

ALTERAÇÃO DA LEI DO ISSQN – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: Polêmica sobre a Inscrição e o verdadeiro Fato Gerador do Imposto.

Marilene Lopes dos Santos

Bacharel em Direito pela FAP – Faculdade de Direito Pitágoras de Belo Horizonte. Possui especialização em Direito Público pela FEAD – Centro de Gestão Empreendedora. É membro da ABRADT – Associação Brasileira de Direito Tributário e advogada atuante nas áreas Cível e Tributária.

RESUMO

A tese abordada no presente artigo suscita alguns questionamentos inerentes ao efetivo Fato Gerador do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, principalmente no que tange a abordagem trazida pela Lei Complementar 116 de 2003. Diante da omissão da referida lei, quanto a incidência e o fato gerador do ISSQN, o contribuinte se encontra, não raras vezes indeciso com relação ao seu dever de pagar o devido tributo, uma vez que a empresa prestadora de serviço tenha suas atividades paralisadas, apesar de não ter sido feito o cancelamento da fatídica Inscrição Municipal. E o questionamento que se faz, é exatamente com relação ao “ato” ou “fato” que origina o efetivo Fato Gerador do ISS, se a simples Inscrição realizada junto ao município – ainda que não haja efetiva prestação do serviço contratado, ou se, será a efetiva prestação dos serviços elencados pela Lei Complementar 116 de 2003. Neste sentido, o objeto do presente trabalho será a análise, para fins de definição, do correto fato gerador do tributo em questão.

Palavras-chave: ISSQN; incidência; fato gerador; lei complementar; inscrição.

INTRODUÇÃO

No tocante ao ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tendo em vista os Princípios Constitucionais Tributários, bem como, o Código Tributário Nacional, a presente pesquisa almeja analisar, se a forma de cobrança do ISSQN reflete o objetivo da espécie tributária Imposto, no tocante ao seu fato gerador.

Entretanto, o presente trabalho não tem a intenção de fazer grandes digressões acerca do Direito Tributário, no entanto, será feita a análise – ainda que superficial – das alterações trazidas pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (conhecido como ISSQN) com relação aos dispositivos revogados do Decreto-Lei 406/58 e seus impactos no âmbito municipal.

É cediço que a competência de instituir o referido imposto, cabe ao Município, sobre os serviços não abrangidos pela esfera estadual, ou seja, os não compreendidos no artigo 155, II, da CF/88, que são sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações se iniciem no exterior, definidos em Lei Complementar.

Visto que a forma como ocorre o recolhimento do referido Imposto, mostra que muitos dos contribuintes do ISSQN, são hoje na prática, indivíduos detentores de uma inscrição, que podem nem realizar efetivamente o Fato Gerador do Imposto, qual seja a Prestação do Serviço, o presente trabalho analisará a polêmica causada pela Lei Complementar 116/2003, neste sentido.

1- BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes de adentrar ao tema propriamente dito, é mister ressaltar algumas considerações acerca do Sistema Tributário Nacional. A definição da palavra **sistema** pode ser encontrada, de forma genérica no Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa como:

1. Conjunto de elementos, materiais ou ideais, entre os quais se possam encontrar ou definir alguma relação.
2. Disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que formam estrutura organizada.¹

Enquanto que na abordagem tributaria constitucional de Roque Antônio Carrazza, tem-se a seguinte definição, “Sistema é a reunião ordenada das várias partes que forma um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras.”²

Para o Direito, a expressão “sistema” assume a acepção de ordenamento. As normas, para terem validade dependem do contexto; uma norma deve ter relação com as demais normas. Tercio Sampaio Ferraz Jr. assim descreve a respeito: “[...] um ordenamento é um

¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa*. 4 ed. rev. ampliada, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 2001, p. 639

² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 26.

conjunto de normas. O ordenamento jurídico brasileiro é o conjunto de todas as suas normas [...].”³

Urge salientar que, especificamente para o Direito Tributário Brasileiro é fundamental o entendimento moderno da palavra sistema que significa, para Hugo de Brito Machado, “o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes [...]”⁴

Portanto, infere-se do disposto acima que, o Sistema Tributário Nacional é um conjunto de disposições relacionadas na constituição de um Estado, destinadas a regulamentar a atividade tributária deste, formado por suas regras e princípios. Ives Gandra da Silva Martins enfatiza, afirmando que o atual sistema **“é uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação tripartida que é o Brasil, único país no mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios.”**⁵

Encontra-se na nossa Carta Magna, mais precisamente no Título VI, entre os artigos 145 a 152, as disposições normativas sobre o Sistema Tributário Nacional.

A primeira parte da matéria tributária dedica-se aos seus princípios gerais, dispondo, por exemplo, sobre as modalidades de tributos, suas características, quais os destinatários dos tributos denominados e quais leis são adequadas para a criação dos mesmos.

Na segunda parte são tratadas as limitações do poder de tributar em seus vários aspectos. Enquanto as três partes seguintes de matéria tributária na CF/88 trazem a regulamentação da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

1.1 Conceito de tributo e as espécies tributárias

Hugo de Brito Machado, citado por, Sasha Calmon Navarro Coêlho, explica a necessidade do tributo nos termos que se seguem:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue a iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita.

³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 145.

⁴ Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo. Malheiros, 2008, p. 269.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário nacional. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p. 9

Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins.⁶

Em suma, tributo é toda obrigação imposta aos indivíduos e pessoas jurídicas de recolher valores ao Estado, ou a entidades equivalentes, exceto as obrigações que resultem de aplicação de pena ou sanção, tendo como forma de pagamento, nos sistemas tributários capitalistas, somente o dinheiro.

No Brasil, optou-se por estabelecer um conceito legal de tributo, contido no Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, prevalecendo sobre qualquer outra definição.

Assim, o CTN, no seu artigo 3º, determina juridicamente o conceito de tributo:

Art. 3º - Tributo é 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.⁷

Tomando por base o princípio da legalidade, dentre os vários princípios tributários, existe a necessidade do tributo ser instituído por lei ordinária, podendo ainda, ser por lei complementar. Na concepção de Hugo de Brito Machado, **“só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal”**⁸

O imposto, como abordado anteriormente, é uma das espécies de tributo. Seu conceito legal é retirado do artigo 16, do CTN, que assim preceitua: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁹.

Logo, infere-se, do conceito legal supramencionado, que **imposto é o tributo exigível independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.** Para exigir imposto de um indivíduo não é necessário que o Estado lhe preste algo determinado; basta cumprir as regras de autorização constitucional e os princípios constitucionais vinculados à instituição dos tributos.

2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. – 5ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1992, PP. 3-5 apud COELHO.

⁷ BRASIL, Lei n. 5.172/66

⁸ MACHADO, 2008, p. 55

⁹ BRASIL. Lei 5.172/66

Para se ter uma análise delimitada, a respeito do Imposto Sobre Serviço e seu campo de incidência, há necessidade de se adentrar na existência e no tratamento que, com o passar do tempo, deu-se a este tributo.

Foi por meio da história que a doutrina buscou as informações sobre o surgimento dos impostos. E, é de longa data o estudo sobre ISS.

Acerca disso, observou, Sérgio Pinto Martins, que "há vestígios da tributação sobre serviços no Egito, onde os tintureiros pagavam um imposto sobre seus serviços".¹⁰

No Brasil, por exemplo, desde da época do Império estudam-se as origens dos impostos, como relata Bernardo Ribeiro de Moraes: "[...] o Príncipe Regente D. João baixou o Alvará de 20 de outubro de 1812, estabelecendo um tributo extraordinário sobre as "lojas ou armazéns".¹¹

Depois das mudanças de regramentos, por meio das Constituições e sobre a legislação tributária, segundo Bernardo Ribeiro Moraes, "conservaram o desenho do campo de incidência do imposto em questão, que permaneceu na competência dos Estados até a reforma tributária de 1965". Este marco, acredita-se ser o início do processo originário da tributação sobre serviços no Brasil.

O ISSQN substituiu, com a Emenda Constitucional 18, de 1965, o antigo imposto de indústria e profissões, que tinha como fato gerador o exercício de atividade econômica do industrial, do produtor, do comerciante e do prestador de serviço, e que na Constituição de 1891 era da competência do Estado-Membro.

A reforma tributária realizada à época trouxe para o Brasil, o modelo do imposto sobre valor agregado adotado na França (*taxe sur la valeur ajoutée*).¹²

Após inúmeras alterações legislativas, foi editado o Decreto-Lei 406, de 31.12.1968, que, com as inovações do Decreto-Lei 834, de 08.09.1969, estabeleceu outras disposições que regulamentavam o ISSQN.¹³

Conforme se verifica da CF/88, no art. 156, o ISSQN é um imposto sobre serviços de qualquer natureza, cuja competência é municipal, e que os serviços a serem

¹⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 3. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2000, p. 17.

¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 4.

¹² CEZAROTI, Guilherme. O fato gerado e o aspecto espacial do ISS. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **ISS Lei complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 209.

¹³ BRASIL. **Dec.-Lei 406/1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm> acesso em 22 de junho de 2012.

tributados pelo ISSQN deverão estar definidos por Lei Complementar. Esta vem indicar, dentre a gama de fatos possíveis, aqueles que poderão ser objeto de tributação pelo imposto municipal em questão. Ou seja, a sua competência tributária.

Neste sentido, segundo a Constituição Federal, compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos e estados (art. 155, II) definidos em lei complementar (art. 156, III).¹⁴

Para isso, de acordo com o doutrinador Vittorio Cassone, os Municípios, por meio da Câmara Municipal, precisam promulgar uma lei municipal que prevê todos os aspectos da hipótese de incidência do referido imposto.¹⁵

Então, a lei ordinária de cada município, dentro de sua atribuição tributária, deverá instituir o ISSQN para si e definir os seus elementos essenciais (fato gerador, base de cálculo e contribuinte), dentre outros necessários à criação do imposto.

Para o completo delineamento dessa competência municipal, o texto constitucional, contudo, estabelece que os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISSQN devem ser definidos em lei complementar federal, o que atualmente é regido pela LC 116/2003.

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.¹⁶

Entretanto o que se verifica ao analisar a LC 116/03 é que o legislador ignorou alguns aspectos da determinação constitucional acerca do ISSQN, como por exemplo, a definição de serviço a ser tributada pelo município, haja vista, que o referido diploma legal apenas enumera o rol de serviços tributáveis.

2.1 HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

Ultrapassada a fase inicial, em que se procurou ilustrar o contexto em que o Imposto sobre Serviços está inserido, passa-se a tratar da caracterização dos elementos que a lei previu como necessários à incidência do tributo em questão.

Nesse aspecto José Eduardo Soares de Melo lembra que:

¹⁴ BRASIL. Constituição (1988)

¹⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 54.

¹⁶ BRASIL. **Lei Complementar 116/03**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm> acessado em: 22/jun/2012.

“os fatos impositivos ocorrem em um determinado momento, que deve ser claramente fixado pelo legislador porque, nesse preciso instante, nasce o direito subjetivo para a pessoa de direito público, e, correlatamente, uma obrigação para o sujeito passivo”.¹⁷

Por outro lado, no que se refere ao aspecto prescricional, Paulo de Barros Carvalho assim se expressa sobre o critério pessoal, ou seja, os sujeitos da relação jurídica:

Retomemos o fio do raciocínio, regressando ao conseqüente da regra matriz de incidência ou *prescritor* normativo. Nele há feixes de informações que nos oferecem critérios de identificação dos elementos constitutivos do laço obrigacional: a) o critério pessoal, que aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação; e b) o critério quantitativo, indicador dos fatores que, conjugados, exprimem o valor pecuniário da dívida (base de cálculo e alíquota). Sobre a sua prescrição, ou seja, a indicação das pessoas obrigadas e o valor do crédito tributário, imprescindíveis os critérios pessoais e quantitativos.¹⁸

Desta forma, sobre a prescrição da hipótese de incidência, adota-se: **critério pessoal:** neste aspecto serão nominadas as pessoas envolvidas na relação jurídica tributária (sujeito ativo e sujeito passivo), ou seja, as pessoas políticas de direito público interno consignadas pela Constituição Federal; **critérios quantitativos:** são determinados os elementos que identificam e quantificam o *quantum* de prestação de serviços (base de cálculo) e percentual aplicável à base de cálculo (alíquota). Congregados, produzem o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo.

A base de cálculo, no dizer de José Eduardo Soares de Melo, constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa. Já a alíquota constitui um componente quantitativo da norma tributária.

3. DAS CONSIDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS ACERCA DO FATO GERADOR

De acordo com o Código Tributário Nacional, no art. 114, “Fato Gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Ao passo que o Fato Gerador da obrigação tributária acessória é determinado no art. 115 do diploma supramencionado como “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Celso Ribeiro Bastos, ao comentar os dispositivos em análise, afirma que:

“em termos muito genéricos, pode se dizer que ele descreve um antecedente que, uma vez ocorrido, vai produzir o efeito de obrigar alguém a pagar o

¹⁷ MELO, 2005, p. 159.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20, ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 328.

tributo, se se tratar de obrigação principal, ou vai impor um dever de natureza diversa, se se tratar de obrigação acessória. Portanto, o fato gerador é a descrição feita, pella norma, de um ato ou fato que, ocorridos, gerarão a obrigação tributária”.¹⁹

É mister salientar, no entanto, que os efeitos da obrigação jurídico-tributária, precisam que necessariamente ocorra o ato ou fato descritos pelo dispositivo legal – ou seja, alguém precisa praticá-los, para que a obrigação seja efetivada.

3.1. Da Inscrição e do Fato Gerador do ISSQN

De acordo com as pesquisas realizadas, no Brasil, a **Inscrição Municipal (IM)** é o número de identificação do contribuinte junto Cadastro Tributário Municipal. Esta inscrição consta no alvará, expedido pela Administração Fazenda Municipal, que deve ficar, em local visível a todos, na sede do estabelecimento contribuinte.

No que se refere ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), a inscrição municipal tem singular importância, uma vez que dentre os vários objetivos existentes, é pela inscrição do contribuinte que a municipalidade controla o alvará de localização, funcionamento e as atividades de prestação de serviços de cada contribuinte no Município.

Ademais, cumpre ressaltar, que por meio da IM o município também calcula o ISSQN do contribuinte, mesmo que este não tenha prestado nenhum tipo de serviço naquele município.

Tal fato é recorrente entre os municípios, apesar de conforme se verifica do texto da LC 116/03, **o ISSQN incide sobre o serviço prestado e tem como base cálculo o valor do referido serviço.** Portanto, se uma inscrição municipal não prestou nenhum tipo de serviço, como pode o Município através da Secretaria de Fazenda, apurar o *quantum debeatur*, se o art. 7º da LC prevê que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Com relação ao Fato Gerador da obrigação tributária, é cediço que deverá ser determinado por Lei, neste sentido, afirma, Hugo de Brito Machado Segundo,

Como se sabe, o fato gerador da obrigação tributária, no caso do ISS, é aquele previsto na lei do ente tributante, vale dizer, na lei do município correspondente. A Constituição e a Lei Complementar não estabelecem esse fato gerador; a primeira apenas delimita o âmbito de incidência dentro do qual pode atuar o legislador municipal, e a segunda estabelece normas gerais

¹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro.

a respeito, explicitando esse âmbito e procurando dar alguma uniformidade à legislação dos milhares de municípios que compõem a federação brasileira.²⁰

Urge ressaltar ainda que, apesar da CF e da LC não estabelecerem qual será o Fato Gerador do ISS, a delimitação trazida pelos referidos diplomas, deixa claro que este deverá ser condicionado a prestação de determinado serviço. Senão, veja o que diz o supracitado autor em outro comentário acerca do Fato Gerador deste imposto:

O fato Gerador do ISS é a prestação de serviço, e não o efetivo pagamento deste. Sob esse fundamento, há acórdão do STJ no qual se considera irrelevante, para determinar o nascimento da obrigação tributária, o fato de o prestador do serviço não haver recebido o preço, em face de inadimplência do tomador. “O fato gerador do ISS é a ‘prestação do serviço’, não importando para a incidência o surgimento de circunstâncias factuais dificultando ou impedindo o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são estranhas à tributação dos serviços prestados. [...]” (STJ 1ª T., REsp 189.227/ SP, Rel. min. Milton Luiz Pereira, j. em 2/5/2002, DJ de 24/6/2002, p. 189). Há julgado no mesmo sentido, do STF: “A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador – que é a prestação do serviço –, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela” (STF, 1ª T., AI 228337 AgR/PR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 7/12/1999, DJ de 18/2/2000, p. 58).²¹

Neste sentido, deduz-se que o fato gerador do ISS então é a efetiva prestação do serviço, independente do tomador estar adimplente com o prestador. O que importa nesta relação jurídico tributária é a efetiva prestação do serviço. Logo, a simples inscrição municipal do contribuinte junto ao município, não pode servir de base para o cálculo do serviço, partindo-se do pressuposto que uma vez inscrito, tem-se a prestação.

Alguns doutrinadores, interpretam a ressalva do art. 1º das LC 116/2003, como sendo desnecessária a efetiva prestação. Porém, Machado Segundo ao interpretar o diploma em análise, diz que a ressalva do legislador quanto a preponderância da prestação do serviço, deve ser entendida em seus respectivos termos. Neste caso, diz-se apenas que efetivamente prestado um serviço, deve ser tributado, ainda que não seja a atividade preponderante do prestador. E exemplifica:

Um exemplo torna a distinção mais clara. Imagine-se que um revendedor de automóveis, ao entregar um veículo novo para um cliente, fornece-lhe rápido treinamento sobre como utilizar os recursos do carro. O que *prepondera* nessa operação, é a venda, sendo o treinamento algo circunstancial e acessório. Não há que se cogitar, portanto, da prestação de um serviço. Já a situação a que se refere a parte final do art. 1º da LC nº 116/2003 configura-se quando esse mesmo vendedor passa a prestar, também, serviços de

²⁰SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

²¹ MACHADO SEGUNDO, p. 490.

manutenção e pintura de veículos. Ainda que essa não seja a sua atividade preponderante (que é o comércio varejista de automóveis), o ISS deverá ser pago em face dos serviços de manutenção de veículos que vierem a ser prestados. (grifo do autor).²²

3.2. Do Conceito de Serviço

Dentre os vários conceitos de serviço explicitado pelo dicionário Aurélio, tem-se que Serviço é:

1. Ato ou efeito de servir;
2. Exercício de cargos ou funções obrigatórias; [...]
3. Atividade econômica de que não resulta produto tangível (p. ex.: transporte urbano; atividades de médicos, advogados, professores; administração pública), em contraste com a produção de mercadorias.²³

Entretanto, tal qualificação somente está sendo usada como um idéia para o objetivo que se pretende com este trabalho, qual seja, determinar o fato gerador do ISS. Neste sentido, a definição que importa deve ser analisada sob um viés jurídico.

Neste diapasão, insta ressaltar, que a CF e LC não definiram o que seria ‘serviço’, esta última, por sua ordem, apenas enumerou um rol dos serviços tributáveis por este imposto. Porém, o CTN é claro ao dizer o que é defeso a legislação tributária:

Art. 110. 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.²⁴

Ainda quanto a definição jurídica de ‘serviço’, tem-se no ordenamento pátrio o que preceitua o CDC em seu art. 3º, § 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.²⁵

Logo, com base no que determinou o legislador no art. 110 do CTN, tem-se a definição de serviço no Código de Defesa do Consumidor.

4. A LEI COMPLEMENTAR 116 DE 2003

De acordo com o que preceitua o art. 156, III da CF/88, cabe a Lei Complementar definir os serviços tributáveis pelo ISSQN. Sendo que tal competência deve ser,

²² MACHADO SEGUNDO, P. 491.

²³ Miniaurélio, p. 633.

²⁴ Lei 5.172/66

²⁵ Lei 8.078, de 11/09/1999 – Código de Proteção e Defesa do Consumidor

obrigatoriamente observada pelos Municípios, que deverão estabelecer as normas gerais e dirimir eventuais conflitos de competência.

Cumprido os requisitos legais, a LC 116/03 entrou em vigor na data de sua publicação, tendo revogado parcialmente o Decreto-lei 406/68, que regulamentava questões inerentes ao tributo em comento.

4.1. O IMPACTO TRAZIDO PELA LEI COMPLEMENTAR 116 AO ISSQN

A LC 116/2003, entrou em vigor desde a sua publicação, em agosto de 2003, trazendo algumas modificações para o ISS. O referido diploma legal, tem seus objetivos elencados no § 3º do art. 156 da CF/88, o qual ordena que a LC deveria dispor sobre: a) a fixação de alíquotas máximas e mínimas; b) a exclusão das exportações de serviços da incidência do imposto e c) a forma e condições em que isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos.

No entanto, ao analisar as alterações trazidas pela LC, verifica-se que o Legislador foi silente nas questões inerentes a fixação de alíquotas mínimas e quanto às formas e condições em que as isenções, incentivos e benefícios fiscais devem ser concedidos.

Não obstante esse lamentável silêncio do legislador, a LC 116/2003 não se mostrou muito interessada em fazer grandes alterações no cenário do referido imposto municipal, que vale ressaltar, é o único imposto municipal que incide efetivamente sobre a atividade econômica, propriamente dita.

4.2. Alterações trazidas pela LC 116/03

Dentre as alterações trazidas pela Lei Complementar 116/2003, verifica-se a seguir algumas relevantes para o estudo a que se propôs o presente artigo.

O caput do art. 1º da LC 116/03, transcreve o art. 8º do Decreto-Lei 406/68, ora revogado, acrescentando, a competência do distrito federal para instituir e cobrar o ISSQN em seu território e a abstração da atividade de serviços preponderante para fins de incidência do ISSQN.

Neste caso, insta ressaltar a segunda alteração apresentada neste dispositivo, é de extrema utilidade, **na medida em que orienta o sujeito passivo, de que o imposto é devido desde que haja prestação serviços regularmente. Logo, não basta estar inscrito no Município como contribuinte, para que o imposto seja apurado.**

Os arts. 5º e 6º da LC, não são novidades, haja vista que seus conteúdos já foram explicitados pelo DL 406/68 e pelo art. 128 do CTN, este já permitia em seu texto, a instituição da responsabilidade tributária. Entretanto, mister salientar, que mais uma vez o texto legal vincula a prestação de serviços a incidência do ISS, conforme se verifica também no art. 7º. Se não vejamos:

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso **a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

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

[...]

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

[...]²⁶

Ora, se a base de cálculo do ISS é o valor do Serviço Prestado, como se poderá calcular o imposto de uma INSCRIÇÃO MUNICIPAL que não presta nenhum serviço.

5. INSCRIÇÃO E FATO GERADOR DO ISSQN À LUZ DOS ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS

Conforme se verifica das ementas colacionadas a este trabalho de conclusão de curso, nossos Tribunais tem consolidado o entendimento de que o fato gerador do ISS deve ser a efetiva prestação do serviço e não a mera inscrição do contribuinte junto ao Município, como se verifica na prática.

Vejamos:

ISS Fato gerador do tributo Efetiva prestação do serviço Inocorrência Lançamento por estimativa em razão da inscrição no cadastro municipal Impossibilidade: O fato gerador do ISS é a efetiva prestação de serviço, não se autorizando seu lançamento por estimativa com base apenas na inscrição no cadastro municipal. RECURSO NÃO PROVIDO. (9185400272006826 SP 9185400-27.2006.8.26.0000, Relator: Osvaldo Palotti Junior, Data de Julgamento: 10/05/2012, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 18/05/2012)

²⁶ BRASIL, LC 116/2003

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL ISSQN COBRANÇA SEM REALIZAÇÃO DE FATO DA ATIVIDADE ECONÔMICA IMPOSSIBILIDADE INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. É impossível a cobrança do ISSQN, quando demonstrado que não houve a realização da atividade econômica, já que, nesta hipótese, não há prestação de serviços, inexistindo o fato gerador da respectiva obrigação tributária. RECURSO IMPROVIDO. (9207949262009826 SP 9207949-26.2009.8.26.0000, Relator: Carlos Giarusso Santos, Data de Julgamento: 10/11/2011, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 16/11/2011)

Ainda neste sentido, tem-se o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN FIXO DE PROFISSIONAL AUTÔNOMO. INSCRIÇÃO NÃO BAIXADA NOS REGISTROS FISCAIS DO MUNICÍPIO. PRESUNÇÃO RELATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ELIDIDA. COMPROVAÇÃO DA NÃO PRESTAÇÃO EFETIVA DOS SERVIÇOS NO PERÍODO EM QUE EXIGIDO O TRIBUTO. FATO GERADOR INEXISTENTE. SENTENÇA DE EXTINÇÃO MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. A anotação de profissional autônomo nos cadastros do Setor de Arrecadação Fiscal da Fazenda Pública faz presumir potencial prestação de serviço. Nada obstante, havendo prova cabal de que não houve efetiva prestação de serviço no período em que fora exigido o tributo, resta afastada a ocorrência do fato gerador, revelando-se indevida a respectiva cobrança.(TJ-SC - AC: 260892 SC 2009.026089-2, Relator: Carlos Adilson Silva, Data de Julgamento: 18/10/2011, Terceira Câmara de Direito Público, Data de Publicação: Apelação Cível n. , de Rio do Sul)

Portanto, é inegável o reconhecimento pelos Tribunais de que o fato gerador do ISSQN é a efetiva prestação do serviço pelo contribuinte.

CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho, o que se procurou, fora definir a real hipótese de incidência do ISS, uma vez que a Lei diz que o fato gerador do referido tributo seria a prestação de serviço e na prática a conduta que se verifica junto aos Municípios, diz respeito a cobrança indevida do imposto, uma vez que tem se considerado como liame da obrigação tributária a mera inscrição junto ao Município.

Não obstante, o que preceitua o ordenamento jurídico pátrio, não foi difícil observar qual tem sido o entendimento dos tribunais superiores, quando o assunto em pauta se referia a incidência do ISS.

Ora, é claro o entendimento majoritário entre os doutrinadores e juristas que, o fato gerador do ISS é a efetiva prestação do serviço. Neste sentido, não há o que se falar em cobrança do referido imposto sobre um cadastro de contribuinte que não presta o serviço a que se propôs e que, não raras vezes, deixa de cancelar sua inscrição junto aos Municípios, por falta de informação dos órgãos ou setores responsáveis, induzindo assim o contribuinte a inevitável inscrição no cadastro de dívida ativa municipal.

Ressalta-se mais uma vez, o que já fora discutido no desenvolvimento desta pesquisa, o equívoco em que incorre alguns juristas e doutrinadores, ao interpretarem a ressalva do art. 1º da LC 116/ 2003, como a desnecessidade do contribuinte efetivamente prestar o serviço. Motivo que leva as Secretarias Municipais de Fazenda do Brasil inteiro, calcularem de forma indevida o ISS.

Logo, conclui-se que é incoerente a cobrança de ISS sob a mera inscrição municipal do contribuinte, uma vez que o fato gerador da obrigação tributária deste imposto é a efetiva prestação do serviço.

Ainda neste sentido, insta ressaltar o que se discutiu ao longo deste trabalho, não só com relação ao fato gerador, mas também a base de cálculo do referido imposto. Ora, se o próprio legislador definiu como base para o cálculo do *quantum debeatur* o valor do serviço prestado, seria impossível então o Município conseguir calcular o valor devido de um contribuinte que efetuou a mera inscrição e deixou e de cancelá-la.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. – São Paulo. Saraiva, 2011.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966 – Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios

BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar 118 de 09 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei.

BRASIL. Emenda Constitucional 18 de 01 de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed., São Paulo: Malheiros, 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008

CASSONE, Vittorio. *Interpretação no Direito Tributário – Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2007.

CEZAROTI, Guilherme. O fato gerado e o aspecto espacial do ISS. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva;

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa*. 4 ed. rev. ampliada, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 2001

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo. Malheiros.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário nacional. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed., São Paulo: Saraiva

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 3. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2000, p. 17.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 4.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **ISS Lei complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 209.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

<http://fiscaldetributos.blogspot.com.br/2010/03/iss-definicao-do-fato-gerador-do.html>

<http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&id=AAAbmQAABAACFzEAAB&categoria=acordao>

http://empreendedorindividualpassoapasso.blogspot.com.br/2011/02/o-que-e-inscricao-municipal_07.html

<http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&id=AAAbmQAABAACFzEAAB&categoria=acordao>