art. 6º. Para os fins de aplicabilidade dos efeitos desta lei, a utilização de imóvel residencial como meio de hospedagem com a finalidade remunerada deverá respeitar sua utilização pelo prazo de máximo de 90 dias de forma contínua, em respeito à Lei do Inquilinato.

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta lei, considera-se "ano" o período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano civil.

CAPÍTULO III – DOS IMÓVEIS RESIDENCIAIS EM CONDOMÍNIOS

Art. 7º. A exploração de imóveis residenciais com caráter remunerado em condomínios, horizontais e verticais, nos termos previstos no Código Civil Brasileiro vigente, dever-se-á orientar-se por esta lei, e seguir as seguintes premissas para exploração de forma remunerada:

II) haver previsão expressa de autorização na Convenção do Condomínio a que pertence sua unidade residencial, ou aprovação dos condôminos



PREFEITURA MUNICIPAL DE CALDAS NOVAS
ADM. 2017-2020



em Assembleia Geral, com quórum previsto na convenção condominial, ou, na omissão deste, aprovação por maioria absoluta;

II) ser observada a destinação do condomínio e as regras e limitações quanto à perturbação ao sossego, saúde, segurança e aos bons costumes dos demais condôminos, sem prejuízos de observância de outras legislações de que trata a matéria.

§1º. Os documentos de que trata este artigo deverão ser apresentados no momento do cadastro inicial do imóvel residencial, na sua renovação anual e sempre que a autoridade competente de fiscalização solicitar.

§2º. A prévia autorização de que trata este artigo e quaisquer outros documentos complementares deverão constar ou serem mencionados no anúncio comercial do imóvel, em letras e formas legíveis, em respeito aos Princípios da Publicidade e Transparência, nos termos do Código de Defesa do Consumidor.

§3º. Ao ofertante cabe a responsabilidade por zelar pelo cumprimento das regras estabelecidas pelos condomínios, obrigando-se a disponibilizar em local visível do imóvel as regras internas de utilização e convivência, tais como cópia do Regimento Interno e da Convenção do Condomínio, e quaisquer outras que o proprietário assim estabelecer, observados os preceitos legais e bons costumes.

§4º. As multas aplicadas pelo Poder Público decorrentes de infrações previstas nesta lei são independentes e não excluem nem são excluídas por eventuais penalidades aplicadas por parte dos condomínios residenciais, no caso de desrespeito às regras e previsões nas respectivas convenções condominiais.

§5º. Os condomínios, intermediadores e administradores em geral, nos termos definidos nesta lei, ficam obrigados a colaborar com os procedimentos fiscalizatórios, exclusivamente no que tange à utilização de imóveis residenciais com caráter remunerado, respeitadas as normas específicas do Código Civil Brasileiro, sob pena de ensejar co-responsabilidade no disposto de que trata esta lei e suas previsões de infrações e penalidades.



CAPÍTULO IV - DAS OBRIGAÇÕES

Art. 8º. O imóvel residencial que for explorado como meio de hospedagem em caráter remunerado deverá observar respeito às regras sanitárias e de saúde pública, Relações de Consumo e toda legislação federal específica pertinente a meios de hospedagem, sobretudo o disposto na Lei Geral do Turismo – Lei n. 11.771/08.

Parágrafo único. Fica o proprietário obrigado a obedecer e divulgar a seus hóspedes, em todos os seus anúncios de oferta dos imóveis, as regras e previsões constantes na convenção do condomínio a que se situa, se for o caso.

Art. 9º. O prestador do serviço de hospedagem de que trata esta lei, direta ou indiretamente, deve informar ao fisco municipal, preferencialmente através de plataformas específicas on-line de comunicação, o recolhimento da taxa anual de funcionamento e do imposto sobre serviço de qualquer natureza, decorrentes da prestação remunerada de seus imóveis residenciais.

§1º. Considera-se, contribuinte, para os fins desta lei, o proprietário do imóvel residencial que o explore como meio de hospedagem em caráter remunerado, e de forma subsidiária, os intermediadores ou administradores responsáveis pela exploração dos mesmos, independente da forma de constituição ou denominação.

§2º. A base de cálculo do imposto é o preço da diária do imóvel residencial utilizado como meio de hospedagem em caráter remunerado.

§3º. Ficam obrigados os contribuintes de que trata este artigo a efetuarem o recolhimento do ISS referente à prestação efetiva dos serviços aos hóspedes, através dos canais específicos de comunicação com o fisco municipal, na



PREFEITURA MUNICIPAL DE CALDAS NOVAS
ADM. 2017-2020



forma do caput deste artigo e em regulamento específico a ser publicado, relativo aos procedimentos fiscais específicos para os imóveis residenciais de que trata esta lei.

Art. 10. A cada período trimestral, os contribuintes responsáveis, direta ou indiretamente, através dos canais de comunicação de que trata o artigo anterior, deverão informar às autoridades municipais, em até 30 dias ao mês subsequente deste período, as seguintes informações:

- I – A quantidade de diárias comercializadas no período trimestral;
- II – O preço cobrado (média); e
- III – O nome, CPF e origem dos hóspedes.

Parágrafo Único. A municipalidade disponibilizará formulários específicos para a prestação de tais informações.

CAPÍTULO V - DAS PENALIDADES

Art. 11. A não-observância do disposto nesta Lei sujeitará o contribuinte às seguintes penalidades, observado o contraditório e a ampla defesa:

- I. Advertência por escrito;
- II. Multa no valor máximo de R\$1.000,00 (Um mil reais);
- III. Cancelamento da licença de funcionamento do imóvel residencial como meios de hospedagem em caráter remunerado.

§1º. As penalidades previstas nos incisos II e III do caput deste artigo poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente.

§2º. A aplicação da penalidade de advertência por escrito não dispensa o infrator da obrigação de fazer ou deixar de fazer, interromper, cessar, reparar ou sustar de imediato o ato ou a omissão caracterizada como infração, sob



pena de incidência de multa ou aplicação de penalidade de cancelamento da licença de funcionamento.

§3º. Regulamento próprio disporá sobre critérios para graduação dos valores das multas e fatores de aplicação das penalidades, inclusive com previsão das hipóteses de reincidência das infrações previstas nesta lei.

§4º. A penalidade de cancelamento da licença de funcionamento implicará na paralisação dos serviços de hospedagem de que trata esta lei e apreensão do certificado de cadastro, sendo deferido prazo de até 30 (trinta) dias, contados da ciência do infrator, para regularização de compromissos assumidos com os usuários, não podendo, no período, assumir novas obrigações.

Art. 12. O Município de Caldas Novas, através dos órgãos competentes, manterá sistema cadastral de informações no qual serão registradas as infrações e as respectivas penalidades aplicadas aos imóveis residenciais que os explorarem como meios de hospedagem em caráter remunerado, nos termos desta lei.

Art. 13. As multas aplicadas decorrentes das penalidades de que trata esta Lei, devidamente atualizadas na data de seu efetivo pagamento, serão recolhidas à conta única do Fundo de Turismo do Município de Caldas Novas e Fundo de Aparlhamento e desenvolvimento do Fisco Municipal, em percentuais iguais para cada Fundo, recursos estes disponíveis para aplicação e retorno financeiro em projetos voltados ao desenvolvimento do turismo local e atividades fiscais afins, observadas a leis municipais vigentes.

Parágrafo único. Os débitos decorrentes do não-pagamento da aplicação das multas previstas nesta lei, no prazo de 30 (trinta) dias, serão, após apuradas sua liquidez e certeza, inscritos na Dívida Ativa do Município de Caldas Novas.



PREFEITURA MUNICIPAL DE CALDAS NOVAS
ADM. 2017-2020



Art. 14. Caberá pedido de reconsideração, no prazo de 10 (dez) dias, contados a partir da efetiva ciência pelo interessado, à autoridade que houver proferido a decisão da aplicação de penalidade, a qual decidirá no prazo de 5 (cinco) dias.

§1º No caso de indeferimento, o interessado poderá, no prazo de 10 (dez) dias, contados da ciência da decisão, apresentar recurso hierárquico, com efeito suspensivo, para uma junta de recursos.

§2º Os critérios para composição e a forma de atuação da junta de recursos, de que trata o §1º deste artigo, serão regulamentados pelo Poder Executivo.

Art. 15. Cumprida a penalidade de cassação da licença de funcionamento e cessados os motivos de sua aplicação, os sujeitos passivos de que tratam esta lei poderão requerer reabilitação junto aos órgãos competentes.

Parágrafo único. Deferida a reabilitação, as penalidades anteriormente aplicadas deixarão de constituir agravantes, no caso de novas infrações, nas seguintes condições:

I - decorridos 60 (sessenta) dias sem a ocorrência de novas infrações nos casos de advertência por escrito;

II - decorridos 90 (Noventa) dias sem a ocorrência de novas infrações nos casos de multa ou cancelamento da licença de funcionamento.

CAPÍTULO VI - DAS INFRAÇÕES

Art. 16. Ficam sujeitos às penalidades de que trata o art. 11, os proprietários de imóveis residenciais em caráter remunerado, condomínios horizontais e verticais e intermediadores de serviços de hospedagem desta natureza, sob qualquer forma de constituição, com relação jurídica e comercial direta com aqueles imóveis, relativo às seguintes previsões de infrações:

Av. Ozealino Santos, 283 - Telefones (064) 3453 - 3500 ou (064) 3454 - 3456 - Caldas Novas - GO
CNPJ 01.787.504/0001-55
Procuradoria Geral do Município de Caldas Novas - GO



- I. Não efetuar a declaração espontânea de que trata o art. 9º, com vistas a informar ao órgão competente da exploração remunerada de imóveis residenciais e os cumprimentos e procedimentos de que trata esta lei;
- II. Não prestar esclarecimentos e informações relativos à exploração remunerada ao fisco municipal, quando solicitados;
- III. Dificultar e criar embaraços à fiscalização nos seus atos de rotina legal e ao acesso a informações exclusivas à exploração remunerada destes imóveis;
- IV. Prestar informações não verdadeiras ou omiti-las ao fisco municipal, relativas às atividades de exploração remunerada de imóveis residenciais;
- V. Não cumprir com as obrigações legais estabelecidas por esta lei.

Parágrafo único. A aplicação das penalidades decorrentes das infrações de que trata este artigo respeitará a Ampla Defesa e Contraditório, conforme previsão de recurso de que trata o Capítulo V e atos regulamentadores relativos à gradação da aplicação de multas e demais penalidades.

CAPÍTULO VII - DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 17. As orientações legais relativas ao Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, no que tange às infrações, penalidades e procedimento administrativo tributário, deverão observar o disposto na Lei 1.014, de 20 de dezembro de 2001 e posteriores alterações – Código Tributário do Município de Caldas Novas/GO, e de forma subsidiária o disposto nesta lei municipal.

Art. 18. A Prefeitura Municipal de Caldas Novas poder firmar convênios e parcerias diversas com Órgãos Públicos Federais e Estaduais para o cumprimento efetivo do disposto de que trata esta lei.



PREFEITURA MUNICIPAL DE CALDAS NOVAS
ADM. 2017-2020



Art. 19. A Prefeitura Municipal de Caldas Novas fiscalizará o cumprimento desta Lei, no âmbito de sua competência, valendo-se de sua estrutura administrativa para o efetivo Poder de Polícia Administrativo, e o exercerá em face de toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, que exerça a atividade de prestação remunerada como meios de hospedagem em imóveis residenciais, na circunscrição legal do município.

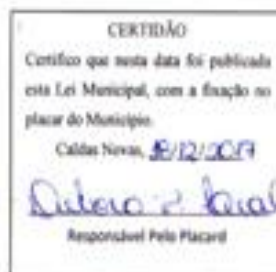
Art. 20. Fica criado o Fundo de Aparelhamento e Modernização Fiscal do Município de Caldas Novas, tendo como fonte de receita principal o percentual de 50% (cinquenta) por cento da receitas de aplicação das multas de que trata esta lei.

Art. 21. Os proprietários de imóveis residenciais, seja em condomínios verticais e horizontais, e os intermediadores de serviços de que trata a previsão e o disposto nesta lei, terão o prazo de 60 dias para adaptar-se às suas determinações, valendo de todo apoio e informações dos órgãos competentes para quaisquer esclarecimentos educativos e orientativos à sua aplicabilidade.

Art. 22. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, observado o prazo do artigo anterior e o Princípios Tributários Constitucionais.

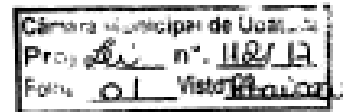
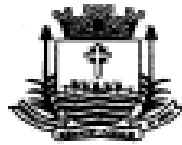
Art. 23. Ficam revogadas as disposições legais em contrário.

GABINETE DO PREFEITO DE CALDAS NOVAS, Estado de Goiás, 18 de dezembro de 2017.




Evando Magal Abadia Correia e Silva
Prefeito de Caldas Novas-GO

ANEXO B – PROJETO DE LEI Nº 112/2017



CÂMARA MUNICIPAL
DE
UBATUBA
ESTADO DE SÃO PAULO

PROJETOS DE LEI Nº112/17**Mensagem nº 55/2017 do Executivo**

"Estabelece a regulamentação das hospedagens Cama & Café e Residenciais por temporada no Município de Ubatuba".



PREFEITURA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA BALNEÁRIA DE UBATUBA
Litoral Norte do Estado de São Paulo

Capital do Café

MENSAGEM Nº 55/2017

Câmara Municipal de Ubatuba	
Proj. <u>Lei</u>	nº <u>112/13</u>
Folha <u>02</u>	Visto <u>28.12.2017</u>

PAÇO ANCHIETA – Ubatuba, 8 de dezembro de 2017.

À Sua Excelência o Senhor
SILVIO CARLOS DE OLIVEIRA BRANDÃO
Presidente da Câmara Municipal de Ubatuba; e
Nobres Vereadores,

Encaminhamos a V. Exas, a fim de que seja examinado e deliberado por essa Ilustre Câmara, o incluso Projeto de Lei que “Estabelece a regulamentação das hospedagens Cama & Café e Residenciais por Temporada no Município de Ubatuba.”

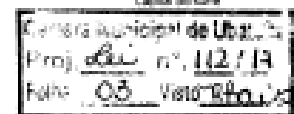

DÉLCIO JOSÉ SATO
Prefeito Municipal





PREFEITURA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA BALNEÁRIA DE UBATUBA
Litoral Norte do Estado de São Paulo

MENSAGEM Nº 55/17
Fls.: 2/4.



PROJETO DE LEI Nº 112/17

Estabelece a regulamentação das hospedagens Cama & Café e Residenciais por Temporada no Município de Ubatuba.

Art. 1º O Município de Ubatuba reconhece como atividades de Cama e Café, por intermédio desta Lei, o exercício da atividade de Residenciais por Temporada, para hospedagens turísticas, corporativas ou temporárias nas unidades habitacionais unifamiliares ou plurifamiliares em residências com mais de 03 (três) acomodações disponíveis, à similaridade da modalidade de cama & café, porém sem a necessidade do anfitrião morador, desde que além do exigido no artigo primeiro, também conste em seus atos constitutivos os respectivos CNAES da atividade: 5590-6/03 para as pensões com serviço de alimentação, ou para as pensões sem serviço de alimentação.

Art. 2º O Município de Ubatuba reconhece o exercício da atividade de Cama e Café, desde que:

- a) seja constituída uma empresa jurídica com a finalidade de administrar a ocupação no empreendimento;
- b) esteja devidamente habilitada no cadastro nacional de pessoa jurídica do Ministério da Fazenda;
- c) cumpra a legislação municipal referente à lei de parcelamento, uso e ocupação do solo, obtendo-se a respectiva licença de funcionamento;
- d) cumpra as posturas de segurança do Corpo de Bombeiros;
- e) realize o cadastro da empresa no Cadastur do Ministério do Turismo na modalidade Cama e Café;
- f) cumpra as exigências da Lei Geral do Turismo;
- g) cumpra as exigências do Código Civil referente ao Contrato de Hospedagem;
- h) cumpra as exigências do Estatuto da Infância e da Juventude, combatendo a prostituição Infantil;
- i) cumpra a legislação de higiene e manipulação de alimentos junto aos órgãos de Vigilância Sanitária do município; e,
- j) Comprovar, além da documentação exigida, o recolhimento da contribuição sindical, patronal e laboral, conforme descreve o artigo 607 e 608 da Consolidação das Leis do Trabalho.

Art. 3º Os estabelecimentos descritos nesta Lei deverão exibir, mediante a fixação na porta de entrada do empreendimento, o certificado emitido pelo CADASTUR e a referida licença de funcionamento emitida pela Municipalidade, em lugar de destaque, em conformidade com a Lei Federal nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, regulamentada pelo Decreto nº 7.381, de 02 de dezembro de 2010.

Parágrafo único. O Poder Executivo Municipal fica autorizado a fazer parcerias com o Ministério do Turismo, que possibilitem o acesso e utilização aos dados do CADASTUR, de forma compartilhada.

Art. 4º A empresa enquadrada nesta Lei deverá possuir seguro de responsabilidade civil e operações que abranjam principalmente as coberturas de indenizações para os hóspedes.

Art. 5º Quando os empreendimentos de hospedagem citados nesta Lei forem instalados em condomínios residenciais, estes deverão ter autorização expressa em ata para a prática da atividade, que deverá ser registrada em seus atos constitutivos, devendo ser apresentada na solicitação da licença e deixada cópia na unidade para exibição da Fiscalização, cujo agente de fiscalização deverá estar autorizado a entrar no condomínio e respectiva unidade.

Parágrafo Único. Caso não conste em ata a autorização para a entrada da fiscalização, o Poder Público não expedirá a licença de funcionamento.



PREFEITURA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA BALNEÁRIA DE UBATUBA
Litoral Norte do Estado de São Paulo



MENSAGEM Nº 55/17

Fls.: 3/4

Art. 6º A Municipalidade com amparo nos incisos I e VIII do artigo 30 da Constituição Federal, estabelece que as hospedagens Cama & Café e Residenciais por Temporada serão regidas no Município de Ubatuba por esta Lei, assim consideradas para hospedagens realizadas no limite de até 45 diárias, de forma ininterruptas.

Art. 7º A Administração Municipal, no prazo de 60 (sessenta) dias, regulamentará as taxas e impostos a serem recolhidas pelo empreendimento, inclusive majorando o estabelecimento que passará a ser considerado como imóvel comercial.

Art. 8º O empreendimento deverá mensalmente fornecer os dados da ocupação de hospedagem, ocorrida no mês anterior, para que a autoridade municipal de turismo aplique no seu planejamento as informações dos meios de hospedagens que trata esta lei.

Art. 9º Quando os estabelecimentos descritos nesta lei utilizarem dos serviços de agências de turismo virtuais, reconhecidas pelo termo em inglês, como OTAs, será necessária a devida regulamentação dessas agências, bem como a comprovação do recolhimento dos pertinentes tributos, em face da operação realizada em nosso Município.

§ 1º As agências de turismo virtuais deverão intermediar somente hospedagens Cama & Café ou Residenciais por Temporada no Município de Ubatuba, para os empreendimentos devidamente licenciados e que cumpram os termos desta lei, sob pena de multa diária e por empreendimento.

§ 2º As empresas que possibilitem a comunicação entre turistas e possuidor do estabelecimento, inclusive aquelas que funcionem exclusivamente por meio de sites na internet, estão obrigados ao registro junto à Prefeitura Municipal da Estância Balneária de Ubatuba, para poderem intermediar hospedagem Cama e Café daqueles que exercem esta atividade no Município, nos termos desta Lei.

Art. 10. As despesas decorrentes da execução desta Lei correrão por conta de dotações orçamentárias próprias, suplementadas se necessário.

Art. 11. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, ficando revogadas as disposições contrárias.

FAÇO ANCHIETA – Ubatuba, 8 de dezembro de 2017.


DÉLCIO JOSÉ SATO
Prefeito Municipal



PREFEITURA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA BALNEÁRIA DE UBATUBA
Litoral Norte do Estado de São Paulo

Cartão de envio

MENSAGEM Nº 55/17
Fls.: 4/4.



JUSTIFICATIVA

Excelentíssimo Presidente, e
Nobres Vereadores,



Considerando que o Município de Ubatuba, por sua grande vocação turística, tem o dever e objetivo de proporcionar um turismo adequado aos seus visitantes face as suas belezas naturais, de forma responsável e de qualidade, nos termos estabelecidos pela Lei nº 11.771/2008, que dispõe sobre a Política Nacional de Turismo, definindo como meios de hospedagem, os empreendimentos ou estabelecimentos, independentemente de sua forma de constituição, destinados a prestar serviços de alojamento temporário, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo dos hóspedes, bem como outros serviços necessários aos usuários, denominados de serviços de hospedagem, mediante cobrança de diária;

Considerando que regulamentar as atividades de hospedagem (Cama e Café ou B&B - Bed and Breakfast), que hoje abarcam um novo universo, através da disposição dos serviços de reservas em sites virtuais é uma necessidade existente em todos os polos turísticos do País;

Considerando a essencialidade no enquadramento das atividades de agenciamento de hospedagem como medida tributável, e a de seus anfitriões, através do enquadramento em atividade comercial de atividade turística é pressuposto constitucional nos moldes do artigo 30, inciso VIII;

Considerando a necessidade de acompanhamento e fiscalização destas atividades pelos órgãos municipais, com fins de estabelecer os mínimos padrões de segurança e confiabilidade na execução dos serviços, regulamentando e reconhecendo esta atividade no Município, proporcionando uma prestação de serviços de maior qualidade.

Desta forma, justificada a propositura e esperando a aprovação dessa Egrégia Casa de Leis, com base na Lei Orgânica do Município, como autoriza o Regimento Interno da Câmara Municipal, renovo a Vossa Excelência e aos Nobres Vereadores os meus protestos de consideração e respeito.

Atenciosamente,


LUIZ ANTONIO BISCHOF
SECRETÁRIO MUNICIPAL DE TURISMO