

A relação de emprego não é base de cálculo do imposto sobre serviços

RESUMO.

Nesse estudo analisaremos os argumentos jurídicos por trás da não incidência do *Imposto Sobre Serviços (ISS)*, sobre a relação de emprego.

PALAVRAS-CHAVE.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS; ISS; BASE DE CÁLCULO; RELAÇÃO DE EMPREGO; REMUNERAÇÃO; DESONERAÇÃO.

SUMÁRIO: 1. Noções Gerais; 1.1. Previsão Legal; 1.2. Conceito de Tributo; 2. Conceito de Imposto Sobre Serviços (ISS); 2.1. Base de cálculo; 2.1.1. Conceito de Serviços; 3.1. A Relação de Emprego Não é Base de Cálculo do Imposto Sobre Serviços; 3.1. Histórico Legislativo; 3.2. Vínculo Empregatício; 3.3. Relação de Emprego; 3.4. Salário e Remuneração; 3.5. Empregado e Trabalhador; 4. Conclusões.

INTRODUÇÃO.

O artigo 2º da Lei 116/03 prevê algumas hipóteses de não incidência para o Imposto Sobre Serviços. Entre essas hipóteses está a relação de emprego (inciso II).

Nesse estudo analisaremos os argumentos jurídicos por trás dessa previsão legal, e alguns conceitos importantes para a compreensão dessa modalidade de desoneração prevista em lei.

1. NOÇÕES GERAIS

1.1. Previsão legal.

A primeira previsão legal do ISS surgiu no Brasil pela vigência da Emenda Constitucional n.º 18 no ano de 1965. Na ocasião, o imposto foi nomeado de Imposto Sobre o Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), vejamos o que dizia a Constituição¹:

“Art. 15 – Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”.

A partir dessa definição constitucional, tanto a competência quanto a abrangência do imposto foram mantidas em constituições posteriores, até a sanção do *Código Tributário Nacional (CTN)* – Lei n.º 5.172/66, que trouxe algumas regulamentações sobre o assunto, previstas em seus artigos 71, 72 e 73.

No ano de 1968, foi publicado o Decreto-Lei nº 406, na qualidade de Lei complementar. O texto publicado tratava de dois impostos, o Imposto sobre

¹ Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br)

Serviços (ISS), e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

O Decreto revogou as disposições sobre ISS previstas no CTN, e trouxe outras regulamentações acerca do *imposto*.

No dia 19 de fevereiro de 1991 foi apresentado o Projeto de Lei Complementar n.º 01/1991, aprovado no dia 18 de dezembro de 2002, e transformado na Lei n.º 116 de 31 de julho 2003, que dispõe até hoje sobre o ISS.

Além disso, boa parte dos artigos do Decreto-Lei nº 406/68 que tratavam do ISS foram revogados pela Lei nº116/03. Alguns foram recepcionados e inclusos na Lei Complementar. Entretanto, ainda é possível encontrar determinados artigos dentro desse Decreto-Lei, que regulamentam o ISS.

Atualmente, a previsão constitucional desse imposto está no art. 156, inciso III, que dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

1.2. Conceito de Tributo.

Direito Tributário é o ramo de Direito Público que disciplina e institui a cobrança de tributos, limitando o poder do Estado e protegendo os direitos do cidadão².

O artigo 3º da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN), define o tributo como:

“(...) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Desta definição entendemos que o tributo é pago como regra em dinheiro, com exceção prevista no art. 156, inciso XI do CTN, que permite a dação em pagamento.

É compulsório, pois o pagamento do tributo não é feito por ato voluntário do contribuinte, mas por imposição legal. Além disso, é instituído por Lei, pois em consonância ao princípio da legalidade, só haverá prestação compulsória de tributo, quando a lei assim impor.

No mais, apesar de compulsório, o tributo não tem natureza de penalidade, e não se confunde com a imposição de multa. Ressalto que, o caso

² Sousa, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 40.

Machado Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, p. 50.

Mazza, Alexandre *Manual de direito tributário* / Alexandre Mazza. – 5. ed. – São Paulo : Saraiva. Pg 48 e 49.

inadimplemento da obrigação tributária, pode ocasionar na aplicação de multa para o contribuinte. Neste caso, a multa tem natureza de penalidade, o tributo não.

Por fim, trata-se de uma atividade administrativa plenamente vinculada, pois a cobrança do tributo não é opcional para a Administração Pública.

Como vimos, a *Constituição Federal*, cria a competência de cada ente para a instituição de um tributo. Essa instituição não é obrigatória, ou seja, caso o ente federativo assim queira, pode deixar de criar lei complementar para a criação daquele tributo.

Vejamos o que diz o art. 145 da CF:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **poderão** instituir os seguintes tributos: (...)” (grifei).

Entretanto, uma vez instituído o tributo, se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, o pagamento do tributo é obrigatório, restando a administração apenas o dever de cobrar a execução dessa obrigação.

Dito isso, esclareço que *tributo* é um gênero, que possui algumas espécies classificadas pela doutrina dominante como **tripartite** ou **tripartição**, com base nos artigos 145, incisos I a III da CF e 5.º do CTN, que dispõem:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **poderão** instituir os seguintes tributos:

I - Impostos;

II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.” (grifei)

“Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

A natureza jurídica de cada espécie de tributo é determinada pelo fato gerador. O imposto é um tributo decorrente de imposição, que independe de uma atividade estatal específica. Ou seja, não possui contraprestação do Estado ao contribuinte (CTN, art. 16).

A taxa é o tributo decorrente de uma atividade estatal específica em relação ao contribuinte (CTN, art. 77). Já a contribuição de melhoria, assim como a taxa decorre de uma contraprestação estatal, mas seu caso é peculiar. Ela somente é devida quando o Estado realiza uma obra pública da qual resulta a valorização imobiliária ao contribuinte.

Dadas essas explicações iniciais, passaremos a analisar o imposto a que se refere o assunto principal desse estudo: *Imposto sobre o Serviço*.

2. CONCEITO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

O conceito de ISS está previsto no artigo 1º da Lei 116/03. Vejamos:

“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.”

Desse conceito podemos extrair algumas informações importantes para a compreensão desse imposto. A competência para instituir esse tributo é municipal, conforme mencionamos acima, mas vale destacar que o município também é o responsável pela cobrança desse tributo após sua instituição.

Além disso, a doutrina tributarista prevê que a *competência tributária*, além de constitucional é um princípio do Direito Tributário, que divide rigorosamente entre os entes Federativos o poder de tributar, com a finalidade de evitar a bitributação (cobrança de dois tributos sobre o mesmo Fato Gerador).

Além disso, o fato gerador da obrigação tributária é a prestação de serviços. Todavia, não é qualquer prestação de serviços que será considerada como fato para gerar a obrigação de pagamento do ISS, apenas a prestação daqueles serviços constantes na lista anexa ao final da Lei 116/03, mesmo que essa não seja a atividade principal do contribuinte.

2.1. Base de cálculo.

A base de cálculo para incidência do ISS está prevista no art. 7.º da Lei 116/03, que dispõe:

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

2.1.1. Conceito de Serviço.

O Direito Tributário não possui um conceito específico para a prestação de serviços, razão pela qual, o conceito do direito privado é usado como base para defini-lo, nos termos do art. 109 do CTN.

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

O conceito de prestação de serviços está previsto no *Código Civil*, em seu artigo 594:

“Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

Não obstante, o art. 593 estabelece exceção expressa a este conceito, com o objetivo de adequar a aplicação das normas especiais aos conceitos aplicáveis. Vejamos:

*“Art. 593. A prestação de serviço, **que não estiver sujeita às leis trabalhistas** ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo.*

Além disso, o *Supremo Tribunal Federal*, em julgamento do RE 651.703/PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux, estabeleceu um conceito constitucional de serviços. Veja:

“21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Diante do exposto, temos que a prestação de serviços, a que se refere o art. 7.º da Lei 116/03, é o oferecimento de uma utilidade para outrem, seja por atividade material ou imaterial, mediante retribuição, com intuito de lucro.

Todavia, caso essa atividade esteja sujeita a legislação trabalhista ou especial, como no caso da relação de emprego, prevista no inciso II do art. 2.º da Lei 116/03, não poderá ser considerada legalmente como *prestação de serviços* para fins do art. 593 do CC, e conseqüentemente para a Lei 116/03.

Feitas essas considerações iniciais, passaremos a analisar os argumentos jurídicos que sustentam o objeto central desse estudo.

3. A RELAÇÃO DE EMPREGO NÃO É BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.

3.1. Histórico Legislativo.

A Lei 116/03 definiu em seu art. 2º algumas prestações de serviços que não serão consideradas como fato gerador do imposto sobre serviços, dentre elas, fizeram questão de registrar que a **relação de emprego** não é considerada para incidência da obrigação tributária.

Vejamos o que diz a Lei:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

(...)

II – a prestação de serviços **em relação de emprego**, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

A princípio pode parecer desnecessário prever expressamente na Lei que a *relação de emprego* não é considerada base de cálculo para um imposto que tem como fato gerador a *prestação de serviços*. Afinal, emprego não é serviço. Mas essa discussão não é tão simples assim.

Como se pode observar nas considerações iniciais desse estudo, quando uma pessoa jurídica presta um determinado serviço, outra recebe o resultado. Esse sujeito, beneficiário do resultado da obrigação recompensa o prestador economicamente, normalmente com uma quantia em dinheiro.

Deste modo, uma prestação de serviços cria obrigações entre duas partes iguais. Isso significa que, uma pessoa que trabalha em nome da outra não presta serviços. Afinal, o resultado do seu trabalho entrega um resultado ao contratante do serviço, mas não é ele quem o remunera.

O pagamento de salários é feito pela pessoa jurídica a quem o trabalhador está subordinado e exercendo suas tarefas em seu nome, normalmente seu empregador.

Exemplo comum desse formato é o empregado celetista, que atua em nome do seu empregador, mas não é responsável pelo serviço prestado, apenas pelo seu trabalho. Além de estar subordinado diretamente ao seu empregador (não há igualdade entre as partes).

Entretanto, é necessário diferenciarmos a *relação de emprego prevista na Lei 116/03 do vínculo de emprego previsto na Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT)*.

3.2. Vínculo de emprego.

A *Consolidação das Leis Trabalhistas*, define o vínculo empregatício em seus artigos 2º e 3º, através de seus conceitos para *empregado e empregador*. Vejamos o que diz a Lei:

*“Art. 2º - Considera-se **empregador** a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.*

*Art. 3º - Considera-se **empregado**, toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.” (grifei)*

Com base no exposto, o empregador será sempre uma empresa (pessoa jurídica), seja ela individual ou coletiva, responsável pelos riscos da atividade econômica, e que possui poder diretivo sobre o trabalhador.

O empregado deve ser pessoa física, que desempenha suas tarefas com habitualidade, em troca de uma contraprestação em dinheiro de natureza salarial. Além disso, o empregado não possui autonomia em sua prestação de serviços, pois é subordinado ao seu empregador.

3.3. Relação de emprego

Por outro lado, a relação de emprego a que se refere a Lei 116/03, não é necessariamente uma relação com vínculo de emprego.

A previsão legal do art. 2º, inciso II da Lei foi trazida do artigo 10, parágrafo único do Decreto-Lei 406/68³. Vejamos o que dizia o Decreto.

“Art. 10. Contribuinte é o prestador do serviço.

[3 Portal da Câmara dos Deputados \(camara.leg.br\)](http://camara.leg.br)

Parágrafo único. Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego (...)"

Como vimos, o texto acima foi revogado pela Lei 116/03 e inserido no texto do art. 2º, inciso II, da Lei, mas não foi no decreto que a ideia de *desonerar a relação de emprego* nasceu.

O dispositivo acima descrito foi inserido no Decreto-Lei com um texto que já existia em nosso *Código Tributário Nacional*, e estava previsto no art. 72, inciso I do CTN⁴. Vejamos:

*Art. 72. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo: I - Quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, **não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho;** (destaquei)*

O texto acima foi replicado no Decreto-Lei 406/68, no artigo 9º, §1º e continua vigente. Vejamos:

*Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.
§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes **não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.** (destaquei)*

Observe que na redação original do CTN, a incidência do ISS não compreendia a *remuneração do próprio trabalho*, mas na redação atual do art. 2 da Lei 116/03 o legislador prevê a desoneração da *relação de emprego*.

Como exposto, o art. 9º, §1º do Decreto-Lei 406/68 ainda está vigente. Enquanto o art. 10 do decreto foi revogado pela Lei 116/03 e inseriu a ideia de *relação de emprego*, diretamente na Lei Complementar.

Logo, temos que atualmente há desoneração da relação de emprego e da remuneração, e esses conceitos não se confundem, apesar de estarem ligados ao mesmo fundamento. Veremos adiante alguns conceitos esclarecedores.

3.4. Salário e Remuneração.

Delgado define o salário como "(...) o conjunto de parcelas contra prestativas pagas pelo empregador ao empregado em função do contrato de trabalho. (...) "

O autor complementa: "Trata-se de um complexo de parcelas (José Martins Catharino) e não de uma única verba. Todas têm caráter contra prestativo, não necessariamente em função da precisa prestação de serviços, mas em função

⁴ Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br)

do contrato (nos períodos de interrupção, o salário continua devido e pago); todas são também devidas e pagas diretamente pelo empregador, segundo o modelo referido pela CLT (art. 457, caput) e pelo conceito legal de salário mínimo (art. 76 da CLT e leis do salário mínimo após 1988)⁵.”

A remuneração é o gênero, do qual o salário é espécie. Corresponde ao montante pago a título de salário ao trabalhador, acrescido das gorjetas (pagas pelo empregador ou por terceiro) (art. 457, CLT) ⁶.

Diante disso, é possível concluirmos que quando o legislador prevê a desoneração da remuneração do trabalhador, ele se refere ao gênero, e não somente ao salário.

3.5. Empregado e Trabalhador.

Como vimos no item anterior, a definição de empregado está prevista no art. 3º da CLT, e corresponde à pessoa física, que exerce suas tarefas com habitualidade, em troca de uma contraprestação em dinheiro de natureza salarial, e está subordinado ao seu empregador.

O trabalhador, no entanto, é gênero, do qual empregado é espécie. Esse é aquele profissional que desenvolve suas tarefas para a empresa ou terceira pessoa, sem vínculo de emprego.

É comum notarmos que em suas tarefas não estão presentes todos os requisitos da relação de emprego, como no caso do trabalhador avulso, que não possui habitualidade em sua atuação, ou o autônomo que não possui subordinação para com a empresa, mas ambos preenchem os demais requisitos previstos no art. 3º da CLT.

Ainda, existem casos onde todos os requisitos da relação de emprego estão preenchidos, mas a lei impõe que não haverá vínculo de emprego entre as partes. Exemplo dessa modalidade é a do trabalhador temporário, que preenche todos os requisitos para a relação de emprego junto a empresa que demanda de sua força de trabalho (tomadora), mas a Lei 6.019/74 (art.10), prevê expressamente que não existe vínculo empregatício entre as partes. Além disso, a relação jurídica de trabalho temporário, diferente da relação de emprego, possui três partes: tomadora, trabalhador e agência.

3.6. Competência Constitucional

A Constituição Federal possui uma distribuição de competências **rígida** ao poder de tributar. Essa distribuição de competências não é opcional, mas uma regra a ser seguida pelos entes federativos, justamente para atender ao objetivo

5 Delgado, Mauricio Godinho – Curso de direito do trabalho: obra revista e atualizada conforme a lei da reforma trabalhista e inovações normativas e jurisprudenciais posteriores – Mauricio Godinho Delgado. – 18. ed. – página 841 – São Paulo : LTr, 2019

6 Artigo 7º, incisos VII, VIII, IX, XI, XVI e XXIII, da Constituição Federal, e Artigos 457 a 467 da Consolidação das Leis do Trabalho

principal do Direito Tributário, *limitar o poder de tributação, nos termos do artigo 146, inciso II da CF. Vejamos:*

“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;”

As competências da União estão distribuídas a partir do artigo 153 da CF. O inciso III desse artigo, **determina** que é de competência da União, instituir imposto sobre a renda da pessoa física, vejamos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;”

Não obstante, o texto constitucional ainda prevê que:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**:*

*I - **do empregador**, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) **a folha de salários e demais rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;”*

(...)

*II - **do trabalhador** e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas **de acordo com o valor do salário de contribuição**, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social*

Logo, há competência da União mais uma vez em tributar, por meio de contribuição social, a folha de salários do trabalhador, exigindo contribuição dele e de seu empregador.

Em complemento ao texto constitucional, o *Código Tributário Nacional*, dispõe em seu artigo 43, inciso I:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;”

Por outro lado, o artigo 156 da CF, ao dispor sobre as competências tributárias do município, prevê as seguintes hipóteses:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Em nenhuma hipótese a Constituição atribui ao município a legitimidade para cobrar imposto sobre a renda da pessoa física.

Não obstante, o inciso III do §3º do artigo 156 complementa:

“§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

A constituição, portanto, determinou que a Lei complementar (neste caso a Lei 116/03) é responsável por regular as condições de isenção do ISS. A modalidade desonerativa prevista no inciso II do art. 2º da Lei faz exatamente isso.

Assim, o município atenta contra a Constituição Federal ao: a) invadir a competência tributária da união e tributar sobre fato do qual não possui legitimidade, incorrendo em **bitributação**; e b) por desprezar a desoneração prevista no art. 2º, inciso II da Lei Federal 116/03, a qual é obrigada pelo art. 156, §3º, inciso III.

4. Conclusões

Diante das informações e conceitos apresentados acima, chegamos as conclusões abaixo aduzidas.

O Imposto Sobre Serviços é de competência Municipal. O fato gerador dessa obrigação Tributária é a prestação de serviços constante na lista anexa à Lei 116/03, e a base de cálculo é o preço do referido serviço.

De acordo com os fundamentos apresentados acima, a prestação de serviços neste caso, é o oferecimento de uma utilidade para outrem, seja por atividade material ou imaterial, mediante retribuição, com intuito de lucro.

Todavia, caso essa atividade esteja sujeita a legislação trabalhista ou especial, como no caso da relação de emprego, prevista no inciso II do art. 2.º da Lei

116/03, não poderá ser considerada legalmente como prestação de serviços para fins do art. 593 do CC, e conseqüentemente para a Lei 116/03.

A desoneração prevista no artigo 2º da Lei 116/03, inciso II, relativa a *relação de emprego* se refere não apenas aos empregados com vínculo empregatício, mas todos os trabalhadores que recebem *remuneração*, nela incluso o montante pago a título de salário.

A relação de emprego ora prevista na Lei, tem finalidade de proteger o Direito fundamental ao salário previsto no art. 7º, inciso VII da Constituição Federal, que de acordo com a *Consolidação das Leis Trabalhistas*, tem natureza alimentar e não lucrativa.

Além dos argumentos históricos e sociais por dentro dessa modalidade de desoneração da Lei 116/03, existem, argumentos tributários por trás dessa previsão legal.

O primeiro deles diz respeito aos princípios do Direito Tributário, mais precisamente ao princípio da competência. Como vimos, a Constituição Federal distribuiu a cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), a competência para instituir um determinado tributo, com seus parâmetros de incidência definidos em Lei.

Caso um determinado ente cobre tributo sobre o mesmo fato gerador de um outro tributo, o Fisco incorre diretamente em Bitributação.

No caso da remuneração, já é base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, de competência da União, nos termos do art. 153, inciso III da CF/88 e art. 43, inciso I do Código Tributário Nacional.

Diante dos argumentos apresentados, a relação de emprego não é base de cálculo para o *Imposto Sobre Serviços*.

Letícia do Nascimento Pereira.
OAB/SP – Nº 457.214.