



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE SANT'ANA DO LIVRAMENTO
“Palácio Moisés Viana”
Unidade Central de Controle Interno

PARECER N° 028/2005

ORIGEM: Secretaria da Fazenda – Fiscalização Tributária

ASSUNTO: Base de Cálculo para o ISSQN.

FINALIDADE: Análise e Parecer sobre aplicação da base de cálculo do ISSQN sobre ingressos de bailes

No cumprimento das atribuições estabelecidas nos Arts. 70 e 76 da Constituição Estadual, na Lei 4.242 de 27 de setembro de 2001, e demais normas que regulam as atribuições do Sistema de Controle Interno, referentes ao exercício do controle prévio e concomitante dos atos de gestão, e visando a orientar o Administrador Público, expedimos a seguir nossas considerações:

Vem a parecer da UCCI, na área jurídica, solicitação para “...*informação quanto a base de cálculo para o ISSQN variável referente a ingresso para bailes, quando o ingresso é consumação livre...*”. A orientação solicitada visa esclarecer quanto a obrigatoriedade ou não de emissão de autorização para confecção de notas fiscais a prestadores de serviço, relativo ao ramo de vídeo locadoras.

LEGISLAÇÃO:

O ISSQN tem por objeto a circulação econômica de serviços, ou seja, a prestação de serviços, consistente na circulação econômica de bens imateriais ou incorpóreos, que não sejam mercadorias ou produtos. Ou seja, as prestações de serviços sem a finalidade lucrativa, não caracterizam a hipótese de incidência do ISSQN.

Após a EC n° 18/65, vieram disciplinar a matéria: Lei n° 5.172/66 - Código Tributário Nacional, em seu artigo 71; Constituição Brasileira de 1.967, em seu artigo 25, inciso II; Decretos-Leis n° 406/68 e 834/69; Emenda Constitucional n° 01/69, no art 24, inciso II; Lei Complementar n° 56/87; Constituição Federal de 1.988, com redação da EC n° 03/93; Lei Complementar n° 100/99; Emenda Constitucional n° 37/02 e Lei Complementar n° 116/03. Também a Lei 4.320/01 e a Lei 4.750/03 foram analisadas.

Na Lei Complementar nº 116/2003 está disposto:

“(…)

Art. 3º - O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...)”

LEI Nº 4.330 DE 28 DE DEZEMBRO DE 2001.

Dispõe sobre o lançamento e a cobrança do Imposto Sobre serviços de Qualquer Natureza e dá outras providências;

“(…)

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º. Esta Lei dispõe sobre o lançamento e cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, bem como, estabelecer normas gerais a ele pertinentes.

CAPÍTULO II

DA INCIDÊNCIA

Art. 2º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é devido pela prestação, por empresa ou profissional autônomo que, com ou sem estabelecimento fixo, preste os serviços constantes na lista anexa, que integra esta Lei.

Art. 3º. Contribuinte do Imposto é o prestador do serviço.

Parágrafo único - Considera-se prestador de serviço a empresa ou o profissional autônomo que exercer em caráter permanente quaisquer atividades referidas na lista anexa, (ANEXO 1)

...

DO FATO GERADOR

Art. 5º. É fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

“(…)”

LEI Nº 4.750, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2003.

Estabelece nova Lista para Cobrança de ISSQN, acrescenta incisos no art. 32 e cria artigos na Lei nº 4.330, de 28/12/2001 (ISSQN).

“(…)”

Art. 1º. É estabelecida nova lista para cobrança do ISSQN, anexo a esta Lei, conforme Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que fica fazendo parte integrante da Lei Municipal nº 4330, de 28 de dezembro de 2001.

Art. 2º. Ficam acrescentados ao artigo 32 da Lei nº 4.330, de 28 de dezembro de 2001 (ISSQN) os incisos IV, V, e criados os artigos 32-A, 32-B, 32-C com a seguinte redação.

“Art. 32 – Estão isentos do pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer

Natureza...

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

3.01 (vetado)

(...)”

A Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, que alterou visivelmente a sistemática do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, estabeleceu no item 12 da lista de serviços anexa, a incidência do ISSQN nos serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres, e nos subitens 12.06 e 12.12, respectivamente, a incidência sobre as atividades de boates e execução de música, in verbis:

"(...)

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

.....

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

.....

12.06 - Boates, taxi-dancing e congêneres.

.....

12.12 - Execução de música."

DO MÉRITO:

Esta UCCI não pode se furtar a alguns comentários, antes de se manifestar a respeito da situação, ora analisada. A incidência tributária ou hipótese de incidência é a descrição hipotética definida em lei, de determinados fatos, **os quais efetivamente ocorridos**, dão origem à obrigação tributária. Este fato concreto é chamado de fato gerador ou fato imponível, cuja ocorrência se verificada, nos estritos termos definidos na lei, ensejará o nascimento da obrigação tributária.

De acordo com a definição trazida no Código Tributário Nacional em seu artigo 114, fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária à sua ocorrência. Assim, verifica-se que a descrição contida no dispositivo supra mencionado, não se trata de fato gerador e sim de **hipótese de incidência, já que refere-se a situação abstrata descrita na lei, que acarretará a ocorrência da obrigação tributária.**

É inafastável a verificação do aspecto material da hipótese de incidência, quanto ao imposto objeto desta análise. Conforme disposição constitucional (art. 156, inciso III), “a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II, definidos em lei complementar, é atribuída aos Municípios.”

Ressaltando apenas o que por ora interessa, a Constituição atribui aos Municípios a competência para a instituição e cobrança do referido imposto, com a ressalva de que os serviços a serem tributados, **não podem ser aqueles que se sujeitam ao imposto sobre a circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem como devem os mesmos estarem definidos em lei complementar.

Dispõe o art. 8º do Decreto-lei nº 406/68, com força de lei complementar:

"Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa."

ISSQN:

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2.003, dispõe em seu art. 1º que o

"...tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador..."

Da análise das prescrições legais, conclui-se que o **aspecto material da hipótese de incidência tributária do ISSQN é prestar serviços. Porém, não se trata de qualquer serviço, mas tão somente aqueles previstos na lista integrante da lei complementar, ainda que envolva fornecimento de material.** Ou seja, os serviços tributáveis pelos Municípios devem estar especificados em lei complementar federal. Mas, como a Constituição Federal não institui tributo, apenas atribui competência aos entes federados para tanto, o Município, através de lei própria, instituiu o imposto, fazendo constar todos os itens definidos na lei complementar, sob pena de afronta ao princípio da legalidade (art. 150, inc. I da CF).

Esta UCCI entende que a relação de serviços expressa na lista é taxativa. Não pode ser ampliada, por analogia, pois o alcance da norma definidora do fato gerador, dos tributos em geral, em virtude do princípio da legalidade e em vista do disposto no art. 108, § 1º do CTN, segundo o qual o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei, proíbe tal ato.

Tanto é verdade que a Lei Complementar nº 116/03, dispôs em seu art. 1º, § 4º que:

"...a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado..."

Desta forma, com o advento da LC nº 116/03 as atividades descritas como serviços passíveis de tributação foram listadas em 40 itens, subdivididos em 244 subitens.

Segundo a melhor doutrina *"a disposição dos serviços na nova lista é novidade, já que na anterior constavam apenas itens, os quais já descreviam os serviços tributáveis; nesta, os serviços encontram-se descritos nos subitens. Pode-se dizer que os itens são gêneros do serviço tributável e os subitens, espécies"*.

Atemo-nos, particularmente, à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na atividade de diversão pública prestada por boates, discotecas e clubes noturnos, bem como aos bares e restaurantes que exercem tais serviços. O exame do presente tema, leva em consideração, não só a competência tributária dos Municípios estabelecida na Carta Magna de 1988, devido às práticas adotadas em boates, casas noturnas, bares e restaurantes, em relação à atividade em foco, como também a hipótese de incidência e o fato gerador do tributo.

No caso especial trazido a estudo desta UCCI é imprescindível que se leve em consideração a natureza dos serviços prestados, ou seja, os serviços de diversão constituindo-se, assim, em uma atividade que tem por finalidade distrair, aberta ao público em geral, sendo de livre frequência, não importando se o local ou estabelecimento prestador está cheio ou vazio.

A grande polêmica aparece quando se passa à cobrança do serviço destinado a obter o divertimento. Nesse momento começam as dúvidas quanto à tributação exigida pela e as discussões sobre o conceito jurídico-econômico de serviço.

O insigne Bernardo Ribeiro de Moraes (Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, Editora Revista dos Tribunais, 1984, pág. 98) dispõe da seguinte forma:

"A noção de serviço (objeto do ISS) não pode ser confundida com a simples prestação de serviços (contrato de direito civil que corresponde ao fornecimento de trabalho). O conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produto. De fato, o trabalho, aplicado à produção, pode dar classes de bens: bens materiais denominados material, produto ou mercadoria e bens imateriais conhecidos como serviços. Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer bem imaterial, tanto atividades consideradas prestação de serviços...como as demais vendas de bens imateriais (v.g.: atividade do locador de bens móveis, do transportador, do albergueiro, do vendedor...)."

Neste ponto, destaca-se também a lição do ilustre Sergio Pinto Martins (Manual do Imposto sobre Serviços, Editora Atlas, 2000, pág. 34):

“O ISS é tributo que onera determinado bem econômico (serviço, bem econômico imaterial) que se encontra na etapa da circulação (das transferências econômicas)... Com razão, o entendimento do que seja ‘serviço’ acha-se radicado na ‘Economia’ (na idéia de serviço produzido, serviço bem econômico incorpóreo suscetível de apreciação econômica) e não no Direito (prestação de serviços – relação jurídica), embora o sistema jurídico tributário tenha adotado um conceito que se acha consignado numa classificação econômica.”.

Assim, no serviço de diversão pública o que se vende, na verdade, é o direito (bem imaterial) de o indivíduo entrar no estabelecimento e assistir, participar, dançar, aproveitar o local, bem como ouvir o espetáculo, som ou música ambiente. Ressalta-se que o local poderá ser tanto uma boate, como casa de espetáculo, clube noturno, bar ou restaurante. Relevante, então, citar algumas decisões dos nossos tribunais pela incidência do ISSQN no serviço de diversão pública:

“Imposto – Serviços de qualquer natureza – Município de São Vicente – Exercício de 1991 – Diversões públicas relacionadas a restaurante dançante – Estabelecimento que conta com pista de dança para casais, com geração de música de fitas ou discos – Incidência tributária por tratar-se de atividade relacionada na lista anexa do Decreto-lei nº 406/68 como diversão pública – Legalidade da cobrança por estimativa, art. 116 do Código Tributário Nacional, por inexistir venda de bilhetes ou cobrança de consumação mínima – embargos à execução fiscal improcedentes. Recurso improvido.”(1º TACSP, 12ª Câmara, AC nº 628.622-0, Rel. Juiz Paulo Razuk, j. 05.12.1996)

“Tributo. ISS – Município de São Paulo – Discoteca é local de diversão pública – estabelecimento que, no caso, tem pista de dança – Conceito doutrinário de diversão – Incidência tributária sobre diversões públicas e bailes – Legalidade da cobrança por estimativa, fundada no art. 116 do CTN – Anulatória de débito fiscal julgada improcedente – Decisão mantida.”(1º TACSP, 8ª Câmara, AC nº 483.836-4, Rel. Juiz Toledo Silva, j. 06.10.1993)

Nota-se, destarte, que o importante para o Direito Tributário é o **fato jurídico-econômico de divertir e recrear o público que ingressa no local mediante pagamento**, nas diversas denominações dadas, que foi bem traduzido pela lei como fato gerador do ISSQN. Desse modo, esta UCCI, assim como acompanha a maciça jurisprudência, quando entende que, se alguém vai para uma boate, casa noturna ou até mesmo bar, o que deseja primeiramente é o divertimento, a distração e o ingresso no local.

Por conseqüência, quando a pessoa vai a um local que oferece tais serviços depara-se com vários nomes para o preço que irá pagar para ter o divertimento, tais como, **ingresso com consumação livre**, entrada, consumação mínima, couvert artístico, bônus de consumação, cortesia, bilhete, convite etc, **não se atentando para a tributação advinda da diversão oferecida**. No entanto o preço do serviço, base de cálculo do ISSQN, em conformidade com o disposto no art. 7º da LC nº 116/2003 e nos arts. 64 e 65 do CTM, nos serviços de diversão pública, prestados em estabelecimentos como boates, discotecas e bares, além de outros, **será justamente a cobrança exigida do cliente, consumidor e freqüentador, não importando, para o Município, se está camuflada com outra denominação ou não**.

Prescreve o art. 7º da LC nº 116/2003:

“Art. 7o A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

Por conseguinte, não interessa o nome escolhido pelo prestador do serviço, mas

sim **o fato de a pessoa ter de pagar certa quantia para ingressar no estabelecimento** ou sentar-se e ouvir música ao vivo, ou o direito de participar do evento ou festa que está acontecendo, enfim, todo o universo que abrange o divertimento.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça elucidou com louvor **o momento da ocorrência do fato gerador do serviço de diversão pública** no julgamento do RESP nº 159861-SP, com a seguinte ementa:

*“TRIBUTÁRIO - ISS - DIVERSÕES PÚBLICAS - FATO GERADOR - ARTIGOS
114 E 116 DO CTN.*

1. O fato gerador do ISS reside na efetiva prestação de serviço, definido em lei complementar, constante da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68.

*2. Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, **o fato imponível se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor**, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela prévia dos bilhetes pelo município.”*

(STJ, RESP nº 159861-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 13.10.1998)”

Na mesma linha, o julgado do E. TACSP na AC nº 572.129-9, com a ementa a seguir transcrita:

*“Imposto – Serviços de qualquer natureza – Município de São Paulo – Exercício de 1989 – Serviço de diversões públicas com cobrança de ingresso – Ocorrência do fato gerador quando da emissão e venda dos respectivos bilhetes – Art. 116 do Código Tributário Nacional e art. 75, § 2º, da Lei Municipal nº 6.989/66 – Anulatória de débitos fiscais improcedente – Recurso improvido.”
(1º TACSP, 2ª Câmara, AC nº 572.129-9, Rel. Juiz Salles de Toledo, j. 21.08.1996)*

A definição de ingresso, segundo o ‘Dicionário Brasileiro Da Língua Portuguesa - O Globo’, pág. 424, se resume em:

“(bras.) bilhete de entrada em casas de diversão”. Trata-se do nome mais usual e que deveria ser a praxe utilizada na cobrança pelo serviço de diversão pública, mas não é o que ocorre, principalmente nas boates e bares noturnos.”

O Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078) regulou a proteção do cliente e consumidor diante do fornecimento do serviço, especialmente no art. 3º:

*“Art. 3º - Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou **prestação de serviços.***

*§ 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou **imaterial.***

*§ 2º **Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo**, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.”*

A consulta, s.m.j., nos parece procedente, pois a questão surge pelo fato de que a obrigação tributária aparece em função do fato do ingresso da pessoa no local, quando a pessoa vê-se obrigada pagar a entrada, onde, no próprio bilhete, está previsto **“consumação livre”, apesar do usuário não consumir bebida alguma.** Este pode ter somente o intuito de **se divertir e curtir a noite, desejando apenas pagar pela música que está tocando**, mas, à sua revelia, está incluso o valor da bebida.

Parece-nos que, a boate ou casa noturna cobra um preço fixo **de ingresso ou**

entrada, ou valor sob rubrica semelhante, no entanto, nota-se com relevância o aumento considerável da cobrança da chamada “**consumação livre**”.

Fica claro que **trata-se de remuneração pelo serviço de divertimento fornecido**, ou seja, a cobrança pela contraprestação do direito de a pessoa ingressar no local dançar, sentar-se e poder ouvir uma boa música, e ainda que à contra-gosto, ter a bebida a disposição.

O art. 39, inciso I do CDC, determina, a proibição do fornecedor de condicionar o fornecimento de um produto a determinado serviço:

*“Art. 39 - É vedado ao fornecedor de produtos ou serviços:
I - condicionar o fornecimento de produto ou de serviço ao fornecimento de outro produto ou serviço, bem como, sem justa causa, a limites quantitativos;”*

Assim quem entra numa boate, a princípio, vai porque quer aproveitar a música. Dessa maneira, se além disso, paga uma quantia pela bebida está sendo consumida, independente de sua vontade, está caracterizado um serviço de diversão pública prestado pela boate com um *bônus* pelo ingresso.

Destaca-se, neste ponto, que não se está discutindo a legalidade ou não da cobrança exigida face ao CDC, tarefa que compete ao Direito do Consumidor. No âmbito do Direito Tributário não importa a validade jurídica do ato praticado, consoante o estabelecido no ar. 118 do CTN:

*“Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”*

Para o Direito Tributário, o que se analisa não é a legalidade ou não da consumação livre, mas sim a questão da pessoa pagar para se divertir. No caso, tributariamente, está configurado o preço do serviço, base de cálculo do ISSQN, no ingresso.

CONCLUSÃO.

Entende esta UCCI que os serviços desenvolvidos pelas boates, casas noturnas, bares e restaurantes, com pistas de dança ou música ao vivo, se encaixam perfeitamente na nova lista de serviços, introduzida pela Lei Complementar nº 116/2003. A discriminação mais detalhada permite o melhor enquadramento nos subitens do item “Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres”, a começar pela exclusão do termo “pública”, considerando agora não somente os serviços franqueados a todos, mas também aqueles prestados a determinadas pessoas ou grupos. Ademais preceituou expressamente o termo “boates”, bem como tributou a “execução de música” pura e simples, dissipando quaisquer dúvidas quanto à incidência do imposto local.

Por fim, para efeitos de apuração do imposto, registra-se que a denominação utilizada e muitas vezes disfarçada (argumento que poderá ser descaracterizado pela fiscalização), não é o que determinará se incidirá o ISSQN ou não, mas sim a essência do serviço prestado e o preço cobrado pela diversão (objeto de apuração pelo fisco), seja a conta ou não, em conjunto ou em separado, a título de *bônus* ou cortesia, na nota fiscal de consumo ou no convite.

Isto posto, no caso concreto, conforme cópia do ingresso, em anexo ao processo, junto a esta UCCI, s.m.j., somos de parecer que deve ser aplicada a base de cálculo sobre o valor total do bilhete, ou seja R\$ 18,00 (dezoito reais).

É o parecer.

S. Livramento, 04 de março de 2005.

Teddi Willian Ferreira Vieira – OAB/RS 54.868

Tec.de Controle Interno. - UCCI