

MANUAL DO ISS

Janete Probst Munhoz

O Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza, é o tributo próprio que pode proporcionar as finanças municipais os recursos necessários para fazer face ao crescimento urbano, e na verdade, é também, um tributo complexo de ser administrado. É necessário muita coerência na taxação das alíquotas deste tributo, objetivando adaptá-las às reais necessidades das atividades desenvolvidas, procurando fazer maior justiça social. Como o entendimento da jurisprudência é no sentido de que o serviço não listado na Lista de Serviços não está sujeito à incidência do Imposto Sobre Serviços.

Um fato considerável refere-se ao cadastramento dos prestadores de serviços. O fato de se obter um cadastro devidamente constituído e alimentado propicia facilidade no ato fiscalizador, bem como no gerenciamento do tributo. Ao analista tributário compete a prudência de análise das legislações aplicáveis para um correto enquadramento de serviços na Lista de Serviços, bem como outras situações que se apresentem no ato fiscalizador, ou ainda, antes e depois. Considerando as diversas bases de cálculo, observadas as alíquotas diferenciadas e a diferença de local onde se considera devido o tributo, conforme o caso, as isenções, as incidências, as deduções, os conflitos de competências tributárias, a complexidade da legislação, é válido afirmar que há um ISSQN para cada tipo de serviço.

ISSQN: CONCEITUAÇÃO E LEGISLAÇÃO

O imposto sobre serviços de qualquer natureza com exceção dos impostos compreendidos em Circulação de Mercadorias. (ICMS), conf. art. 155 II da CF/88 (ISSQN ou ISS) é um imposto municipal, ou seja, somente os municípios têm competência para instituí-lo (Art.156, IV, da Constituição Federal). A única exceção é o Distrito Federal, unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e dos municípios.

1. COMPETENCIA TRIBUTÁRIA E LIMITES DE COMPETENCIA TRIBUTÁRIA

1.1 A lei municipal

Para que o município possa legitimar o ISS em seu território, faz-se necessário o estabelecimento de lei ordinária local, em que seja expressamente delineado o referido imposto, contendo seus elementos essenciais (fato gerador, base de cálculo, alíquotas, lista de serviços, sujeito passivo da obrigação, infrações e correspondentes penalidades etc.), obedecendo às normas determinadas pela lei complementar vigente. Sem lei local, o município não pode cobrar o imposto, porque inexistente amparo legal próprio.

1.2 Constituição Federal

A Constituição brasileira é uma das mais minuciosas em relação ao tema tributário. Pouco restou da liberdade às pessoas políticas que compõem a federação. A chamada Constituição Tributária, que na verdade se espalha por todo o corpo da Carta, sistematiza-se no Título VI – Da Tributação e do Orçamento, dos artigos 145 a 156, apresentando as normas gerais da repartição das competências tributárias, dos princípios tributários, das limitações ao poder de tributar e das partilhas do produto das arrecadações dos impostos. Ao redigir a proposta de lei tributária, o legislador municipal tem que estar de posse, dentre outros, a Constituição Federal.

1.3 Constituição Estadual

Repte, nos termos que lhe são pertinentes, as normas e princípios da Constituição Federal, mas nem por isso deve ser descartada, pois traz, às vezes, indicações tributárias de efeito estadual que não podem ser relegadas.

1.4 Lei Orgânica

A lei básica do Município é de fundamental importância na elaboração da lei tributária local. Ela estabelece, em geral, normas de conseqüências tributárias, principalmente na área de incentivos fiscais, isenções ou tratamentos especiais a certas categorias profissionais ou atividades exercidas e bairros, regiões ou sub-regiões.

1.5 Código Tributário Nacional

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, é quem regula o sistema tributário nacional e estabelece as normas gerais de direito tributário. Em vista da dinâmica de permanentes mudanças no mundo econômico, o nosso Código Tributário Nacional já se enverga ao peso dos anos, apesar das inúmeras retificações, remendos e ajustes a que se submeteu no decorrer de sua longa vida. Todavia, ainda é o instrumento básico em seu desenho de codificação, dando ao legislador municipal o “mapa” das seqüências lógicas que deve seguir, ou servir de orientação.

1.6 Lei Complementar nº 116/03

É a nova (apesar de estar em vigor desde 2003) lei do ISS, trazendo, a qual também traz conseqüências em relação ao ICMS estadual. Ao contrário do Decreto-Lei 406/68 que estabelecia normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis aos impostos de circulação de bens materiais ou imateriais, a atual se limita a dispor sobre o imposto municipal, embora algumas de suas normas influenciam o imposto estadual.

O legislador municipal deve acompanhá-la como norma geral, podendo inserir mudanças de características nitidamente locais, mas que não se oponham aos preceitos básicos lá instituídos.

1.7 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº 101/2000 não diz respeito somente ao Direito Financeiro, uma vez que seus efeitos se irradiam ao Direito Tributário e não devem ser esquecidos. Um deles se refere ao planejamento, conduzindo-nos à obrigatoriedade do cumprimento das normas orçamentárias, diretrizes orçamentárias e dos planos plurianuais. A previsão de receitas, entre elas, é claro, do próprio ISS, devem estar identificadas. Isso significa que o Município deverá ter uma visão do impacto que a nova receita do imposto terá nas finanças municipais.

Outra questão está relacionada com a chamada renúncia da receita. Qualquer idéia de conceder isenção, anistia, remissão, ou seja, qualquer benefício de ordem fiscal, tem que passar sob o jugo da lei. Deverá ser demonstrado que a renúncia foi previamente considerada na previsão de receitas da lei orçamentária anual e que ela não afetará as metas de resultados trienais, art. 14 da 101/00. Se isto não ficar comprovado, a perda de receita decorrente da concessão do incentivo ou benefício precisará ser compensada, pela elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, e só entrará em vigor quando as medidas de compensação também entrarem.

1.8 Aspectos Materiais

O Vínculo jurídico através do qual o Estado, com base exclusivamente na lei, pode exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) um tributo.

A obrigação tributária (art. 113 CTN) é a relação jurídica abstrata, de caráter temporário, que vincula o sujeito ativo (Estado/Município) ao sujeito passivo (contribuinte):

- a) principal – que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Ex. pagamento do imposto;
- b) acessória - a que decorre da legislação tributária tem por objeto as prestações positivas nela previstas no interesse da arrecadação, e converte-se em principal pelo simples fato da sua inobservância, relativamente à penalidade pecuniária. Ex. escrituração de livros, entrega de declaração, etc.

1.9 Fato Gerador

Fato gerador da obrigação tributária é o elemento material da obrigação. É a sua ocorrência que faz nascer o direito do Estado ao Imposto. O Código Tributário Nacional define assim o fato gerador:

“Art. 114 – Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

1.10 A realização efetiva do serviço.

O fato imponível somente ocorre com a efetiva prestação do serviço. Se o serviço não foi prestado não há incidência do imposto. Ex: Se a Fiscalização encontrar em uma oficina mecânica um talonário de “orçamentos” não pode determinar o imposto sobre os valores ali constantes, se inexistir prova de que aqueles serviços foram realmente realizados.

1.11 O enquadramento do serviço na lista de serviços.

Apesar dos protestos e argumentos contra a taxatividade da lista, o entendimento é de que a lista de serviços enumera restritamente os serviços que podem ser tributados pelo ISS. De fato, a exposição constitucional é clara (“serviços de qualquer natureza (...) definidos em lei complementar”). O motivo básico é exatamente limitar a abrangência do imposto com o intuito de evitar conflitos tributários, provocando bitributações sobre um mesmo fato gerador, principalmente com o ICMS.

2.12 O caráter oneroso do serviço.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, entendendo-se, assim, que se o serviço for realizado gratuitamente, não se pode falar em ISS (veja mais adiante os comentários sobre base de cálculo). Não são mais necessários na caracterização do fato gerador.

2.13 A profissionalidade.

A nova lei não fala mais na profissão (Médico, Assistente Social, Advogado) e sim na atividade (medicina,

assistência social, advocacia). Com isso, a natureza do contribuinte não é mais elemento do fato gerador da obrigação tributária, embora a essência do fato, em muitos casos, não se altera, como, por exemplo, somente Advogado pode exercer a advocacia. A maior importância da mudança refere-se ao aspecto de que agora não há mais distinção de pessoa física ou jurídica no exercício da atividade, para os efeitos do imposto.

2.14 A habitualidade.

Decorrencia da anterior, a prática de uma atividade habitual deixou de ser elemento essencial na caracterização do fato gerador do imposto. A habitualidade dá a idéia de atividade permanente, profissional, tanto de uma empresa quanto de um profissional autônomo. Agora não importa mais. Se um Engenheiro fizer um “bico” como corretor de imóveis, mesmo em circunstâncias eventuais, tais serviços de corretagem estarão sujeitos ao imposto.

2.15 Dedução de mercadorias e materiais, para efeitos de ICMS

Diz a nova lei que os serviços constantes da lista não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias, com exceção dos seguintes itens:

- 1) 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS);
- 2) 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS);
- 3) 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS);
- 4) 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS);
- 5) 17.11 – Organização de festas e recepções: *buffet* (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

A redação da nova lei, no mesmo teor que a anterior, continua a intercalar as expressões “mercadorias” e “materiais”. O presente artigo se refere à “mercadorias”, enquanto no § 2º do art. 7º, determina a não inclusão na base de cálculo do imposto: “o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço”, ao tratar dos itens 1 e 2 acima descritos. Mercadoria é objeto de comércio, de venda, dando a entender que a empresa prestadora do serviço deva ser, também, industrial ou comercial; que o serviço que realiza serve justamente para instalar o bem vendido, como, por exemplo, o fabricante de elevadores, casas pré-fabricadas, a indústria de pré-moldados, de segurança etc.

Sendo a intenção do legislador de deduzir tanto as mercadorias vendidas, quanto os materiais adquiridos de terceiros e aplicados na obra por conta do construtor, temos a convicção de que esta última dedução, quando interpretada genericamente, interfere irregularmente na base de cálculo do imposto, à guisa de uma suposta isenção.

2.16 Outras incidências do ISS

2.16.1 Importação

Ocorre fato gerador sobre os serviços importados, ou quando a prestação do serviço se tenha iniciado fora do País. Nesses casos, a incidência do imposto é instaurada no município onde estiver localizado o tomador do serviço, ou o seu intermediário, que assumirá a responsabilidade do seu pagamento. A legislação anterior não tratava dos serviços importados e ainda não sabemos como os municípios agirão para capturar o imposto em casos de importação. Sendo o tomador do serviço ou o intermediário o responsável pelo pagamento do imposto, certamente haverá a inclusão da figura do substituto responsável nos regulamentos municipais para tais situações, mas realmente difícil será a tarefa de identificar o fato impositivo, se levarmos em consideração a imaterialidade da prestação do serviço. Em termos gerais, serviços não redundam em operações portuárias, ou aeroportuárias, em carga e descarga. São bens imateriais, podendo até mesmo ser transmitido por meios digitais, invisíveis ao Fisco.

A operacionalidade da cobrança acontecerá, provavelmente, no momento do pagamento do serviço, ou seja, no fechamento do câmbio. Para tanto, haverá necessidade de os municípios interessados firmarem acordo com o Banco Central, no sentido de ser recolhido o imposto junto ao processamento da operação. Ou então, quando o tomador do serviço requerer autorização à Receita Federal para efetuar a importação.

2.16.2 A não incidência do imposto

Antes:

Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedades.

Agora:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

- I – as exportações de serviços para o exterior do País;
- 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;
- III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos

bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Com base no disposto constitucional, temos que serviços exportados gozam de imunidade, não tendo validade lei municipal que os tente alcançar. Todavia, cabe à lei complementar definir exportações de serviços para tais efeitos e, neste sentido, amparada no normativo constitucional, a Lei Complementar nº 116/03 fez cumprir a ordem maior ao dispor sobre exclusões de incidência do ISS, específicas às exportações de serviços.

2.17 Base de Cálculo

A base de cálculo é o preço do serviço.

2.18 O conceito de preço para fins de ISS

Preço do serviço é o valor monetário do respectivo serviço. A expressão “preço do serviço” significa que a base impositiva do ISS é o valor total cobrado do cliente pelo serviço usufruído.

O conceito de preço de serviço é sempre orientado sob a visão do tomador do serviço e nunca através dos critérios de formação de preço elaborados pelo prestador. O preço, como base de cálculo do ISS, não pode sofrer reduções ou descontos especiais, o que seria mera liberalidade do prestador. A única hipótese aceita é quando o desconto é concedido sob condição contratual ou integrante do negócio pactual com o cliente. Na prática, porém, não é tão fácil definir o desconto, se de liberalidade ou de condição.

2.19 A nova situação do profissional autônomo

Temos na base de cálculo uma das mais marcantes mudanças da legislação do ISS. A nova lei extingue as exceções dos cálculos através de alíquotas específicas (aquela que se expressam em valores monetários, ao contrário das alíquotas comuns ad valorem, expressa em índices ou percentuais). Assim, os profissionais autônomos e as sociedades profissionais não serão mais gravados por meio de alíquotas fixas ou variáveis, conforme determinava a legislação anterior, e, sim, pelo preço do serviço.

2.20 A nova situação das sociedades profissionais

A redação original da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional -, ao tratar do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, estabeleceu as seguintes normas sobre a base de cálculo do imposto: “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;
- II – quando a prestação do serviço tenha como parte integrante da operação sujeita ao imposto de que trata o art. 52, caso em que este imposto será calculado sobre 50 % (cinquenta por cento) do valor total da operação”.

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que se omite em relação ao tema ora tratado, mantendo a “regra matriz” de que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

2.21 Definição de Sociedade Profissional

O antigo Código Civil – Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1942 – considerava a existência de três espécies de pessoas jurídicas de direito privado:

- I – as sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações;
- II – as sociedades mercantis;
- III – os partidos políticos (acrescentado posteriormente pela Lei 9.096/95).

Diante das especificações acima, as sociedades civis tinham um tratamento diferenciado das sociedades mercantis que eram regidas nas leis comerciais. As sociedades civis, por sua vez, eram regidas pelo próprio Código Civil. Ao nosso tema, interessa-nos, em especial, as sociedades particulares constituídas especialmente para o exercício de certas profissões. Dá-se aí a origem das chamadas sociedades profissionais, lembrando que estas eram obrigadas ao cumprimento das normas de direito civil.

Neste teor, profissionais de várias categorias foram autorizados a constituírem sociedades civis de prestação de serviços específicos de suas áreas de atuação, adquirindo personalidade jurídica mediante registro de seus atos em Cartórios de Registro Civil e no Conselho Regional da categoria correspondente.

Em geral, eram vedadas às sociedades civis de prestação de serviços:

- I – Funcionar sem prévia aprovação do Conselho da categoria correspondente;
- II – Adotar forma ou característica mercantil;
- III – Adotar denominação de fantasia (no caso de Advogados);
- IV – Realizar atividades estranhas à profissão;
- V – Incluir sócio estranho à profissão, ou não inscrito no Conselho correspondente.

2.22 As sociedades profissionais perante o novo Código Civil

O novo Código Civil reuniu sob os mesmos princípios as matérias concernentes aos contratos, revogando o Direito Comercial nesta parte, não mais existindo contratos comerciais distintos dos contratos do direito civil.

Nos termos no novo Código Civil, temos uma nova classificação das sociedades, que podem ser empresárias ou simples, segundo tenham ou não por objetivo o exercício de uma atividade própria de empresário sujeito a registro, sendo empresário sujeito a registro os que exercem profissionalmente atividades econômicas organizadas para a produção ou circulação de bens ou de serviços.

As sociedades empresárias são aquelas que exercem suas atividades por meio de uma organização operacional com estrutura fundada em pessoas e em meios materiais que se sobrelevam à atividade pessoal dos sócios. Mesmo na hipótese comum de serem os sócios os dirigentes da empresa, distingue-se na sociedade empresária o caráter de dependência aos instrumentos organizacionais disponíveis. Sem a atuação conjunta deste complexo de bens e pessoas, a sociedade empresária não dispõe de funcionalidade e não consegue alcançar suas finalidades.

2.23 O trabalho intelectual

O Código Civil estabelece uma exceção à definição de empresário. Diz o § único do art. 966: “Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

Temos, portanto, que o trabalho intelectual não constitui uma atividade empresária, até mesmo quando exercido através de uma organização. Deste modo, a sociedade cujo objeto social compreenda a realização de trabalho de caráter intelectual será sempre uma sociedade simples. Trabalho intelectual é aquele que apresenta natureza científica, literária ou artística, entendendo de natureza científica todas as manifestações no campo da ciência.

2.24 Possibilidades ao legislador municipal

Não havendo obrigatoriedade por parte da lei complementar em determinar excepcionalidade de cálculo para as chamadas sociedades profissionais, a decisão caberá ao legislador municipal em criar ou não cláusula especial correspondente ao fato.

Vários aspectos deverão ser analisados pelo legislador municipal. Um deles seria o de criar uma base isonômica no trato dos profissionais autônomos, dentro de suas atividades específicas, e respectivas sociedades uniprofissionais. De fato, se a lei municipal decidir por alíquotas fixas para profissionais de determinada profissão, em vista do princípio da isonomia, deveria, também, acolher as sociedades desses profissionais sob o mesmo critério.

É de notar que os municípios ficaram livres para escolher as sociedades das profissões, não se limitando mais às expressamente designadas na antiga legislação. Da forma anterior, várias profissões não estavam relacionadas dentre as beneficiadas, provocando flagrantes injustiças e favorecimentos indevidos.

Os municípios terão, também, de analisar as sociedades profissionais com base nas novas disposições do Código Civil, classificando-as como Sociedades Simples de caráter pessoal, não-empresária, a fim de evitar o ressurgimento de velhas polêmicas e de não permitir que grandes organizações empresariais, por artifícios jurídicos, venham a usufruir vantagens tributárias indevidas.

2.3 Alíquota

Lembre-se que a lei determina que a alíquota deve ser atribuída em 2% mínimo e Máximo 5%

2.4 Aspectos Espaciais: Local do Recolhimento de ISSQN (LC 116/03)

Uma das questões mais complexas relativas ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a determinação do local da prestação do serviço, para fins de identificar qual Município detém a competência de exercer a sua cobrança. Dizer simplesmente que o ISS é devido ao Município em que foi prestado o serviço, ou seja, dentro dos seus limites territoriais, não resolve como norma geral a absoluta, se levarmos em conta inúmeros exemplos de serviços cujos locais de efetiva prestação se confundem e se misturam em lugares distintos, como se fossem partes de um mesmo serviço.

A nova lei complementar manteve como regra matriz o estabelecimento prestador, critério “Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...)”.

Deste modo, um novo parâmetro é arquitetado na definição do local da incidência do imposto:

LOCAL DA INCIDÊNCIA DO ISS
(conforme a Lei Complementar nº 116)
1º - O ISS incide no local do estabelecimento prestador do serviço;
2º - O ISS incide no local do domicílio do prestador quando este não tem unidade econômica ou profissional;
3º - O ISS incide no local onde surgem os efeitos da prestação do serviço, nas atividades relacionadas na lei complementar.

2.4.1 O princípio da territorialidade

Sem dúvida, existem divergências de interpretação e várias decisões contrárias, mas além da discussão conceitual de “estabelecimento prestador” há, também, em jogo, o cumprimento do princípio constitucional da territorialidade. Como se sabe, o ISS é um imposto municipal, e, como qualquer outro tributo, regulado por lei complementar obrigatoriamente obediente às normas constitucionais. Cada município é autônomo para criar suas próprias leis, base jurídica do exercício de seus direitos, mas atreladas aos mandamentos da Constituição e orientadas

pelas disposições complementares. Assim, a única similaridade obrigatória entre as leis municipais é a subordinação ao regulamento superior, com a faculdade limitada ao seu espaço geopolítico.

2.5 Retenção Tributária na Prestação de Serviço

A retenção na fonte não significa necessariamente a caracterização do retentor como sujeito passivo da obrigação tributária, tratando-se, tão-somente, de uma forma adotada pela Administração, através de lei, que visa facilitar, ou tornar possível, a arrecadação do tributo.

A lei institui uma obrigação de fazer às pessoas, obrigadas a reter e recolher à Fazenda tributo de outrem. O retentor não participa da relação jurídico-tributária, agindo como agente de arrecadação por determinação legal do Estado. Sua atuação é nitidamente extratributária. Com a maestria Sacha Calmon distingui o mero retentor do responsável da seguinte forma:

“Só ao retentor pode ser imputado o delito de apropriação indébita. Os responsáveis só podem ser inadimplentes, nada mais. O dever de retentor é de fazer (*facere*) – fazer a retenção e fazer a entrega do tributo retido. O dos responsáveis é de dar (*dare*). O retentor jamais tem legitimidade para pedir a repetição, porque nada pagou, só reteve e entregou. Tampouco tem legitimidade para impugnar a exigência, por falta de interesse econômico ou moral. O responsável, seja qual for a modalidade, pode impugnar a exigência”.

2.5.1 Serviços Tomados de prestadores não residentes no Município

Os serviços tomados devem ser objeto de retenção quando realizado com empresas não residentes no município, desde que estejam no rol das 23 atividades previstas para tal na lei 116/03. Os tomadores deverão verificar o enquadramento da empresa – Simples Nacional e no quesito retenção observar legislação municipal e art. 3º da LC 116/03, bem como operacionalmente :

- Solicitar uma nota para cada tipo de serviço adquirido (observar o enquadramento nos itens e subitens da lista) – alíquotas e incidência diferentes;
- De quem o serviço foi adquirido (pessoa física ou jurídica);
- De onde o serviço foi adquirido (no município, fora do município ou no exterior);
- Onde o serviço é tributado (na origem ou no destino) – art. 3º da 116/03;
- Haverá ou não retenção na fonte;
- Alíquota de enquadramento;
- Prestador é optante pelo Simples Nacional - (essa opção deve constar da nota, bem como a alíquota à que está enquadrado) – não constando alíquota – reter 5%.
 - Qual o CFPS – Código Fiscal de Prestação de Serviço enquadrar;

2.6 Lei 123/06 – Simples Nacional

A lei 123/06 instituiu para empresas normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, determinando as alíquotas dos impostos para prestadores de serviço conforme anexo V.

Como regra geral, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, estabelece que o ISSQN deve ser calculado aplicando uma determinada alíquota sobre a respectiva base de cálculo do imposto. A base de cálculo do imposto está prevista no art. 7º da citada Lei, como sendo "o preço do serviço". Quanto à alíquota, a citada norma, juntamente com a Constituição Federal, traça os limites para as leis municipais a estabelecerem.

Sobre o cálculo do imposto sobre serviços, Morais (1978, p. 558) afirma que existem três critérios para a sua apuração, a saber:

- a) Preço do serviço (regra geral);
- b) preço do serviço com deduções (1ª exceção); e
- c) parâmetro diferente do preço do serviço (2ª exceção).

Fora das três formas de cálculo, inexistente outra. No entanto, o citado autor admite que nem sempre o Fisco pode encontrar o preço do serviço com facilidade e antes do fim de cada exercício. Nestes casos, admite-se que os Fiscos municipais podem adotar o regime de estimativa.

3. O ISS De Instituições Financeiras (Bancos)

Na concepção de Tail (2010) uma das maiores dificuldades da Fiscalização Tributária Municipal é a de fiscalizar as instituições financeiras, para fins de homologar os recolhimentos espontâneos do Imposto Sobre Serviços – ISS. Os principais motivos das dificuldades encontradas pelo Fisco Municipal são os seguintes:

- a) Banco não emite documento fiscal, impossibilitando o acompanhamento pela emissão de tais documentos;
- b) Nem toda receita da instituição financeira é tributável pelo ISS, impossibilitando, assim, o exame da base de cálculo através da receita bruta lançada no Resultado mensal;
- c) O Plano de Contas COSIF, instituído pelo Banco Central, não é, geralmente, adotado nas Agências, sendo apenas aplicado após a consolidação e efetuado pela Matriz;
- d) A diversidade de agências espalhadas por todo o País exige fiscalização de quase todos os Municípios brasileiros, muitos deles sem a adequada estrutura técnica que possibilite o adequado exercício da função de fiscalizar;
- e) Por conta de tal diversidade, o critério de calcular e de recolher o imposto fica, muitas vezes, sob a responsabilidade da gerência local, cada uma decidindo ao seu talante o valor que deve recolher e, pior, o que não deve.

3.1 A lista de serviço

Com base na legislação é necessário observar a lei 116/03, ou seja a lista de serviço para auditar os serviços realizados com base no Fato Gerador, assim sendo vejamos quais são os itens previstos:

- 15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.
- 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.
- 15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.
- 15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.
- 15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.
- 15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.
- 15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.
- 15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.
- 15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.
- 15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).
- 15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.
- 15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.
- 15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.
- 15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.
- 15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.
- 15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.
- 15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.
- 15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.
- 15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

3.2 Base de Cálculo

A base de Cálculo é o Preço do serviço é o valor monetário do respectivo serviço. A expressão “preço do serviço” significa que a base impositiva do ISS é o valor total cobrado do cliente pelo serviço usufruído.

O conceito de preço de serviço é sempre orientado sob a visão do tomador do serviço e nunca através dos critérios de formação de preço elaborados pelo prestador. O preço, como base de cálculo do ISS, não pode sofrer reduções ou descontos especiais, o que seria mera liberalidade do prestador. A única hipótese aceita é quando o desconto é concedido sob condição contratual ou integrante do negócio pactual com o cliente. Na prática, porém, não é tão fácil definir o desconto, se de liberalidade ou de condição.

3.2.1 Alíquota

Lembre se que a lei determina que a alíquota deve ser atribuída em 2% mínimo e Máximo 5%

3.3 Livros e Documentos a Serem Examinados

- a. Plano de Contas
- b. Livro de Apuração do ISS;
- c. Livro Diário/ Razão.
- d. Balancetes
- e. Guias de recolhimento
- f. ARI 782
- g. Contrato com Terceiros
- h. Relatório Gerencial (em caso de PA)
- i. Outros documentos que entenda importante na fiscalização

4. ISS Cartórios

A incidência do imposto sobre serviços (ISS) em relação àqueles prestados em caráter particular pelos notários e registradores é legal, visto que não são imunes à tributação em face da remuneração lucrativa dessas atividades delegadas, como se dá com os serviços concedidos. (4ª Câmara de Direito Público do TJ)

A atual lista de serviços, acertadamente, traz previsão expressa dos serviços notariais e de registro em seu rol. É o que define o item 21: “Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.”

Contudo, até 2008 havia polêmica em torno da tributação dos cartórios pelo ISS. Segundo certo segmento doutrinário, por se tratar de serviço público, haveria “imunidade recíproca”.

O STF definiu a questão favoravelmente à incidência do ISS no julgamento de ADIn 3089 (10 votos a favor e 1 contra).

4.1 Lista de serviço

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Anexa à Lei Complementar nº 116/03 prevê a incidência do imposto municipal sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, cujos prestadores são usualmente conhecidos como cartórios, tabelionatos ou serventias extrajudiciais:

4.2 Cartórios Extrajudiciais

As serventias extrajudiciais, também conhecidas como cartórios, são os locais onde funcionam os serviços notariais (tabelionatos) e de Registro (ofícios de registro). Nos quais são praticados diversos atos extrajudiciais, por exemplo: escrituras, registros de Imóveis, Registros de nascimento, casamento, etc. , sendo todos esses serviços passíveis da cobrança de ISSQN.

4.3 Natureza Jurídica dos Emolumentos e sua Finalidade

Não se sabe da existência de uma política certa sobre a remuneração dos servidores de cartórios extrajudiciais, as pessoas delegadas na função obterão sua remunerada através de emolumentos cobrados mediante a prestação do serviço, cabendo ao Estado estabelecer as normas de fixação dos valores.

Até então, era incerta a natureza dos valores cobrados pelas serventias, não se sabia ao certo se eram preços públicos, vista que os serviços prestados são de caráter público, porém destinada a quem se utiliza de tais serviços. Ou ainda, equiparados a tributo, porém eis que este é de caráter compulsório, cobrados pela administração em forma de prestação pecuniária, em retribuição as atividades vinculadas à administração pública, e por ultimo atribui aos emolumentos à natureza de taxas, por ser imposto ao contribuinte ou posto a sua disposição, tendo como fato gerador o exercício a utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos, como dispõe o art. 77 do Código Tributário Nacional.

4.4 Base de Cálculo

Mais uma decisão da Justiça para colecionar: o ISS incidente sobre serviços notariais e registrais tem como base de cálculo a receita bruta auferida pelo titular, com a dedução apenas das custas transferidas ao Estado.

4.5 Fiscalização Tributária Municipal

Pode seguir o padrão normal, já explicitado nos bancos, ou solicitando apoio do Ministério Público, uma vez que tais serviços são prestado contas para a corregedoria, portanto detendo todas as informações fiscais necessárias para auditar.

4.6 Como Enquadrar

Qualquer que seja a modalidade da serventia, todos os serviços próprios, ou seja, aqueles exercidos por delegação do Poder Público serão enquadrados no item 21.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar Federal 116, de 2003, que tem a seguinte redação: “21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais”.

Identificados serviços não próprios ou diferentes dos delegados, devem estes ser enquadrados no item específico da Lista de Serviços e tributados com a alíquota própria prevista na legislação municipal. Nenhuma diferenciação mostra-se plausível pelo fato de o serviço ter sido executado por prestador que em princípio presta apenas serviços específicos a ele delegados. E não cabe aqui alegação de constituir-se em atividade meio, necessário à execução do ato próprio. Se o serviço é diferenciado e tiver preço cobrado em separado, deverá ser submetido ao tributo municipal pelo item específico que o prevê e alíquota diferenciada, pouco importando se maior ou menor que a alíquota prevista para o item 21. A não sujeição dos serviços ao item e alíquota próprios implica em concorrência desleal com o mercado de serviços.

4.7 Documentos

De extremo interesse para a fiscalização dos serviços notariais e de registro, é saber que, de acordo com a Lei 8.935/1994, os titulares das serventias são obrigados a emitir recibos relativos aos emolumentos percebidos (Art. 30, IX) e afixar as tabelas de emolumentos (Art. 30, VII). A obrigação de emitir recibos também está prevista na Lei 10.169/2000 – Lei dos Emolumentos - que vai além e determina a “indicação definitiva e obrigatória dos respectivos valores à margem do documento entregue ao interessado, em conformidade com a tabela vigente ao tempo da prática do ato”. Portanto, os recibos e as Tabelas de Emolumentos podem se configurar em importantes instrumentos de mensuração dos fatos geradores do ISSQN e podem ser solicitados pelos auditores fiscais no início ou no curso de procedimento regular. Em relação à contabilidade, os titulares das serventias são obrigados a manter Livro Caixa.

4.8 Serviços

Titular/Cartórios (Art. 5º Lei 8.935)	
Atos privativos de acordo com a Lei 8.935/1994	Exemplos de Atos e explicações Serviço
Tabeliães de notas	
I - lavrar escrituras e procurações, públicas; II - lavrar testamentos públicos e aprovar os cerrados; III - lavrar atas notariais; IV - reconhecer firmas; V - autenticar cópias.	Escrituras de compra e venda; doação; cessão de direitos hereditários; compra e venda com pacto adjeto de hipoteca; promessa de compra e venda; emancipação; revogação de procuração; mútuo bancário; declaratórias; pacto antenupcial; permuta; reconhecimento de paternidade; confissão de dívida, etc.
Tabeliães e oficiais de registro de contratos marítimos	
I - lavrar os atos, contratos e instrumentos relativos a transações de embarcações a que as partes devam ou queiram dar forma legal de escritura pública; II - registrar os documentos da mesma natureza; III - reconhecer firmas em documentos destinados a fins de direito marítimo; IV - expedir traslados e certidões.	Formalizar e registrar os atos de direito marítimo; formalizar e registrar documentos referentes aos atos de comércio realizados nos portos, por exemplo.
Tabeliães protesto de títulos	
I - protocolar de imediato os documentos de dívida, para prova do descumprimento da obrigação; II - intimar os devedores dos títulos para aceitá-los, devolvê-los ou pagá-los, sob pena de protesto; III -	Protesto é o ato formal pelo qual se prova a inadimplência e descumprimento da obrigação originada em títulos ou qualquer
receber o pagamento dos títulos protocolizados, dando quitação; IV - lavrar o protesto, registrando o ato em livro próprio, em microfilme ou sob outra forma de documentação; V - acatar o pedido de desistência do protesto formulado pelo apresentante; VI - averbar: a) o cancelamento do protesto; b) as alterações necessárias para atualização dos registros efetuados; VII - expedir certidões de atos e documentos que constem de seus registros e papéis.	outro documento de dívida.
Oficiais de registro de Imóveis	
Prática dos atos relacionados na legislação pertinente aos registros públicos	Registro de todos os títulos translativos de direitos reais, bem como as devidas averbações que podem modificar a situação do imóvel ou a dos que se apresentam como detentores de seus direitos. Providencia, ainda, a inscrição de todos os atos relacionados ao parcelamento do solo e regularização de condomínios especiais.
Oficiais de registro de títulos e documentos e civis das pessoas jurídicas	
Prática dos atos relacionados na legislação pertinente aos registros públicos	Atos relativos ao registro das sociedades simples e fundações e registros dos jornais, periódicos, empresas de radiodifusão e agências de notícia. Neste Cartório serão inscritos, por exemplo: os contratos, os atos constitutivos, o estatuto ou compromissos das sociedades simples, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, bem como o registro das fundações e das associações de utilidade pública; as sociedades simples, etc.
Oficiais de registro civis das pessoas naturais e de interdições e tutelas	
Prática dos atos relacionados na legislação pertinente aos registros públicos	Atos relacionados da vida civil de cada um. Neste Cartório Extrajudicial são concedidas, por exemplo: as certidões de nascimento, as certidões de casamento, as certidões de óbito, as emancipações, as interdições, as sentenças declaratórias de ausência, as opções de nacionalidade, os registros e averbações relacionadas a eventual modificação do estado civil das pessoas e as sentenças que deferirem a legitimação adotiva.
Oficiais de registro de distribuição	
I - quando previamente exigida, proceder à distribuição eqüitativa pelos serviços da mesma natureza, registrando os atos praticados; em caso contrário, registrar as comunicações recebidas dos órgãos e serviços competentes; II - efetuar as averbações e os cancelamentos de sua competência; III - expedir certidões de atos e documentos que constem de seus registros e papéis.	Em locais em que há mais de um Tabelionato de Protesto, os títulos são obrigatoriamente distribuídos.

Fonte: POMPERMEIR, C. R. F., O ISS nos serviços Notariais e Registros Públicos: Teoria e Prática. Blumenau, Nova letra, 2001, p. 70-78.

5 O ITBI:

O fato gerador: Código tributário nacional:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

- Competência tributária: município da localização do imóvel.

- Imunidade e isenções:

Art. 36. Ressalvando o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I – quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II – quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

- A Base de Cálculo: CTN e apuração do valor venal.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

- Alíquotas : Limites.

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado federal, que distinguirá, para efeito de aplicação do alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

- Impossibilidade de progressividade das alíquotas: STF Rext 234.105/SP.

19. Bibliografia

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 4ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 5ª Ed., São Paulo, Malheiros, 1980.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª. Ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **A fixação em Lei complementar das alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços**. In *Projeção* – Revista Brasileira de Tributação e Economia 10, Ano I, agosto de 1976.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1999 .

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira**. 2ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1977.

FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Trad. De Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Grecco. São Paulo: Lael, 1973.

GASPAR, Walter. **ISS – Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1994.

GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. 1ª ed., São Paulo: Saraiva-EDUC, 1974.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

JARACH. Dino. **Curso Superior de Derecho Tributário**. Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969.

LAROUSSE CULTURAL – **Grande Enciclopédia**. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

LAZARIN, Antonio. **Direito Tributário**. 3ª. ed., São Paulo: Atlas, 1992.

LEITE, Luciano Ferreira. **Discricionariedade Administrativa e Controle Judicial**. São Paulo: RT, 1981.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm#art2

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm#art3

http://www.pmg.pr.gov.br/leis/arquivos/2001/1108_2001.pdf

http://www.camarapitanga.com.br/documentos/cod_tributario2009.pdf

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm