

## 1. ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza)

O município a partir da Constituição Federal de 1988 passou a ter papel importante na economia do nosso País, possuindo autonomia para legislar sobre assuntos de seu interesse tendo competência para gerir a arrecadação dos seus tributos, focando o seu desenvolvimento social, econômico e financeiro.

Este desenvolvimento depende de ações em conjunto contando com a participação do ente público, da comunidade e dos atores econômicos.

Para o desenvolvimento social, econômico e financeiro, a partir de suas competências, o estado cobra tributos para satisfazer as necessidades locais.

Arrecadar tributos, apesar de ser uma competência também municipal, está sujeito a algumas regras contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), sujeitando o município a sanções administrativas no caso de inobservância das mesmas.

Dentre os tributos de competência municipal, **destacamos o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), com grande participação no volume da arrecadação do município.** O ISSQN possui suas regras específicas para que o contribuinte e o responsável cumpram com as suas obrigações. A atuação destes na economia do município deve ter cunho econômico e não simplesmente um fazer, sem ônus para quem o contrata.

Todo este conjunto supracitado compõe um enorme sistema jurídico, tendo como alicerce a nossa Carta Magna que rege todo este sistema, não nos dando total liberdade, trazendo segurança jurídica aos atos e resultados praticados pela Administração Pública.

No ano de 2003, com a edição de Lei Complementar Nacional 116, de 31 e julho de 2003 (LCP 116/2003), o setor de serviços da economia municipal passou por reformas consideráveis, ampliando o campo de incidência do ISSQN e aumentando a arrecadação dos municípios, permitindo maiores investimentos sociais, beneficiando toda a sociedade.

A partir da LCP 116/2003, as atividades econômicas desenvolvidas nos municípios passaram a ser tributadas de forma sistemática, devido às previsões contidas nesta lei. Determinadas atividades econômicas, considerando questões locais, tem maior importância para a economia e para a geração de emprego e renda, por outro lado, em outros municípios, algumas atividades econômicas não são exercidas por não serem demandadas de forma que provoque os investidores a exercerem tais atividades. Enfim, todo este cenário faz parte do desenvolvimento econômico local.

A partir de então, os municípios passaram a planejar o seu crescimento, modernizando a gestão da Administração Tributária e conseqüentemente a gestão do ISSQN, utilizando a Tecnologia da Informação como ferramenta, trazendo resultados satisfatórios à arrecadação. A fiscalização tributária do ISSQN passou a ter mais subsídios para a sua atuação, permitindo também o planejamento de suas ações com foco na maximização da receita na esfera administrativa.

Neste material não iremos dissecar o tema sobre a Administração Tributária tendo em vista que o mesmo é complexo e extenso. O objetivo é dar uma visão superficial sobre o assunto de forma muito simples para o entendimento de todos os envolvidos.

### **Algumas Considerações Acerca dos Princípios Constitucionais**

Qualquer estudo sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) deve-se apoiar-se, obrigatoriamente, “na constituição federal”.

A atual Carta Magna conferiu aos Municípios autonomia municipal, permitindo que estes editem suas próprias normas legislativas, observado os limites constitucionais.

O nosso ordenamento jurídico é composto por um conjunto de normas, das inferiores até as constitucionais, denominado pirâmide jurídica, buscando as normas inferiores validade nas que lhe são superiores, perdendo a sua validade se assim não o fizerem.

O termo Princípio é o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer, analogamente, o sistema jurídico está disposto em uma arquitetura sábia, onde se encontra a ordem em todos os escalões da pirâmide jurídica.

Atentemo-nos para a lição de Celso Antônio Bandeira de Melo:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

O jurista, durante análise do Direito, considerará as ideias que mais se aproximam da universalidade dos princípios maiores tendo, assim, verdades menos gerais.

Os princípios constitucionais, de grande valia para interpretação e perfeita aplicação do Direito, estão, hierarquicamente, em posição superior aos demais princípios e regras, dirigem a atuação de todas as normas jurídicas, interferindo, inclusive no exercício da competência tributária.

Salientada a relevância dos princípios constitucionais no nosso ordenamento jurídico, destacamos alguns dos princípios tributários, sob a ótica do subsistema tributário municipal. São eles:



A Constituição é a base do nosso Direito, e por necessidade, as normas tributárias são consequência dos princípios consagrados na Carta Magna. O Sistema Tributário Nacional mantém relação com a Constituição, seus princípios e direitos. A observância a estes princípios é condição *sine qua non* para a criação de tributos pelas pessoas políticas em nosso país.

### Princípio da Territorialidade das Leis

De todos os princípios constitucionais, no caso em comento, destacamos o princípio da territorialidade das leis.

A Constituição Federal introduziu um critério balizador da área de abrangência das leis de cada ente, o critério territorial (limite do seu território).

Na prática as leis de cada ente da federação têm sua eficácia restringida aos limites dos seus respectivos territórios, incluindo os Estados.

### Lei de Responsabilidade Fiscal

A arrecadação dos tributos é ação essencial para que o Estado obtenha os recursos financeiros necessários à sua atividade, administrá-la com responsabilidade é uma obrigação, demonstra gestão eficiente dos recursos públicos, neste sentido surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

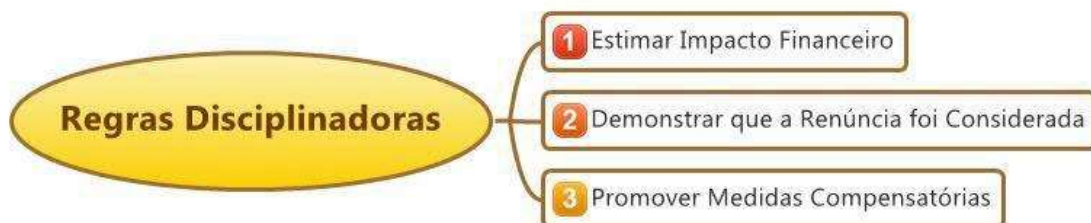
O principal objetivo da LRF é regulamentar a Constituição Federal na parte da Tributação e Orçamento, estabelecendo “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”, não substituindo nem revogando a Lei 4.320, de 1964.

A instituição, previsão e a efetiva arrecadação dos tributos tem destaque na LRF, requisito essencial de responsabilidade na gestão fiscal, sob pena de suspensão das transferências voluntárias ao ente público, entre outros.

Edson Ronaldo Nascimento, em sua publicação entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal, corrobora os objetivos da LRF:

“Diferente do equilíbrio orçamentário, este já previsto na Lei 4.320 de 1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal traz uma nova noção de equilíbrio para as contas públicas: o equilíbrio das chamadas “contas primárias”, traduzida no Resultado Primário equilibrado. Significa, em outras palavras, que o equilíbrio a ser buscado é o equilíbrio autossustentável, ou seja, aquele que prescinde de operações de crédito e, portanto, sem aumento da dívida pública.”

Os incentivos fiscais, prática comum na administração pública, é considerada danosa às finanças, estando sujeita a regras disciplinadoras, como:



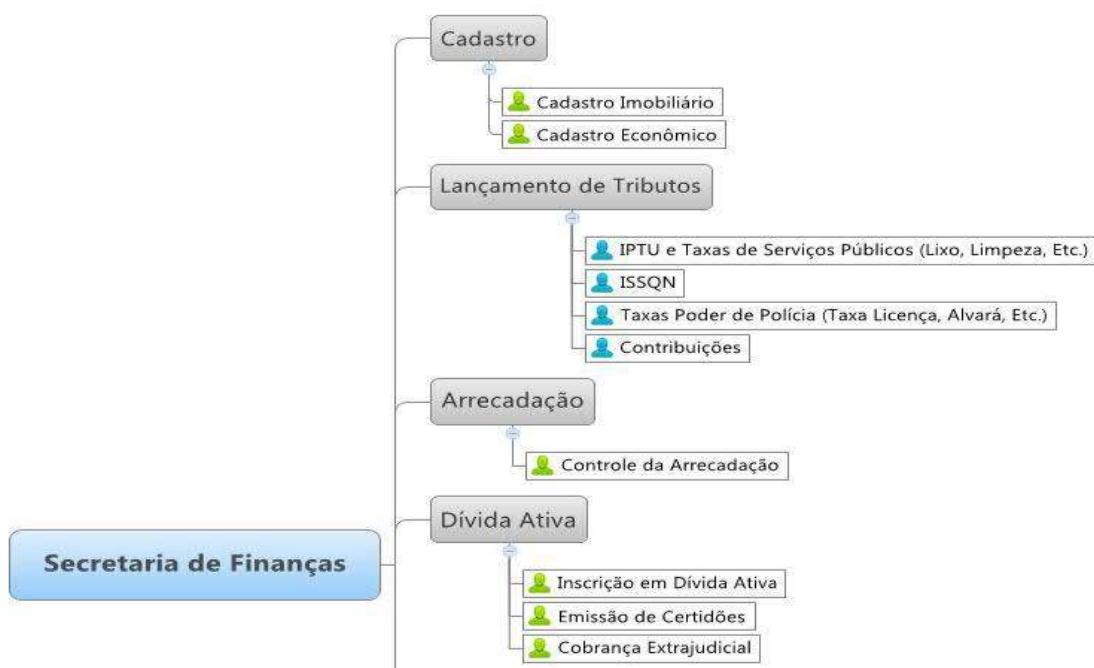
A responsabilidade pela fiscalização é atribuída ao Poder Legislativo, com apoio de outros entes, que irá verificar, de uma forma geral, o cumprimento das metas, observância dos limites, adoção de medidas para adequação das despesas.

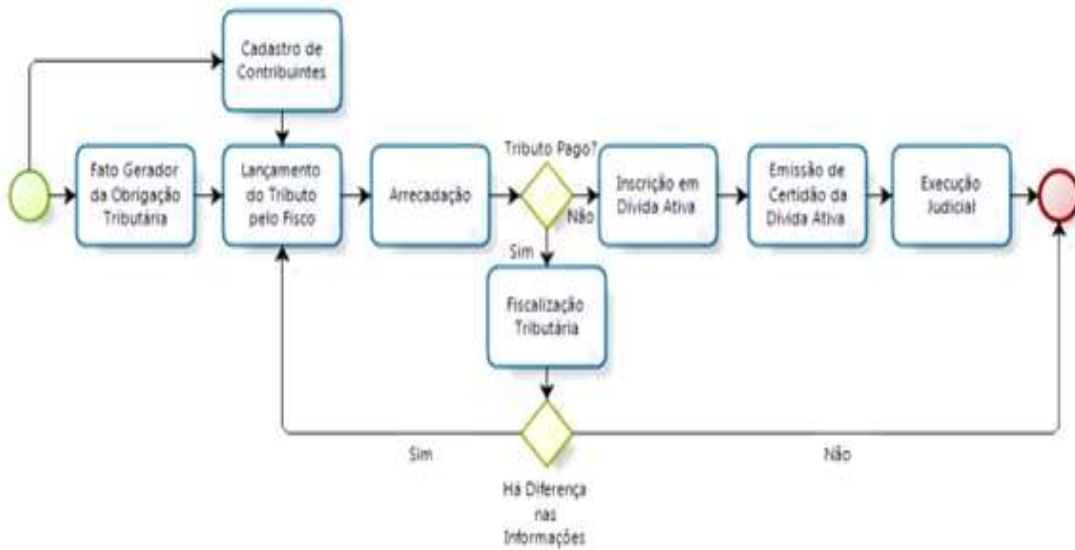
Uma política tributária consistente aumenta a capacidade do Município de prestar mais e melhores serviços à população, mediante a maximização da receita dos seus tributos, em especial a do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

## Administração Tributária

### Estrutura Organizacional

De uma forma em geral, na maioria dos municípios encontraremos a seguinte estrutura administrativa.





### Domicílio Tributário

É o local onde o contribuinte ou o responsável tributário é chamado para cumprir com os seus deveres jurídicos de ordem tributária. Normalmente este local é o local onde o contribuinte está estabelecido comercialmente.

### Obrigação Tributária – Principal e Acessória

Trata-se das obrigações legais exigidas do contribuinte e do responsável tributário. As obrigações podem envolver pagamento em dinheiro (pagar tributo) ou prestar declarações ao fisco ou emitir documento fiscal (dever de fazer) dentre outras.

A **Obrigação Principal** resume-se no simples pagamento do tributo, mediante a ocorrência de uma situação que faz a obrigação de pagar nascer.

A **Obrigação Acessória** não tem relação nenhuma com a obrigação principal, ou seja, não precisa acontecer a obrigação principal para que a acessória ocorra. Refere-se a um ato de fazer ou não fazer, por exemplo, emitir nota fiscal (fazer), fazer declaração eletrônica do ISSQN (fazer), não circular mercadorias sem acompanhamento de nota fiscal (não fazer).

A lei indicará sempre quem são os responsáveis pelo cumprimento da obrigação principal e obrigação acessória e um decreto regulamentará sobre o assunto obrigação acessória.



### Contribuinte e Responsável Tributário (Sujeito Passivo)

Segundo a lei nacional 5.172, de 1966, mais conhecido como Código Tributário Nacional, as pessoas incumbidas de pagar tributos ou as penalidades são divididas em contribuinte e os responsáveis.



### Contribuinte

Os contribuintes são aqueles que têm relação pessoal e direta com a situação que concretizou o fato gerador (ação que concretiza algo e faz com que o tributo seja devido), por exemplo, aquele que prestou o serviço, tendo este a obrigação legal de pagar o tributo. Reforçamos que essa situação deve estar prevista em lei municipal.

### Responsável Tributário

O responsável tributário, em determinadas situações, por força da lei, tem a obrigação de pagar o tributo, como se assim estivesse fazendo o contribuinte, portando as condições aferidas ao contribuinte serão as mesmas para o responsável tributário, sendo necessário que o responsável tenha uma relação com o fato gerador da obrigação, por exemplo, ser a pessoa que contratou o serviço.

Nestes termos nasce a retenção na fonte que tem por objetivo exatamente o de colocar o responsável tributário na condição de contribuinte e fazer com que o mesmo pague o tributo.

A atual LCP 116/2003, atribui de modo expresse, a responsabilidade pelo crédito tributário, ou seja, pagar o tributo no lugar do contribuinte, a todas as pessoas jurídicas, que tenham vinculação com o fato que originou o valor do tributo, ainda que essas pessoas sejam imunes ou isentas, quando estes figurarem como tomador ou intermediário nos serviços cujo código seja: 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10.

Os municípios deverão prever tal situação em suas leis municipais.

### Fato Gerador da Obrigação Tributária

A obrigação de pagar o tributo nasce com a ocorrência de um fato concreto previsto em lei municipal, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 114:

“Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Rubens Gomes de Souza conceitua fato gerador como “o fato (ou o conjunto de fatos correlatos), de cuja ocorrência a lei faz depender o nascimento do direito do Estado ao imposto”, também ensina Gaston Jessé que fato gerador é “o fato ou conjunto de fatos que permitem aos entes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal imposto, contra tal contribuinte.”.

Somente a lei é que poderá estabelecer o fato concreto da obrigação tributária principal (art. 97, III, do CTN).

A realização desse fato concreto, a sua relação com alguém e o momento da sua ocorrência, reunidos de forma única, determinam o efeito jurídico desejado pela lei municipal, normalmente conhecido como fato gerador da obrigação tributária ou hipótese de incidência da obrigação.

A constituição do crédito pelo lançamento voltar-se-á à data da ocorrência do fato concreto da obrigação, data da sua ocorrência, administrado pela lei vigente na ocasião, ainda que modificada ou revogada (art. 144 do CTN).

O fato gerador, descrito pela atual legislação, é “a prestação de serviços constante da lista anexa à LCP 116/2003, ainda que estes não se constituam como atividade preponderante do prestador” (art. 1º da LCP 116/2003).



Os serviços constantes da lista são os executados por empresas ou profissionais autônomos, não existindo fato gerador caso o serviço não seja executado e nem tampouco sobre os serviços públicos e muito menos para os serviços não previstos na lista de serviços.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incide, ainda, sobre as atividades secundárias, não preponderante, exercida pelo prestador de forma profissional e habitual.

Não se pode falar em incidência do ISSQN nos casos em que não houver preço, por se tratar de serviço “gracioso”.

Concluindo, para efetivar o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN, devemos considerar:



A necessidade de um fato concreto acontecer e que faz nascer à obrigação de pagar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). O fato aqui descrito é acontecimento que já se concretizou no passado, nunca o que está por vir, ainda que este fato seja presumível, como acontece nos contratos de prestação de serviços, onde a contratação não materializa o ato de prestar serviços.

A materialização da prestação de serviços deve acontecer com frequência, repetidamente, ou seja, habitualmente, caso contrário não podemos falar em materialidade do fato para fins de incidência do ISSQN, não sendo relevante o prestador possuir habilitação para o serviço que presta.

Outra questão bastante complexa diz respeito à lucratividade. Muitos acreditam que finalidade lucrativa seja componente para incidência do ISSQN, assunto subjetivo, pois, o lucro pode ser imediato ou mediato, direto ou indireto. Aires F. Barreto nos ensina a respeito:

Detectar o desígnio da lucratividade quando este vem expresso, explícito, é missão simples. Mas que dizer de um conglomerado no qual uma das empresas não tem fins lucrativos exatamente para semear imagem que possibilite o incremento dos lucros das demais? Que concluir da “associação” de hoje, adrede estruturada para, no amanhã, colher compensadamente todos os lucros não auferidos ontem?<sup>14</sup>

O fato descrito nos mostra que não importa a forma como o lucro é obtido, essa situação, em hipótese nenhuma, desfigura a condição jurídica de uma empresa. Lembramos que o ISSQN não incide sobre o lucro e sim sobre a prestação do serviço. Para incidência do ISSQN basta que se trate de prestação com cunho econômico, a exemplo do que acontece com o ISSQN pago pelo profissional autônomo que recebe uma remuneração pelos serviços prestados sem visar o lucro.

O objetivo do lucro serve de parâmetro para distinguir as sociedades de fins lucrativos daquelas em que esse objetivo não é perseguido.

### Imunidade

Percebemos até o presente momento que os municípios gozam de autonomia outorgada pela nossa Constituição Federal, de outra forma a Constituição não concede competência tributária aos Estados-Membros em relação a certos bens, pessoas e fatos.

Neste cenário a imunidade é uma dispensa legal de competência tributária não permitindo que os Estados-Membros tributem determinados bens, pessoas e fatos, e está previsto na Constituição Federal, ainda que o fato gerador tenha ocorrido.

## Isenção

Podemos afirmar que isenção é sinônimo de imunidade, porém há uma distância jurídica entre elas.

O que distingue as isenções das imunidades é que as isenções são estabelecidas em leis municipais dispensando o contribuinte do crédito tributário, do pagamento do tributo, e as imunidades tem previsão constitucional e nenhuma lei inferior poderá afrontá-la.

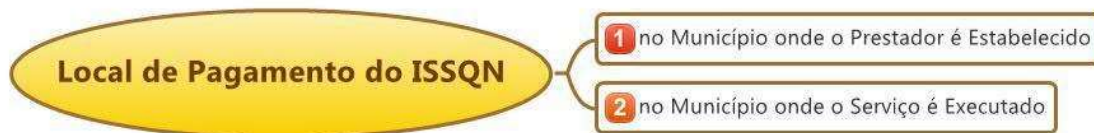
## Local de Pagamento do ISSQN

O local de pagamento não se define pelo local onde são assinados os contratos, pois o ISSQN não incide sobre a assinatura do contrato e sim sobre a prestação do serviço, este último é o fato gerador da obrigação principal.

O contrato entre as partes somente servirá ao Fisco Municipal quando houver alguma dúvida em relação aos fatos que concretizam o nascimento da obrigação principal, normalmente essas informações são utilizadas durante o processo fiscalizatório.

Enquanto os serviços não forem executados, ainda que parcialmente, em etapas, em entregas programadas, a obrigação do contribuinte ou do responsável tributário em pagar o tributo não nasce.

Considerando a atual LCP 116/2003, o local de pagamento do ISSQN poderá ser:



A determinação do local onde o contribuinte ou o responsável tributário deverá pagar o ISSQN vem do art. 3º da LCP 116/2003, e podemos resumir de forma simples que isto se dá conforme a atividade executada.

O dever de pagar independe da forma como o contribuinte ou o responsável tributário descrevem ou classificam a prestação o que vale é a determinação legal.

## Lançamento por Homologação

Ocorrido o fato que gerou a obrigação do contribuinte ou responsável tributário em pagar o tributo devido passaremos para a etapa seguinte que é o lançamento do tributo para que o crédito tributário seja constituído.

Existem três espécies de lançamento:

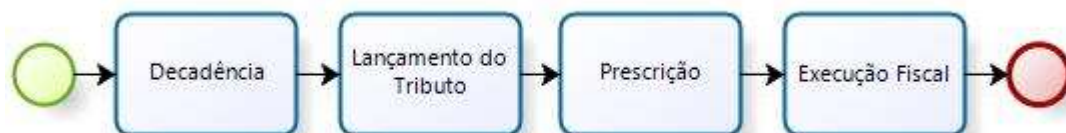


O **Lançamento por Homologação** caracteriza-se pela atribuição que a lei dá ao Sujeito Passivo da obrigação (contribuinte ou responsável tributário) o dever de antecipar o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa (fisco municipal) mediante informações acerca dos serviços executados e dos serviços contratados, neste momento entra em cena os nossos sistemas de Nota Fiscal de Serviços (NFS-e) e o de Declaração Eletrônica do ISSQN.

Após o contribuinte ou o responsável tributário efetuar o pagamento ou emitir a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) ou fazer a sua Declaração Eletrônica do ISSQN (AR-DEISS) em momento oportuno o Fisco Municipal irá homologar a atividade comercial em processo fiscalizatório, caso não o faça, passado 5 (cinco) anos a homologação se torna tácita, ou seja, não pode mais o Fisco Municipal agir devido a sua inércia neste período de 5 (cinco) anos.

### Decadência e Prescrição

De uma maneira simples, podemos afirmar, conforme demonstrado no gráfico abaixo, que a decadência antecede o processo de lançamento do tributo e a prescrição antecede a execução fiscal. Vejamos a seguir maiores detalhes acerca destes dois institutos regulatórios.



A decadência antecede o lançamento tributário e existe para que não perdue eternamente o direito do Fisco em constituir (lançar) o tributo, trazendo insegurança jurídica para o contribuinte. O artigo 173 da lei 5.172, de 1966, estabelece que esse direito “morre” em 5 (cinco) anos.

Para se efetivar a decadência deve-se considerar a contagem do prazo de 5 (cinco) anos, não havendo o lançamento do tributo no prazo legal a decadência será automática.

Do outro lado temos a prescrição, este precede o lançamento do tributo e antecede a execução fiscal. Não havendo pagamento nos prazos estipulados em lei, se faz necessário que o fisco faça a cobrança do tributo em juízo, caso contrário o direito ao valor “morre” do mesmo modo como acontece na decadência. Vejamos:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

### Do ISSQN na Atualidade

Ao dividir as competências tributárias, a Constituição Federal destinou aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Até então, o assunto era disciplinado pelo Decreto-Lei 406, de 31.12.1968, que por sua vez sofreu atualizações até chegarmos à atual LCP 116/2003.

Dos 5.565 municípios, muitos, sequer, não lançam ou não arrecadam o ISSQN por falta de estrutura administrativa, ou se o fazem, não atende as necessidades do ente, afrontando ao mandamento constitucional quer nas questões política, administrativa ou financeira<sup>15</sup>. Muitos destes municípios dependem das transferências financeiras repassadas pelo Governo Estadual e Federal.

Aires F. Barreto completa mostrando que a posição adotada por alguns municípios é uma posição passiva:

De fato, os Municípios não estão gravando uma vasta gama de atividades que configuram serviços e que a Constituição colocou sob o seu manto. A não-tributação decorre de duas hipóteses. A primeira resulta de terem os Municípios se limitado a copiar a lista anexa à lei complementar. Em outras palavras, nesse caso, os Municípios puseram-se numa camisa de força. Não mais deixaram de tributar por causa da lei complementar, mas em virtude de lista consoante de lei municipal contemplando apenas certos serviços (aqueles copiados da lei complementar).

A atual LCP 116/2003, trouxe inovações na legislação do ISSQN, ampliando o seu campo de incidência, tributando atividades não previstas anteriormente.



Algumas dessas inovações são frutos da revolução tecnológica em que nos encontramos, outras em consequência da evolução da economia globalizada, enfim, a modernidade trouxe novas possibilidades, permitindo aos Municípios melhorarem a sua arrecadação.

Destacamos também o artigo 6º da LCP 116/2003:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso 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.

A previsão ora destacada permitiu aos Municípios e ao Distrito Federal, além da ampliação do campo de incidência, em suas Leis municipais, atingirem de forma mais ampla o sujeito passivo da obrigação pela instituição da responsabilidade por transferência, onde o terceiro passa a exercer o papel de sujeito passivo da obrigação, passando a ter responsabilidades pelo crédito tributário, sendo alternativa ao processo de arrecadação do ISSQN.

A nova lista de serviços, anexa a LCP 116/2003, contempla 197 subitens ora divididos em 40 grupos, em substituição aos 101 itens previstos anteriormente.

Considerando o perfil dos municípios, a sua capacidade de produção de bens e serviços, a sua capacidade de consumo, sua cultura e outros fatores, alguns municípios apoiam e desenvolvem, em suas economias, com mais esmero, algumas atividades em detrimento de outras, em outros municípios a realidade se dá em lado oposto, esta situação acontece devido aos cenários supramencionados, como também, existem um ponto em comum entre esses municípios, ou seja, encontramos o desenvolvimento de algumas atividades em quase todos eles, como é o caso do item 15 da lista anexa à LCP 116/2003 que abrange “Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito”.

### **Comentários Acerca das Atividades Econômicas**

Apesar da extensão da lista de serviços constante na LCP 116/2003 e na lei municipal, alguns serviços foram vetados e outros não incluídos, ambos ficando de fora do campo de incidência do ISSQN.

Uma observação importante, durante a interpretação da lista de serviços é o fato dela conter gêneros e espécie na composição dos itens e subitens, permitindo, em alguns, casos generalizarmos a atividade em detrimento da sua abrangência, como é o caso da atividade econômica de Advogado e de Médico. As expressões congêneres nos permitem interpretação ampla em relação ao item, pois, quando mencionado refere-se ao mesmo gênero.

A atual lista de serviços comporta 40 grupos com o total de 197 subitens. Não encontraremos todos estes grupos ou subitens em desenvolvimento no município, como por exemplo, o serviço de bibliotecomia (item 29), os serviços de biologia, biotecnologia e química (item 30) e os serviços de desenhos técnicos (item 32), pois a execução destes serviços depende do perfil e porte da região e do município, da sua localização e da sua população, da capacidade de absorver a oferta destas atividades, dentre outras questões relacionadas ao consumo.

Por outro lado, algumas atividades econômicas são comuns à maioria dos municípios, trazendo recursos financeiros por intermédio do ISSQN, como é o caso dos serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro (item 15).

Dos 40 grupos e 197 subitens constantes na LCP 116/2003 e na lei municipal, comentaremos a essência de alguns grupos e subitens com representação quantitativa, econômica e financeira relevante para o município e tributados pelo ISSQN.

Podemos dizer, assertivamente, que os demais subitens, não citados neste trabalho, constantes da lista de serviços são tão importantes para a economia do município quanto os aqui mencionados, pois geram emprego e renda igualmente aos demais, bem como arrecadação de tributos municipais, fazendo

com que a arrecadação volte em prol da comunidade em serviços públicos, atendendo assim as expectativas e necessidades sociais.



### Setor bancário e financeiro

São consideradas instituições financeiras as pessoas jurídicas, públicas ou privadas, que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.

Os serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito, na atual lista de serviços trata a atividade econômica do setor de forma mais organizada e específica, aprimorando o campo de incidência do ISSQN neste setor em relação à lista de serviços das legislações anteriores, alguns subitens, não eram tributados pelo ISSQN, como a elaboração de ficha cadastral, fornecimento de talões de cheques entre outros. Por se tratar de um setor econômico extremamente complexo, com grande número de transações, é necessária atenção durante a identificação do fato gerador da obrigação para não invadir o campo de incidência de outros tributos.

Atualmente os bancos e as instituições financeiras utilizam o plano contábil das instituições do sistema financeiro nacional (COSIF) que visa uniformizar os registros contábeis dos atos e fatos administrativos, racionalizando a utilização de contas e estabelecendo normas, critérios e procedimentos necessários para obtenção e divulgação de dados, expressando com transparência e clareza a real situação econômico-financeira das instituições.

### Setor da construção civil

Em ritmo acelerado, a exemplo do que acontece na maioria dos municípios, encontramos a atividade de engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza e atividades congêneres.

No ramo da construção civil, uma situação gera muitas discussões na esfera administrativa e judicial, refere-se à formação da base de cálculo e das deduções de valores que, teoricamente, comporiam a base de cálculo de outros tributos, a exemplo do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Vejamos o que dizia o Decreto-Lei 406, de 1968:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. (...)

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 1969)

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 1969)

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 1969) (...).

A LCP 116/2003, manteve a situação prevista anteriormente, vejamos:

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

§ 2o Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar (...).

Os prestadores de serviço, ao fazerem à cobrança dos valores relativos à prestação, podem sofrer, dependendo da atividade econômica, a incidência de tributos de competência de outras esferas de governo, como por exemplo, o ICMS.

Nestes casos, as previsões legais ora citadas, tinham como objetivo, corroborar com as regras para composição da base de cálculo do ISSQN não conflitando com a de outros tributos que não de competência do município.

Aires F. Barreto nos mostra a respeito destes valores que não compõe a base de cálculo do ISSQN:

É evidente que estes valores – destinados a outras esferas de governo – não podem compor a base de cálculo do ISS, uma vez que, embora transitem pelo caixa dos prestadores de serviço, não acrescem seu patrimônio, como elemento novo e positivo, razão pela qual não configuram receita, mas meros ingressos.

Nos serviços de construção civil, a base de cálculo é o preço do serviço, não incluindo as parcelas correspondentes aos valores dos materiais comercializados, devidamente comprovados mediante nota fiscal, pelo prestador dos serviços nos casos previstos nos subitens 7.02 e 7.05.

A construção civil pode ser por administração, empreitada ou subempreitada, assumindo, o construtor a direção e a responsabilidade técnica pela obra, no caso de construção civil por administração. Na empreitada uma das partes obriga-se a executar, com ajuda de outros, determinada obra e a outra parte a pagar certo preço. Nos casos de empreitada e subempreitada, responde cada um pelo valor econômico transacionado, compondo assim a base de cálculo do ISSQN.

### **Serviços de intermediação**

O serviço de intermediação envolve a aproximação de pessoas interessadas na realização de um negócio, não representando este nenhuma das partes.

Destacamos neste grupo as operações de seguro e a de representação comercial.

Nas operações de seguro, uma das partes se obriga, contratualmente, a cobrir riscos futuros pela ocorrência de certos fatos. Sobre a atividade de seguros privado, o Estado exerce um controle por intermédio da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e do Instituto de Resseguros do Brasil (IRB), que mediante legislação, determina quais empresas podem atuar neste setor econômico. O ISSQN incide sobre a corretagem de seguros, cosseguros ou resseguros, abrangendo o profissional autônomo e a empresa seguradora, desde que haja agenciamento, corretagem ou intermediação.

São três os tipos de comissão: (a) taxa de coordenação; (b) comissão de cosseguro e (c) comissão de resseguros, não incidindo sobre este último o ISSQN, pois trata-se de operação financeira, fazendo parte da base de cálculo do Imposto sobre Obrigações Financeiras (IOF).

Outra atividade em destaque é a de representação comercial nos casos de venda de bens móveis e imóveis. A Lei 4.886, de 1965, diz que “exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios”.

O representante comercial não tem subordinação, pois assume os riscos da sua atividade. A prestação de serviços é feita por conta própria e não do empregador e a remuneração é feita mediante o pagamento de comissão sobre o qual incide o ISSQN, o mesmo acontecendo sobre os prêmios recebidos em dinheiro, pois faz parte do valor atribuído ao serviço que foi executado.

### Serviços de transporte municipal

Pelo contrato de transporte as empresas se obrigam, mediante o pagamento de preço, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas (art. 730, Código Civil).

O transporte tem que ser feito como atividade econômica, não como mera “carona”, existe um contrato com objetivo de conduzir pessoas ou coisas de um ponto de partida até o destino.

O ISSQN incide somente sobre o transporte estritamente municipal, ou seja, iniciado e terminado nas limitações do município, não podendo o município tributar pelo ISSQN os serviços de transportes fora do seu território, nem tampouco os já tributados por outros subitens constantes na lista de serviços, como por exemplo, os subitens 25.01 e 26.01, que tratam, respectivamente, de transporte funeral e de coleta de documentos, objetos, correspondências entre outros.

### Serviços educacionais

A pedagogia é a ciência da educação e do ensino e abrange um conjunto de doutrinas, princípios e métodos de educação e instrução.

O ensino sujeito ao ISSQN é o praticado na escola ou por professores autônomos. A educação divide-se em infantil, fundamental, médio, profissional e a superior. O local no município onde são ministrados os ensinamentos não tem importância para a incidência do ISSQN.

O ISSQN incide sobre a receita de prestação de serviços relativo ao ensino, incluindo as mensalidades ou anuidade paga pelo aluno, e as taxas de inscrição e matrícula, fornecimento de material, alimentação, transportes entre outros, não havendo incidência do ISSQN caso estes valores não estejam incluídos no preço dos serviços.

Incluem-se também os ensinamentos de idiomas, de datilografia, de natação, de artes marciais, de motorista, de música.

### Serviços notariais e de registro

Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do poder público, apesar de serviços públicos, são prestados em caráter privado, não onerando assim os cofres públicos.

Serviços notariais e de registro tem como objetivo a organização técnica e administrativa garantindo a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.

Os titulares de serviços notariais e de registro são os:



A atividade notarial e de registro encontra-se prevista na lista de serviços em seu subitem 21.01.

### Alíquota, Indicador de Proporção

Os princípios constitucionais, vitais à sustentabilidade do subsistema tributário, com fortes valores fundamentais, influem no processo para estabelecer os limites da competência tributária.

O princípio da capacidade contributiva é um dos desdobramentos contidos nos princípios constitucionais a serem considerados, possuindo forte vínculo com a potencialidade patrimonial do cidadão.

Podemos afirmar que a tributação é a forma de se afetar o patrimônio do particular para atender as necessidades do Estado e da sociedade, formada pela conjugação do critério material e da base de cálculo.

De forma simples, o legislador escolhe um patrimônio, nos limites de suas competências, e determina a forma de apuração da base de cálculo.

Estabelecidos esses critérios e observados os princípios constitucionais, determina-se a alíquota, que representa a parte ou fração a ser aplicado sobre a base de cálculo do ISSQN, resultando desta operação o *quantum debeatur*, especificamente, este indicador de proporção, será sempre inferior a grandeza mensurável do critério material, ou seja, a base de cálculo.

De certa forma, a determinação da alíquota, pelo legislador, representa a busca pela justiça na tributação, pois afeta parte do patrimônio, considerando as situações do particular naquilo que lhe é possível.

No caso em estudo, a legislação municipal, determina a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo de acordo com a atividade econômica exercida pelo empresário, onerando o contribuinte na medida em que lhe é possível, tratando-o de forma justa quanto à parcela entregue ao Estado.

Conclusivamente, há princípios e regras constitucionais que estabelecem o modelo tributário e fornecem critérios para determinação das alíquotas, garantindo a segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias.

### Tributação Fixa do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

Para determinadas hipóteses o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), poderá ser exigido por meio de tributação fixa.

A sistemática de tributação fixa do ISSQN também foi estendida aos profissionais organizados em sociedades.

Marcelo Caron Baptista ensina em relação a tributação fixa do ISSQN que “a exigência era, em suma, a de que apenas não se poderia partir do preço da prestação para a apuração do valor da dívida tributária”.

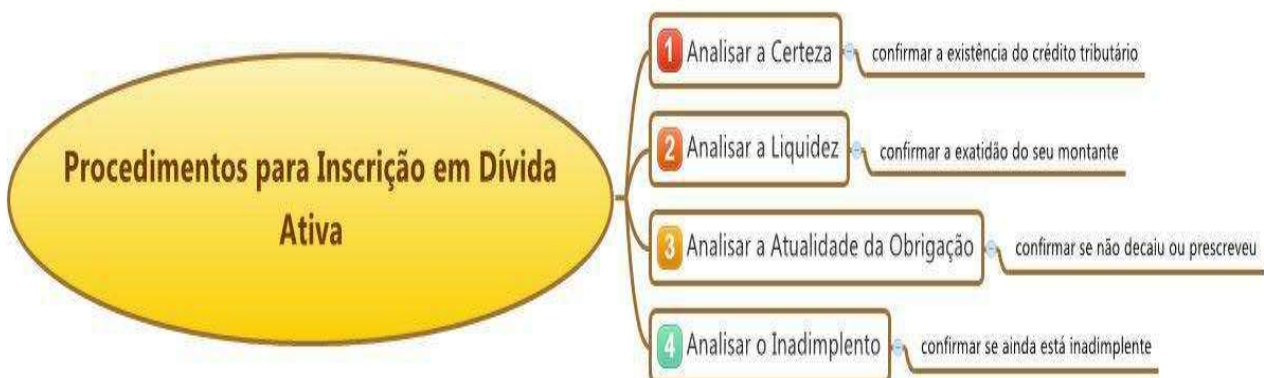
O valor do ISSQN será obtido em função da natureza do serviço ou em razão aos profissionais da sociedade, nos casos de prestação de serviço por meio do trabalho pessoal do próprio contribuinte, não considerando o valor da prestação do serviço para formação da base de cálculo em detrimento desta forma de tributação.

### Dívida Ativa, Certidão e Execução Judicial

O processo de inscrição em dívida ativa habilita o Fisco para proceder com a cobrança judicial.

O não pagamento do tributo nos prazos estabelecidos em lei converte-se em dívida ativa quando da inscrição do mesmo.

No momento da inscrição em dívida ativa verifica-se:

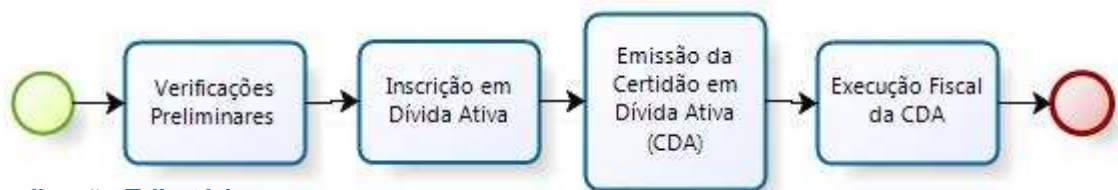




Vencida a fase de inscrição em dívida ativa passamos para a emissão da certidão da dívida ativa (CDA) que constitui a reprodução textual e autêntica do que foi inscrito em dívida ativa. A certidão da dívida ativa é o título executivo que fundamenta e limita a execução fiscal. A certidão da dívida ativa deve conter todos os elementos que foram lançados no ato da inscrição, podendo se tornar nula se assim não acontecer.

A execução fiscal equivale a uma execução forçada, pois um direito foi violado e neste nosso caso ela fundamenta-se na CDA. A execução fiscal constitui na apresentação, por iniciativa do Fisco da petição inicial em juízo, considerando ajuizada a ação de execução fiscal quando a petição inicial é despachada pelo juiz ou distribuída.

Resumindo, podemos afirmar que nesta etapa são executadas as seguintes ações tendo como objetivo o de fazer a cobrança judicial de um tributo não pago. Vejamos:



### Fiscalização Tributária

Da mesma forma que os municípios receberam a competência constitucional para a criação de tributos receberam também competências para fiscalizar o cumprimento das obrigações que foram impostas aos particulares, aqui ora representado pelos contribuintes e responsáveis tributários.

A competência de fiscalizar reporta-se ao tributo de competência do Estado-Membro, ou seja, a União fiscaliza os tributos de sua competência, da mesma forma aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, salvo lei ou convênio, nenhum deles poderão invadir competências alheias.

A fiscalização compreende o exame e a verificação do cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessória), devendo o sujeito passivo observar os mandamentos previstos em lei e assim os cumprir.

São passíveis de fiscalização as pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não, mesmo que imunes ou isentas.

Vejamos o que diz a Lei 5.172, de 1966 a respeito da fiscalização:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I - Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II - Os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III - as empresas de administração de bens;
- IV - Os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V - Os inventariantes;
- VI - Os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – Requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – Solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 3º. Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – Representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – Inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal

e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à

efetivação dê medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Em um processo de fiscalização não pode o fiscalizado impor condições limitativas quanto ao exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e nem tampouco pode o Fisco iniciar o processo sem os devidos documentos que lhe são exigidos.

Em um processo de fiscalização são obrigados a prestar informações ao Fisco, mediante intimação escrita as seguintes pessoas:

- a) Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- b) Os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- c) As empresas de administração de bens;
- d) Os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- e) Os inventariantes;
- f) Os síndicos, comissários e liquidatários;
- g) Quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

### **Contencioso Administrativo**

Nem sempre o sujeito passivo da obrigação concorda com as imposições feitas pelo Fisco.

Podem estes, nos prazos fixados por lei, impugnam os valores lançados ou até mesmo reclamar de qualquer outro assunto tido como inexato.

Com tal reclamação o sujeito passivo tem por fim obter a anulação, correção ou retificação do fato que julga inexato.

Ingressado com a reclamação na esfera administrativa inicia-se a relação processual que tem por objetivo decidir sobre o assunto ora reclamado de forma definitiva, deferindo ou não o pedido formalizado, podendo o sujeito passivo ingressar com ação judicial caso mantenha a sua posição de não concordância.

O contencioso tem previsão legal no princípio constitucional do Contraditório e Ampla Defesa contido no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.