NOTA TÉCNICA Nº 002/2014

Brasília, 08 de Janeiro de 2014.

ÁREA: Finanças

TÍTULO: O ISSQN E SEUS PROCEDIMENTOS

REFERÊNCIA: Constituição Federal; Lei 5.172/1966; Lei Complementar 116/2003; e Lei Complementar 123/2006.

Esta Nota Técnica é referente ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) e, em conformidade com a Lei Complementar 116/2003, tem a finalidade de apresentar conceitos e aplicações relativas às atividades sujeitas à retenção, ao local de recolhimento e à base de cálculo. Além de considerar, também, o que estabelece a Lei Complementar 123/2006, que possui entre seus oito tributos o ISS.

Definição

O ISS é um tributo de competência municipal, instituído no sistema tributário brasileiro por meio da Lei 5.172, de outubro de 1966. A referida legislação sofreu várias alterações, sendo as de maior relevância e em plena vigência o estabelecimento da competência tributária por meio do art. 156, inc. III, da Constituição Federal de 1988, bem como a definição de alíquota mínima de 2% (dois por cento), constante do art. 88, inc. I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A Lei Complementar 116 conservou algumas definições existentes à sua época, tais como: base de cálculo, fato gerador, contribuinte, incidência, entre outras. Tendo definido a alíquota máxima de 5%, ainda inovou com a introdução do mecanismo da retenção por parte do tomador ou intermediário de serviços; definiu o local do recolhimento do imposto e, por fim, ampliou a Lista Anexa, a qual atende ao conjecturado no inc. III do art. 156 da Constituição Federal.

1. Conceitos

1.1 Base de Cálculo

Trata-se da grandeza econômica sobre a qual é aplicada a alíquota para a apuração do quanto é devido do tributo, no caso específico do ISS, e em conformidade com a Lei Complementar 116/2003, a base de cálculo é o preço total do serviço, isto posto como regra. No entanto, o mesmo diploma permite algumas deduções dessa grandeza, acarretando redução do imposto devido.

A referida Lei permite a dedução na base de cálculo do material aplicado, que fica sujeito ao ICMS, isso em conformidade com a Lei Complementar 87, de setembro de 1996, especificamente em seu art. 2º, inc. V.

Com relação à dedução de material na base de cálculo do ISS e considerando os dispositivos da Lei Complementar 116/2003, pode-se dizer que este procedimento é específico para alguns serviços da lista anexa, os quais passamos a citar:

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).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, *apart-service* condominiais, *flat*, apart-hotéis, hotéis-residência, *residence-service*, *suite service*, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

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).

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

Para uma melhor compreensão quanto ao que pode ou não deduzir, é necessária uma análise detalhada do texto de cada item, pois, quando bem observados os itens 7.02 e 7.05, é possível constatar a existência de uma condicionante, qual seja: exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS. Isso significa dizer que só poderá ser deduzido da base de cálculo do ISS, nos serviços previsto nos itens 7.02 e 7.05, o material produzido pelo prestador de serviço e, ainda, esta produção tem de ser fora do canteiro de obras; portanto, aquilo que for adquirido de terceiros é parte integrante da base cálculo do ISS, embora seja mercadoria.

Com relação aos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 e com a finalidade de facilitar a identificação da base de cálculo correta, é importante sempre identificar no contrato de prestação de serviço a cláusula que trata da modalidade do serviço a ser prestado, que geralmente consta com a seguinte redação: “Empreitada Global” ou “Prestação de Serviço”, sendo que na primeira situação não há dedução do material adquirido pelo prestador de serviços, pois o custo do material faz parte do valor total do serviço, enquanto que no segundo cenário sempre haverá uma cláusula complementar onde constará que a responsabilidade do fornecimento do material é do tomador do serviço, obviamente, neste caso, as mercadorias não integraram a base de cálculo do ISS.

No item 9.01, há uma ressalva com relação à dedução da mercadoria fornecida junto com a prestação de serviço, pois, quando o custo das mercadorias estiver incluído no preço da diária, o valor total estará sujeito exclusivamente à

incidência do ISS. Um exemplo claro desta situação está na diária do hotel com café da manhã incluso; no entanto, as demais refeições são cobradas pelo número de fornecimento de acordo com o consumo, esta segunda situação estará sujeita ao ICMS.

Nos itens 14.01, 14.03 e 17.11, não há ressalvas nem condicionantes, uma vez que a expressão “exceto” constante no item não deixa qualquer margem para dúvida na interpretação. O fornecimento de mercadoria, seja ela peça, parte integrante, alimentação ou bebidas, está sujeito ao ICMS, ficando sujeito ao ISS apenas o valor referente à mão de obra.

Os demais serviços descritos na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 têm como base de cálculo o preço total do serviço, independente de fornecimento de mercadoria ou não. Com a finalidade de tornar claro esta colocação, citamos como exemplo o item “14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer”. Para tanto, destacamos os serviços de pintura, pois o valor da tinta usada, mercadoria indispensável para a prestação do serviço, não pode ser deduzida da base de cálculo. Esta situação, além de não estar prevista na Lei Complementar 116/2013, possui amparo no inc. V do art. 3º da Lei Complementar 87/1996.

Portanto, em termos de dedução de material da base de cálculo do ISS, somente os serviços descritos nos itens acima, e nas condições previstas na Lei Complementar, estão sujeitos a este procedimento. Para os demais serviços da lista anexa à Lei Complementar, a base de cálculo é o preço total do serviço.

1.2 Fato gerador

O fato gerador, conforme art. 116 do Código Tributário Nacional, é a situação abstrata definida em lei, que, uma vez constatada sua ocorrência concreta, evidencia o surgimento da obrigação tributária principal. Em termos de ISS, é a prestação de serviço, sendo que este, impreterivelmente, deverá estar contido na lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

1.3 Contribuinte

Expressar a definição de contribuinte obrigatoriamente leva à dedução conjunta com a de sujeito passivo, pois a Lei 5.172/1966, que rege o Direito Tributário brasileiro, diz textualmente em seu art. 121, que o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo. Já os arts. 5º e 6º da Lei Complementar 116/2003 definem o contribuinte do ISS como o prestador de serviço, tomador ou intermediário. Portanto, na presente situação, as expressões "Contribuinte" e "Sujeito Passivo" são sinônimas, ou seja, são aqueles responsáveis pelos créditos tributários oriundos do ISS. Neste caso, o contribuinte é o sujeito passivo de uma obrigação tributária.

1.4 Incidência

Incidência é o efeito causado no fato gerador que dá origem à obrigação tributária principal, ou seja, uma situação concreta que gera um direito para o sujeito ativo e, em contrapartida, uma obrigação para o sujeito passivo.

No caso do ISS, para que ocorra a citada incidência, três elementos devem estar contemplados na ação praticada pelo sujeito passivo, onde o serviço deve: constar na lista anexa à lei complementar, ser remunerado e prestado com habitualidade.

Junto à incidência deve ser tratada também a "não incidência" em termos de ISS, visto que a Lei Complementar 116 discorreu esta situação no art. 2º. É necessário enfatizar, por mais que estejam presentes os elementos citados anteriormente como essenciais para a incidência, que será caracterizada a não incidência se estiver presente uma das situações abaixo: serviços destinados à exportação, prestação de serviços com vínculo empregatício, trabalhadores avulsos, dentre outros.

1.5 Alíquota

Alíquota é o porcentual que aplicado à base de cálculo resultará no valor do tributo a ser recolhido ao Ente federado competente. Para tanto, sendo esta situação a mais comum, é também considerada variável. Obrigatoriamente quando se tratar de alíquota, deve ser lembrada a modalidade de alíquota fixa, caracterizada por um valor a ser aplicado durante um período, ambos predeterminados.

A alíquota máxima do ISS foi definida na Lei Complementar 116/2003, 5%.

1.6 Retenção

A figura da retenção foi uma modalidade implantada na Lei Complementar 116/2003. Até então, a responsabilidade pelo crédito tributário era exclusiva do prestador de serviço.

A retenção trata-se de uma modalidade onde o tomador ou o intermediário de serviço assume o papel de sujeito passivo da obrigação tributária. No entanto, isto não é regra, apenas os serviços elencados no inc. II do § 2º do art. 6º da referida Lei estão sujeitos ao mencionado procedimento.

Os citados serviços são cauterizados pela peculiaridade de serem prestados no domicílio do tomador de serviço. Ressalta-se que o mesmo dispositivo generaliza o tomador de serviço, ou seja, embora goze do benefício tributário de imunidade ou isenção, quando figurar como tomador de serviço, deverá efetuar a retenção. Portanto, a imunidade prevista no art. 150 da CF não é extensiva aos serviços tomados, quando estes estiverem contidos no inc. II do § 2º do art. 6º da Lei Complementar 116.

O § 1º do art. 6º da mesma Lei é enfático quando estabelece que independente da retenção ou não, o tomador ou o intermediário do serviço é o responsável pelo recolhimento, inclusive com os acréscimos legais, quando for o caso.

Com relação à retenção do Imposto por parte do tomador ou intermediário de serviço e à luz da Lei Complementar 116/2003, é importante informar que, somente os serviços compreendidos no inc. II do § 2º do art. 6º da Lei Complementar estão submetidos a este procedimento fiscal. Nos demais serviços, a responsabilidade pelo recolhimento é do prestador do serviço.

1.7 Domicílio tributário

Domicílio tributário é local onde o sujeito passivo da obrigação tributária deverá efetuar o recolhimento do tributo. A Lei Complementar 116/2003 alterou substancialmente o modelo até então vigente, pois somente os serviços relativos à construção civil eram recolhidos no local da prestação, independente do domicílio do prestador.

A referida Lei em seu art. 3º definiu que o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador, na falta deste, no domicílio do prestador. No entanto,

este artigo também criou 22 exceções, as quais determinam que independente do domicílio do prestador ou do tomador, o imposto deverá ser recolhido no local da execução. É importante salientar que somente os serviços compreendidos nos incisos do referido artigo estão sujeitos a esta modalidade de recolhimento, sendo que os demais serviços deverão respeitar o descrito no *caput* do art. 3º, ou seja, independente do local onde são prestados.

2. Lei Complementar 123 e Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional

Em atendimento ao disposto no art. 146, inc. III, alínea "d" e Parágrafo Único, da Constituição Federal de 1988, foi sancionada a Lei Complementar 123/2006. Esta interferiu na competência e na autonomia dos Municípios em relação ao ISS. Por sua vez, instituiu algumas regras que resultaram em alterações nos procedimentos à luz da Lei Complementar 116/2003, dos quais podemos destacar: retenção, alíquota em relação à base de cálculo, obrigações acessórias e definição e classificação em relação à receita bruta. Com a edição da Lei Complementar 123, foi instaurado o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), que recebeu competência para regulamentar a lei em questão por meio de Resoluções.

2.1 Retenção

A retenção do ISS tornou o tomador e/ou intermediário de serviços responsável pelo recolhimento do tributo. A Lei Complementar 123 não manteve na íntegra a retenção e criou novas regras com condicionantes. Isso posto, com base em seu parágrafo 6º do art. 2º, que atribui a competência ao CGSN de regulamentar a tributação dos impostos alcançados pelo regime unificado, vedou a retenção do ISS quando o serviço for prestado por microempreendedor individual que paga, por meio do Documento de Arrecadação do Simples, na forma do Sistema de Recolhimento em valores Fixos Mensais dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional (Simei).

As vedações relativas à retenção por parte do tomador e intermediário de serviços prestados por optante do Simples Nacional não ficaram restritas ao parágrafo anterior, pois a lei que instituiu o Simples Nacional, em seu § 18 do art. 18, permitiu o recolhimento em valores fixos para empresas com faturamento de até R$ 120.000,00

(cento e vinte mil reais), em contrapartida, o inc. IV do § 4º do art. 21 também veda a retenção de ISS dos contribuintes naquele enquadrado.

Os demais contribuintes de ISS, optantes do Simples, que prestem serviços sujeitos à retenção que não tenham enquadramento nos dois parágrafos anteriores deverão cumprir o disposto no § 6º do art. 18 da Lei Complementar 123/2006, ou seja, na forma da legislação local.

2.2 Alíquota em Relação à Base de Cálculo

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 88 – dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, estabeleceu uma alíquota mínima de 2% (dois por cento). A Lei Complementar 116/2003 determinou a alíquota máxima de 5% (cinco por cento), ficando a critério de Ente federado definir o porcentual entre os dois extremos de acordo com peculiaridade local.

A Lei Complementar 123/2006 estabeleceu três tipos de alíquota em relação ao ISS, em seus §§§ 1º, 2º e 3º do art. 18, e estabeleceu uma alíquota variável e progressiva proporcional à média da receita nos últimos doze meses. O § 18 do art. 18 deu a opção de que Estados e Municípios pudessem instituir valores fixos. Já na alínea "c", inc. V, § 3º, do art. 18-A, estabeleceu um valor fixo para o ISS de contribuintes enquadrados como Simei.

Para a alíquota em relação a serviços sujeitos à retenção de contribuintes optantes do Simples Nacional, deverá ser observado o disposto no I, II e V do § 4º do art. 21 da Lei Complementar 123/2006, dispositivo que determina que, independente da alíquota constante na legislação local, o contribuinte deverá informá-la na nota fiscal. Caso não adote este procedimento, o fisco deverá efetuar a retenção pela alíquota maior dos anexos III, IV e V da Lei Complementar 123/2006, ou seja, 5%.

2.3 Obrigações acessórias

- *Nota Fiscal*

A nota fiscal de serviço, até então, era restrita à legislação local. A Lei Complementar 123/2006 estabeleceu como obrigação acessória a emissão dela, criando, inclusive, sanção para o contribuinte que a descumprir; no entanto, não tratou como regra, pois o optante que tiver enquadramento como Simei está dispensado de sua emissão quando o tomador de serviço não for uma pessoa jurídica.

2.4 Definição e Classificação em Relação à Receita Bruta

A Lei Complementar 123 criou uma classificação para empresas optantes do Simples Nacional usando como critério a receita bruta auferida no exercício financeiro, sendo elas microempresas de até R$ 360.000,00 e empresa de pequeno porte de R$ 360.000,00 a 3.600.000,00 faturamentos, desconsiderando os valores alcançados com exportação.

A referida lei ainda atribuiu para o empreendedor individual um tratamento diferenciado da microempresa e da empresa de pequeno porte desde que ele tenha um faturamento no ano-calendário anterior de até R$ 60.000,00.

Portanto, torna-se importante ao fisco municipal que efetue a tributação correta do ISS quanto ao local do recolhimento, base de cálculo e alíquota, além de fazer a observação da legislação local, sabendo que nem todas as atividades têm tratamento igual e, ainda, caso o contribuinte seja optante do Simples Nacional, deverão ser observadas as peculiaridades descritas na Lei Complementar 123/2006.

Confederação Nacional de Municípios (CNM), considerando as disposições da Lei Complementar 116/2003, entende que, para a tributação do ISS pelos Municípios, deverão ser observados os seguintes itens: local do recolhimento, considerando as 22 exceções; atividades sujeitas à retenção em conformidade com o inc. II do § 2º do art. 6º da mencionada lei; base de cálculo respeitando as deduções nela previstas; quanto à alíquota, deverá ser observada a legislação local, salientando os porcentuais máximo e mínimo permitidos. Isso posto, para contribuintes não optantes do Simples Nacional.

Com relação a contribuintes optantes pelo Simples Nacional, em termos de retenção, deverá ser observada qual a modalidade de enquadramento. Quando Simei ou contribuinte sujeito à tributação de valores fixos mensais de ISS não poderão sofrer retenção. Com relação aos demais contribuintes optante pelo Simples Nacional não compreendidos nas categorias anteriormente mencionadas, deverá ser observado o inc. II do § 2º do art. 6º da Lei Complementar 116, bem como a legislação local no tocante à alíquota, que obrigatoriamente deverá constar da nota fiscal. Quando isso não ocorrer, a retenção será de 5%.

Portanto, para tributação correta de ISS deverão ser observados os princípios gerais da Lei Complementar 116/2003, a legislação local e, quando optantes pelo Simples Nacional, a Lei Complementar 123/2006.

Área de Finanças – CNM
finanças@cnm.org.br
(61) 2101 6000