

ARTIGO

(Extraído do livro **GESTÃO TRIBUTÁRIA**

Rudson Domingos Bueno (coordenador), Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2020)

ISS - Imposto Sobre Serviços: aspectos gerais e a experiência da substituição tributária no Distrito Federal

Leonardo de Lima da Silva¹

Silvio Henrique Souza de Paiva²

Sumário. Introdução. 1 Aspectos gerais do ISS. 1.1. Hipóteses de incidência e não incidência. 1.1.1. Incidência. 1.1.2. Não incidência. 1.2. Sujeição passiva. 1.2.1. Contribuinte. 1.2.2. Responsável. 1.3. Base de cálculo. 1.4. Local da prestação do serviço. 2. Substituição tributária do ISS – Características gerais. 3. Substituição tributária do ISS: a experiência do Distrito Federal. 3.1. Substitutos tributários do ISS (ISS-ST) no DF. 3.2. Monitoramento e a repercussão na arrecadação do DF. Conclusão. Referências bibliográficas.

Introdução

O presente artigo objetiva aduzir reflexões e explicar aspectos gerais do ISS com ênfase no regime de substituição tributária e a experiência do Distrito Federal.

Será apresentada a legislação de regência do ISS e discutidos entendimentos de eminentes doutrinadores estudiosos do tema.

O trabalho está subdividido nas seguintes partes:

1. Aspectos gerais do ISS.
2. Jurisprudência e bases legais.
3. Incidência e não incidência.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Estácio de Brasília. MBA em Gestão Tributária pela Universidade Católica de Brasília. Analista Fiscal e Tributário da União Brasileira Educacional Católica UBEC.

² Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Estácio de Brasília. MBA em Gestão Tributária pela Universidade Católica de Brasília. Analista Fiscal e Tributário da Universidade Católica de Brasília.

4. Sujeição ativa
5. Sujeição passiva: contribuinte é responsável.
6. Base de cálculo.
7. Substituição tributária do ISS: a experiência do Distrito Federal

1. Aspectos gerais do ISS

O ISS - Imposto Sobre Serviços está previsto na CF/88 no art. 156, inciso III: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar”.

O ISS trata-se de um imposto de competência municipal e do DF, tendo a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 como norma geral. Esta lei tem como um dos objetivos definir a lista de serviços prestados nas esferas dos Municípios e do DF.

Dessa forma, os Municípios e o DF adotam as suas listas de serviços em leis municipais editadas em consonância com a LC 116/2003, estabelecendo as regras e condutas disciplinares nas quais os prestadores de serviços, contribuintes do imposto, devem cumprir.

O fato gerador do ISS é a prestação do serviço, efetuado por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de acordo com os códigos tributários municipais, respaldados pela LC 116/2003, que listam os serviços tributáveis, entre os quais podemos exemplificar os contidos no item 1 da lista:

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - .
 - 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
 - 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
 - 1.05– Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.1. Hipóteses de incidência e de não incidência

1.1.1. Incidência

A incidência do imposto ocorre no momento da concretização efetiva do serviço prestado na lista anexa à LC 116/2003.

O art. 1º da LC 116/2003 assim dispõe:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Na visão de Aires F. Barreto

Hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviço, não compreendido na competência tributária dos Estados, (art. 155,II, CF), com conteúdo econômico de caráter habitual, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.

O critério material do antecedente da regra matriz do ISS expressa-se por uma conduta humana, sintetiza no binômio verbo e respectivo complemento, no dizer de Paulo de Barros Carvalho. A essência da hipótese de incidência do ISS não está no termo “serviço” isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer, na prestação de serviço.

É impossível pretender atribuir significação econômica a um trabalho para si mesmo. Daí ser necessário discernir trabalho de serviço, para reconhecer que este é espécie daquele; que só este está compreendido na dicção constitucional demarcadora do campo material do ISS, dentro do qual irá operar o legislador ordinário.³

O ISS tem como característica a cumulatividade e ser cobrado por dentro, incide sobre a prestação dos serviços contidos na LC 116/2003, dentre os quais podemos exemplificar:

- Serviços de construção civil
- Hospedagem

³ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 319.

- Manutenção de veículos e maquinas
- Licença de *software*, entre outros

É um imposto muito representativo para os Municípios e para o DF, pois é a principal fonte de receita tributária própria, que cumpre seu papel no funcionamento das funções essenciais dos serviços públicos prestados por estes entes federativos à sociedade.

1.1.2. Não incidência

Um dos principais casos de não incidência contidos na LC 116/2003 é a exportação de serviços.

A não incidência do ISS está disposta no art. 2º da LC 116/2003:

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.

Para Aires Barreto⁴:

“O ISS não incide sobre relação jurídica, mas sobre a prestação dos serviços, embora esta se enquadre sempre no bojo de uma relação jurídica a ela subjacente. Dizer que o ISS incide sobre relação jurídica é falsear a estrutura desse tributo, é pô-lo, como um imposto sobre negócios jurídicos e não sobre o fato bruto (a expressão é de Geraldo Ataliba) prestar serviço. Aliás, se o ISS incidisse sobre a relação jurídica bastará contatar a prestação de serviço para incidir o imposto, independentemente de sua efetiva realização. O ISS passaria a ser, um imposto sobre contratos, e não sobre fatos, como inequivocamente o é.

Na dicção de Hugo de Brito Machado⁵

A não incidência tributária configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Essa norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não-incidência tributária. Objeto da não incidência são todos os fatos que não

⁴ BARRETO, *op. cit.*, pp. 321-322.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1999.

estejam abrangidos pela própria definição legal de hipótese de incidência.

Como exemplo de incidência ou não do ISS podemos citar serviços de lavanderia desenvolvidos integralmente no Brasil, para uma companhia aérea sediada na Argentina. Podem ocorrer duas situações:

I – O resultado atrelado à conclusão do serviço será no Brasil.

Condição de uso das roupas, devidamente lavadas, secas, alisadas e dobradas. Neste caso, não se trata de exportação de serviços.

II - Entendimento do resultado do serviço, aproveitamento dos seus efeitos.

Ocorrerá no local onde o contratante deles usufruir. O local do consumo do serviço é que será considerado como local do resultado deste serviço.

Neste caso, o aproveitamento dos serviços de lavandeira ou o seu resultado ocorrerá na Argentina, local onde o contratante usará e usufruirá da roupa limpa.

1.2. Sujeição passiva

1.2.1. Contribuinte

De acordo com o art. 5º da LC 116/2003, o prestador do serviço é o contribuinte do ISS. Assim, denota-se que o sujeito passivo está profundamente ligado à realização da materialidade presente no antecedente normativo.

Segundo Bruna Gentile, “No caso do ISS o sujeito passivo poderá apenas ser aquele que realiza a prestação de serviços.”⁶

A sujeição passiva encontra-se disposta no art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁶ GENTILE, Bruna Pellegrino. **O ISS e o local da prestação dos serviços**, Tese de mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. São Paulo, 2010, p. 80.

1.2.2. Responsável

A forma que as administrações tributárias, no caso, dos Municípios e do Distrito Federal, adotam para otimizar e racionalizar a arrecadação e o controle do ISS adotam é atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto ao tomador do serviço. No Distrito Federal, esta atribuição foi implementada pela Lei nº 1.355/1996, a qual constituiu um divisor de águas na arrecadação do ISS no DF. Como será exposto ao longo deste trabalho, a substituição tributária do ISS no DF tem uma representatividade significativa na arrecadação total deste imposto.

O permissivo legal para se atribuir ao tomador do serviço o recolhimento do imposto em lugar do prestador consta expresso no art. 128 do CTN, a saber:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

1.3. Base de cálculo

A base de cálculo constitui o aspecto quantitativo de hipótese de incidência do ISS prevista no art. 7º da LC 116/2003, que se trata de uma expressão econômica do fato gerador do tributo. Deve estar contida nas normas e leis que descrevem as hipóteses da incidência tributária, tornando-se, portanto, o meio de apuração do valor econômico a ser recolhido pelo contribuinte ou pelo tomador no caso dos substitutos tributários.

Trazemos como exemplo o serviço descrito no subitem 14.01 da Lista de serviços anexa à LC 116/2003.

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).

Neste caso, a base de cálculo do ISS é segregada da base de cálculo do ICMS. Por exemplo, na prestação de serviço de manutenção de veículos com troca de peças, a base de cálculo do ISS será o valor do serviço relativamente prestado no conserto do veículo, sendo o valor das peças tributadas pelo ICMS.

Isso se dá porque na redação do subitem 14.01 consta expresso que as peças fornecidas na prestação são tributadas pelo ICMS, imposto de competência dos Estados e do DF, segundo disposto no art. 155, II da CF/1988.

Aduzimos o entendimento de Henrique Coutinho M. Santos acerca da base de cálculo:

No estudo da base de cálculo do ISS deve-se considerar, em primeiro lugar, o tipo do contribuinte. Tratando-se de serviços prestados por empresas, o imposto tem como base de cálculo o preço do serviço prestado. É a receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis. Tratando-se da prestação de serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, sujeito esse fornecimento ao ICMS, do valor da operação é deduzido o preço das mercadorias que serviu de base de cálculo do imposto estadual. É a separação do ICMS do ISS, sendo uma questão de competência tributária (o Município não tem competência para tributar a circulação de mercadorias, que, por isto mesmo, tem seu valor excluído da base de cálculo do ISS).⁷

A única hipótese de dedução de valor da base de cálculo do ISS encontra-se na prestação de serviços de execução de obra e conservação, manutenção de bens imóveis (subitens 7.02 e 7.05), em que o valor do material aplicado/fornecido pode ser deduzido do preço do valor total do serviço.

Conforme disposto no § 2º do art. 7º da LC 116/2003:

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;

Outro ponto importante em relação ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISS é a alíquota, a qual consta disposto no art. 8º da LC 116/2003, que varia de no mínimo 2% a no máximo 5%, observando rigorosamente o disposto nas legislações tributárias dos Municípios e do DF.

A alíquota é o percentual que será aplicado sobre a base de cálculo, preço do serviço prestado, para determinar o valor do imposto devido ao ente tributante. As alíquotas podem ser específicas, percentuais ou *ad valorem*, sendo esta última a adotada para o ISS.

⁷ SANTOS, Henrique Coutinho M. **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS**. Disponível em: <https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 24 abr. 2020.

Citamos a seguir o art. 8º da LC 116/2003:

Art. 8º - As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)”

Ainda segundo Henrique Santos:

É razoável sustentar que sua alíquota mínima é de 2%, conforme o artigo 88 do ADCT, com redação dada pela EC nº 3/2002. Prevalece tal entendimento, uma vez que a LC 116/2003 nada dispôs acerca da alíquota mínima de tal tributo, prevalecendo tal valor mínimo até que a LC disponha sobre o assunto. Esse entendimento tem o mérito de buscar minimizar os efeitos nefastos da guerra fiscal caracterizada pela tributação predatória realizada por pequenos municípios, que atraem para o seu território, mediante oferecimento de alíquotas irrisórias (muitas das quais não ultrapassando 1%), contribuintes que prestam serviços em grandes municípios.⁸

1.4. Local da prestação do serviço

Um dos temas mais controversos da LC 116/2003 e que gera maiores questionamentos entre os profissionais da área tributária que necessitam trabalhar com o ISSQN é justamente o local da prestação de serviço, pois, como se sabe, o imposto é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, possuindo esses entes autonomia para estabelecer normas mais específicas, por exemplo, obrigações acessórias.

Sendo assim, para se definir o local da prestação de serviço, para efeito de exigência do ISS, deve-se levar em consideração o disposto nos artigos 3º e 4º da LC 116/2003.

Em regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador do serviço, exceto nos casos elencados nos incisos I a XXV do art. 3º da LC 116/2003, quando o imposto será devido onde o serviço for efetivamente prestado.

Citamos a seguir o *caput* desse artigo e alguns incisos a título de exemplo.

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

⁸ SANTOS, *op. cit.*

incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

Já o art. 4º da LC 116/2003 assim dispõe:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Em que pese o art. 4º da LC 116/2003 descrever o que seria o local da prestação do serviço de forma assertiva e nos mostrar algo claro, somente acompanhando a legislação de determinado município, que é possível dizer se existe ou não alguma particularidade sobre o serviço em questão que torne o ISS nele devido .

Na visão de Rudson D. Bueno:

“Há controvérsias sobre a definição do local da prestação do serviço, onde autores se manifestam de forma literal ao art. 3º. da Lei Complementar nº 116/2003, já, outros, consideram a interpretação mais extensiva quanto ao entendimento de estabelecimento, conforme definido no art. 4º da Lei Complementar 116/2003 onde há jurisprudência de decisões do STJ em específico, nas quais considerou que o imposto é devido efetivamente no local da prestação do serviço, e não necessariamente no local em que o prestador possua estabelecimento físico.

Como a LC 116/2003 dispõe sobre os artigos 3º e 4º, os estados e municípios brasileiros estabeleceram elementos quanto a característica do estabelecimento prestados, dando dessa forma, uma amplitude quanto ao entendimento dos dispositivos constantes na referida lei complementar.

Diante desses fatos, há grandes conflitos entre os estados quanto ao recolhimento do imposto, pois a interpretação de ambos artigos citados, geram uma subjetividade nas interpretações do conceito de estabelecimento. Por mais que o art. 3º defina que o imposto seja devido no local do estabelecimento do prestador ou do seu domicílio, o art. 4º ao conceituar o estabelecimento abriu margem para interpretações que são extensivas a este conceito.⁹

⁹ BUENO, Rudson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá, 2013.

Conforme frisado por Bueno, “o ISS pode ser devido ao município onde foi prestado o serviço independentemente de constar nas exceções do art. 3º, desde que o município onde o tomador está localizado possua norma disciplinando o conceito de unidade econômica ou profissional.”

Segundo Gomes:¹⁰

Pode se deduzir que existem três espécies ou modalidades distintas de locais onde o imposto pode ser exigido: I) No estabelecimento ou domicílio prestador do serviço – regra geral para todos os serviços da lista, salvo as exceções a seguir; II) No estabelecimento ou domicílio do tomador ou intermediário do serviço – aplica-se a todos os serviços da Lista, quando o mesmo for proveniente do exterior do país (importação de serviço); III) No local onde, efetivamente, for realizada a prestação do serviço – aplica-se aos serviços dos subitens 3.04, 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.16, 7.17, 7.18, 7.19, 11.01, 11.02, 11.04, 16.01, 17.05 e 17.10 e dos itens 12 (exceto subitem 12.13) e 20 da lista anexa a LC nº 116/2003.

2. Substituição tributária do ISS – características gerais

No tocante à substituição tributária do ISS no País, é derivada do art. 128 do CTN, que trata da responsabilidade pela obrigação principal, que nada mais é do que a pessoa responsável pelo pagamento do tributo ou da penalidade.

Conforme já mencionado, o artigo 128 do CTN atribui de forma expressa a responsabilidade ao terceiro referente ao crédito tributário, tornando-o dessa forma, o substituto tributário perante o fisco responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo contribuinte prestador.

Com a devida atribuição da responsabilidade, as administrações tributárias municipais e do DF terão maior controle sobre o cumprimento das obrigações principal e acessória.

Desse modo, a expressão “recolhimento” dar-se-á no sentido de esclarecer que o tomador do serviço, ou seja, a pessoa jurídica que faz a retenção do ISS na fonte, assume a responsabilidade pelo recolhimento em substituição ao contribuinte original: o prestador do serviço.

Segundo Alessandra B. Teixeira¹¹:

¹⁰ Gomes. Francisco J. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. Artigo publicado no CRC Ceará, 2010, p. 35. Disponível em: http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/aspectos_teoricos_praticos_do_issqn.pdf. Acesso em: 20 abr. 2020.

Contribuinte sempre estará ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. Sendo assim, a hipótese de incidência da norma tributária, tem-se o aspecto pessoal que estabelece as condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato.

Configura-se a responsabilidade tributária pela possibilidade de se imputar o dever de pagar o tributo a um terceiro, que não tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte) desde que essa imputação seja realizada por disposição expressa de lei, que deverá dispor sobre a desoneração total ou parcial do contribuinte.

O art. 6º da LC 116/2003, dispõe sobre a atribuição da responsabilidade ao terceiro envolvido com a obrigação tributária, no caso, o tomador do serviço.

Art. 6º - Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. § 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 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 da lista anexa.”

A substituição tributária ocorrerá quando, nomeado por lei, o tomador do serviço fará à retenção do imposto devido, no ato do pagamento do serviço contratado, momento em que ocorrerá a retenção.

3. Substituição tributária do ISS – a experiência do Distrito Federal

A substituição tributária do ISS foi instituída inicialmente no Distrito Federal pela Lei nº 294, de 21 de julho de 1992, e ampliada às empresas pela Lei nº 1.335, de 30 de dezembro de 1996.

Citamos a seguir os artigos 1º ao 3º da referida Lei nº 294/1992 e o art. 1º da Lei nº 1.355/1996:

Art. 1º - O imposto devido na prestação dos serviços a que se refere o art. 89 do Decreto-lei 82, de 26 de dezembro de 1996, inclusive o incidente sobre serviços de execução de construção civil, de obras

¹¹ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. **O ISSQN e a importação de serviços**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 221-224.

hidráulicas e outras obras semelhantes, bem como de engenharia consultiva e serviços auxiliares e complementares - será recolhido pelos órgãos ou entidades da Administração Direta e Indireta do Distrito Federal, na qualidade de contribuintes substitutos, quando se tratar de:

I - serviços contratados com contribuinte de imposto estabelecidos no Distrito Federal;

II - serviços contratados com contribuinte do imposto, estabelecido em outro Município, na hipótese dos itens 31, 32 e 33 da Lista de Serviços a que se refere o art. 89 do Decreto-Lei nº 82, de 1966.

Parágrafo único - Excluem-se do regime previsto neste artigo os serviços prestados por profissionais autônomos e sociedades de profissionais, inscritos no Cadastro de Contribuintes do Imposto sobre Serviços nos termos do Art. 100 do Decreto-Lei nº 82, de 1966.

Art. 2º - Nas prestações a que se refere art. 1º, o imposto será retido pelo contratante no momento do pagamento dos serviços.

Art. 3º - Os contribuintes substitutos de que trata esta Lei recolherão o imposto retido na forma do art. 2º até último dia útil do mês em que ocorrer a retenção.

LEI Nº 1.355, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1996.

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Serviços - ISS, por meio da atribuição da responsabilidade a terceira pessoa vinculada ao fato gerador, na condição de contratante, fonte pagadora ou intermediária, pela retenção do imposto cujo local da prestação do serviço situe-se no Distrito Federal.

Tais leis dispõem sobre as regras e responsabilidades que o substituto deverá seguir junto às administrações tributárias municipais e do DF.

No Distrito Federal, os contribuintes e responsáveis deverão seguir as regras estabelecidas no Decreto nº 25.508/2005-RISS, notadamente o art. 8º, no qual constam todos os ditames relativos à substituição tributária.

Citamos, a seguir, excerto deste dispositivo:

Art. 8º Fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto cujo local da prestação do serviço situe-se no Distrito Federal, àqueles a seguir discriminados, vinculados ao fato gerador na condição de contratante, fonte pagadora ou intermediário: (NR)

I - às empresas de transporte aéreo;

II - às empresas seguradoras;

III - às administradoras de planos de saúde, de medicina de grupo, de títulos de capitalização e de previdência privada;

IV - aos bancos, às instituições financeiras, às caixas econômicas, às cooperativas de crédito e aos bancos cooperativos, bem como à Caixa Econômica Federal, inclusive pelo imposto relativo à comissão paga aos agentes lotéricos; (NR)

V - às agremiações e aos clubes esportivos ou sociais, inclusive clubes de futebol profissional; (NR)

VI - aos produtores e promotores de eventos, inclusive de jogos e diversões públicas;

Já o art. 9º do RISS traz as situações exclusivas nas quais, independentemente do disposto no artigo anterior, o recolhimento do imposto torna-se obrigatório, mesmo que o tomador não seja nomeado substituto.

Art. 9º São responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto, independentemente do disposto no artigo anterior:

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista do Anexo I;

III - o inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, do Ministério da Fazenda, a qualquer título, ainda que imune ou isento, relativamente aos serviços que lhe forem prestados por contribuintes que não comprovem a inscrição no Cadastro Fiscal do Distrito Federal – CF/ DF. (NR).

No que tange ao pagamento do ISS-ST, o DAR (documento de arrecadação) será preenchido e recolhido em nome do substituto tributário – tomador do serviço – e, posteriormente, quando da apuração do imposto e da transmissão da EFD/SPED (Escrituração Fiscal Digital), o prestador do serviço informará que o ISS foi recolhido por este substituto tributário.

Vale ressaltar que o substituto será responsável tanto pela obrigação principal quanto pela acessória.

Logo após o recolhimento e pagamento do imposto, cabe ao substituto fornecer ao prestador a “Declaração de Retenção do ISS”, prevista no art. 126 do RISS.

Art. 126. A pessoa que reter o imposto, na forma prevista nos arts. 8º e 9º deste Regulamento, emitirá Declaração de Retenção do ISS - DRISS, (Anexo IX), em duas vias, que terão a seguinte destinação:

I - 1ª via - tomador do serviço;

II - 2ª via - prestador do serviço.

§ 1º O documento de que trata este artigo conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - denominação: “Declaração de Retenção do Imposto Sobre Serviços - DRISS”;

II - nome, endereço e números de inscrição no CF/DF e no CNPJ do tomador dos serviços;

III - nome, endereço e número de inscrição no CF/DF, no CPF ou no CNPJ, do prestador do serviço;

IV - valor dos serviços e data de sua prestação;

V - alíquota e valor do imposto retido;

VI - número da Nota Fiscal emitida pelo prestador do serviço se for o caso.

§ 2º O documento será datado e assinado pelo tomador dos serviços.

Uma vez enviada, a DRISS servirá como comprovante de que o ISS foi retido e recolhido por substituição tributária. Registre-se que a DRISS não é um documento substituto do DAR.

Cabe ao tomador aplicar a alíquota sobre a base de cálculo de acordo com o Anexo I do RISS, sendo, consoante já aludido, de no mínimo 2% e no

máximo 5%, seguindo a lista de serviços prestados. Já para os casos dos optantes pelo regime do Simples Nacional, o prestador do serviço deverá informar na NF-E (Nota Fiscal Eletrônica) ou NFS-e (Nota Fiscal de Serviços Eletrônica) a faixa de enquadramento em um dos anexos da LC 123/2006, para efeito de retenção do ISS. Caso não adote este procedimento, a alíquota de retenção será de 5%.

Para os casos em que os prestadores de serviço não possuam ou não comprovem a inscrição no CF/DF, os tomadores do serviço, ainda que imunes ou isentos, devem reter o ISS relativo ao serviço tomado. Uma vez que previsto no art. 19 do RISS, caso seja constatada a inexistência da inscrição no CD/DF, o prestador será inscrito de ofício, ficando o mesmo obrigado a apresentar a documentação contida nos arts. 16 e 17 do RISS.

Art. 19º. Constatada a existência de contribuinte não inscrito no CF/DF, será este inscrito de ofício, ficando o mesmo obrigado a apresentar a documentação contida nos Arts. 16 e 17, conforme o caso, na unidade de atendimento da Receita competente.

§ 1º A inscrição de que trata este artigo terá validade pelo prazo de até noventa dias, contados a partir da data de sua efetivação.

§ 2º O contribuinte deverá apresentar a documentação referida no caput no prazo de validade da inscrição de ofício.

§ 3º A inscrição converter-se-á em inscrição definitiva com a apresentação tempestiva da documentação a que se refere o caput.

§ 4º O contribuinte que não apresentar a documentação referida no caput no prazo estipulado no parágrafo primeiro, terá sua inscrição cancelada e será inscrito no Cadastro de Inadimplentes da Secretaria de Estado de Fazenda, sem prejuízo do lançamento do imposto e da imposição da multa aplicável.

Para os casos dos profissionais autônomos, das sociedades uniprofissionais inscritas no CD/DF, empresas optantes pelo Simples Nacional sujeitas ao recolhimento de parcela fixa, atividades que não sejam prestadas no DF e prestadores que gozem dos benefícios como imunidade ou isenção do ISS, não sofrem a retenção do ISS pelo tomador do serviço – substituto tributário.

Prestadores de serviços cuja sede ou matriz estejam domiciliadas em outro Município e prestem serviços no DF estão obrigados a inscrever-se no Cadastro Fiscal do Distrito Federal - CFDF, emitir NF-e pelo sistema de emissão do DF e cumprir as demais obrigações principais e acessórias previstas na legislação do DF. Dessa forma, caso o serviço seja prestado no território do DF, segundo os arts. 6º e 8º do RISS, o ISS será devido a esta

unidade federativa e retido pelo tomador, substituto tributário ou responsável, conforme disposto nos citados arts. 8º e 9º do RISS.

3.1. Substitutos tributários do ISS (ISS-ST) no DF

A substituição tributária do ISS no DF é seletiva, ou seja, somente os tomadores de serviços que tenham real potencial de recolhimento e controle do imposto são habilitados e designados pela Secretaria de Economia do DF.

Citamos a seguir exemplos de substitutos tributários do ISS no Distrito Federal:

- ✓ órgãos da administração direta e indireta do DF (administrações regionais, secretarias de Estado, Polícia Militar, Corpo de Bombeiros, CEB, CAESB)
- ✓ órgãos da administração direta e indireta da União (Presidência da República, ministérios, autarquias, fundações, agências, Tribunais, Câmara dos Deputados)
- ✓ empresas públicas, sociedades de economia mista (ECT, Infraero, Banco do Brasil, CEF, Banco Central).
- ✓ empresas privadas, associações, cooperativas, seguradoras, supermercados, indústrias, hospitais, escolas, farmácias (CEUB, Drog. Rosário, Extra, CTIS, Ciplan, Cascol, C&A).

A inclusão no regime de ISS-ST é feita de acordo com a categoria de substitutos.

No caso dos órgãos da Administração Pública do DF, a habilitação se deu por força de leis, as já citadas Leis nºs. 294/1992 e 1.355/1996. Já os órgãos dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário federal, a inclusão se deu por meio do Convênio S/Nº, de 21/11/2000, assinado entre a Secretaria de Fazenda do DF e a Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Por fim, os substitutos tributários que não são órgãos públicos, isto é, as empresas privadas, empresas públicas e sociedades de economia mista são habilitados ao regime por meio de ato do poder executivo do DF, no caso, portarias.

A última portaria de habilitação que consolidou as demais foi a Portaria nº 82, de 10 de abril de 2018, citada a seguir.

PORTARIA Nº 82, DE 10 DE ABRIL DE 2018

Designa inscritos no Cadastro Fiscal do Distrito Federal - CF/DF, que especifica como substitutos tributários do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no § 4º do art. 8º e no art. 170 do Decreto n.º 25.508, de 19 de janeiro de 2005, RESOLVE:

Art. 1º Ficam designados como substitutos tributários do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, nos termos do art. 8º do Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005, relativamente ao imposto incidente sobre os serviços a eles prestados, na condição de tomador, contratante, fonte pagadora ou intermediário, os inscritos no Cadastro Fiscal do Distrito Federal - CF/DF relacionados e consolidados no Anexo Único a esta Portaria.

§ 1º A substituição tributária de que trata o caput não se aplica quando os serviços forem prestados por profissional autônomo ou por sociedades uni profissionais a que se referem os artigos 61 e 63 do Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005, inscritos no CF/DF.

§ 2º Os substitutos tributários ficam dispensados do recolhimento do imposto retido, na hipótese de ser inferior a R\$ 13,81 o somatório das retenções havidas no mês.

3.2. Monitoramento e a repercussão na arrecadação do DF

No Distrito Federal os substitutos tributários do ISS são monitorados pela Secretaria de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF –, especificamente o Núcleo de Monitoramento do ISS-ST e IRRF, da Coordenação do ISS, da Subsecretaria da Receita.

Este trabalho de monitoramento consiste no acompanhamento sistemático por parte de Auditores Fiscais da Receita do DF das retenções e recolhimentos do ISS por parte dos seguintes substitutos tributários:

I - os habilitados pela Portaria nº 82/2018;

II - os órgãos da Administração Pública do DF (secretarias de estado, administrações regionais, empresas públicas, sociedade de economia mista, agências reguladoras etc.) por força da Lei nº 1.355/1996;

III - os órgãos dos poderes Executivo (administração federal, agências reguladoras), Legislativo (Senado e Câmara Federal) e Judiciário (tribunais, MP etc.).

O referido acompanhamento do cumprimento das obrigações principal e acessória dos substitutos tributários do ISS é feito por meio de painéis

eletrônicos, nos quais constam informações relativas ao tomador e prestador do serviço, bem como: valor do serviço, base de cálculo, alíquota, valor retido.

Além disso, esta unidade da SEEC/DF sistematicamente presta orientações e esclarecimentos aos substitutos tributários do ISS por meio do sistema GAC (atendimento virtual), e-mail e telefone.

Quando da criação do Núcleo de Monitoramento do ISS em 2002, a arrecadação do ISS-ST correspondia a aproximadamente 48% da arrecadação total do ISS (ST e próprio), sendo 65% representada pelo setor público e 35% pelo setor privado. Já em 2006 este percentual passou para 52%, sendo, 60% correspondente ao setor público e 40% ao setor privado.

A arrecadação total do ISS no ano de 2018 foi de R\$ 1.893.876,00 e no ano de 2019, R\$ 2.018.610,00.

A substituição tributária do ISS tem representado cerca de 55% deste total. Esta participação do ISS-ST no DF vem crescendo ao longo dos anos, fruto do maior número de serviços tomados pelos órgãos públicos e pelas empresas privadas e também devido ao trabalho de monitoramento empreendido pela SEEC/DF.

Justificando dessa forma o grande aumento na arrecadação e no número de substitutos tributários, a SEEC/DF tem demandado sistemas que possibilitem aos seus auditores análises quantitativas e qualitativas dos dados declarados pelos responsáveis tributários e, em contrapartida, com os outros dados informados pelos contribuintes substituídos. Dessa forma, a SEEC/DF consegue monitorar e fiscalizar as empresas do regime de tributação normal quanto às empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, as que atualmente representam o maior número de contribuintes, não só do ISS, mas também do ICMS no DF, nos Estados e nos Municípios.

Rudson D. Bueno e Eliana T. Bonomi assim se pronunciam sobre os benefícios do regime da substituição tributária do ISS:

No tocante aos benefícios, é de se registrar que todos os agentes do processo ganham:

- prestador do serviço: o imposto devido será efetivamente recolhido somente no momento do recebimento da quantia relativa ao serviço prestado. Numa situação de apuração normal, este imposto seria devido no mês subsequente à emissão das notas fiscais,

independentemente de haver ou não o pagamento por parte do tomador do serviço;

- tomador do serviço: ganha em transparência, a medida em que tem a certeza de que o imposto referente ao serviço que lhe foi prestado efetivamente será recolhido aos cofres públicos. Em relação aos serviços prestados aos órgãos públicos, uma vez retendo e recolhendo o imposto de forma cada vez mais precisa, estes substitutos estão impondo maior respeito e credibilidade à Administração Pública.

Fisco: sendo um imposto transferido diretamente do tomador do serviço aos cofres públicos, se reduz sensivelmente as possibilidades da prática de evasão fiscal, e ao mesmo tempo, proporcionando maior controle por parte das autoridades tributárias. Por outro lado, esse regime de tributação resulta na diminuição do volume de processos de consulta sobre temas afetos ao tributo, devido a constante orientação prestada aos tomadores dos serviços.¹²

Conclusão

O objetivo do presente artigo foi apresentar e discutir aspectos do ISS e o regime de substituição tributária do ISS no âmbito do Distrito Federal, desde um dos pontos mais problemáticos da LC 116/2003, que é o local da prestação do serviço, devido à guerra fiscal entre os Municípios e o DF, até às motivações da substituição, necessidades e enquadramentos.

Pensando nisso, foram abordados aspectos da LC 116/2003, tais como: incidência e não incidência, local da prestação, base de cálculo e alíquotas e sujeição passiva. Entendimentos doutrinários sobre estes aspectos também foram contemplados.

Atualmente o ISS representa uma porcentagem importante na arrecadação no DF, visto que é uma das principais fontes de receita própria, juntamente com o ICMS. A guerra fiscal entre Municípios e o DF é conhecida, vez que a atração de empresas para seus territórios repercute no aumento da arrecadação. Contudo, a LC 116/2003 impõe limites, como no caso das alíquotas, em que, ao limitar em 2% a alíquota mínima e proibir a adoção de benefícios fiscais (isenção contribuiu para colocar todos os entes em pé de igualdade, enfim, mitigar ou eliminar esta chamada guerra fiscal.

Como ficou demonstrado na parte da experiência da substituição tributária no DF, este regime tem um papel significativo em termos de controle

¹² BUENO, Rudson Domingos; BONOMI, Eliana Torrezan. **A substituição tributária do ISS.** Coletânea de Estudos Tributários. Sindicato dos Auditores da Receita do Distrito Federal – SINDIFISCO/DF : Brasília, 2004, p. 32.

e arrecadação do ISS, haja vista que tem recebido um tratamento especial por parte do gestores da administração tributária da Secretaria de Economia do DF, o que evidencia o caráter prioritário e singular com que o regime é tratado no Distrito Federal.

Referências bibliográficas

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BUENO, Rudson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá Editora, 2013.

BUENO, Rudson D.; BONOMI, Eliana Torrezan. **A substituição tributária do ISS**. Coletânea de Estudos Tributários. Sindicato dos Auditores da Receita do Distrito Federal – SINDIFISCO/DF. Brasília, 2004.

GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação dos serviços**. Tese de mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica De São Paulo – PUC-SP. São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp136674.pdf> Acesso em: 30 mar. 2020.

GOMES. Francisco J. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. Artigo publicado no CRC Ceará, 2010. Disponível em: http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/aspectos_teoricos_praticos_do_issqn.pdf. Acesso em: 30 mar. 2020.

SANTOS, Henrique Coutinho M. **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS**. Disponível em: <https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 24 abr. 2020.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. **O ISSQN e a importação de serviços**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.