

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC – SP

Denise Maria de Moraes

PROBLEMÁTICA DA RETENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA NO ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC – SP

Denise Maria de Moraes

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob orientação da Prof^ª Dra. Iris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO
2018
BANCA EXAMINADORA

Dedico o presente trabalho aos meus pais Rubens e Aparecida que tanto me incentivaram e estiveram, mais uma vez, presentes ao longo desta jornada tão gratificante.

Agradeço imensamente a inspiradora Professora Iris pelos profundos ensinamentos obtidos, ao meu noivo Rogério pelo apoio de sempre, à Meliza Custódio e aos grandes amigos que ganhei nesta jornada, em especial Peppe e Graciele Primo.

RESUMO

O sistema de tributação do Simples Nacional implantado no ano de 2006 surgiu com o objetivo de simplificar, estimular e auxiliar as micro e pequenas empresas existentes em nosso país a se desenvolverem tanto economicamente quanto socialmente. Para que tal objetivo fosse atingido, foi criado um sistema de tributação própria por meio de alíquotas diferenciadas e o recolhimento por meio de um sistema único de arrecadação, isto é, onde todos os tributos incidentes de competência dos Municípios, Estados, Distrito Federal e própria União teriam sua arrecadação realizada por meio de uma única guia, sendo a União como responsável por tal arrecadação e também pelo repasse dos respectivos valores ao demais entes federados mencionados. O presente trabalho visa apresentar problemas relacionados a este sistema de tributação, de forma a dificultar a vida destas empresas, principalmente em relação ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e em específico a regra estabelecida junto ao artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, onde trata da obrigatoriedade do recolhimento pelos tomadores de serviço no local onde fora realizado o serviço e as eventuais restituições que possam vir a ocorrer.

Palavras Chave: Simples Nacional. Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza. Retenções. Restituições.

ABSTRACT

The system of taxation of Simples Nacional implemented in the year 2006 was created with the objective of simplifying, stimulating and helping micro and small enterprises existing in our country to develop both economically and socially. For this purpose to be achieved, a system of self-taxation was created through differentiated rates and collection through a single collection system, that is, where all taxes levied by the Municipalities, States, Federal District and Union would have its collection realized through a single guide, being the Union like responsible for such collection and also the transfer of the respective values to the other federated entities mentioned. This paper aims to present problems related to this tax system, in order to make life difficult for these companies, especially in relation to the Tax on Service of any Nature and specifically the rule established next to article 3 of Complementary Law 116/2003, where deals with the obligatoriness of the collection by the service takers in the place where the service was performed and any refunds that may occur.

Key Words: National Simple. Tax On Services Of Any Nature. Retentions. Refunds.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. NOÇÕES PRELIMINARES E PREMISSAS	12
1.1. <i>Parte Histórica Do Imposto</i>	12
1.2. <i>A Previsão Histórica Do Imposto Sobre Serviços Nas Constituições Brasileiras</i>	13
1.3. <i>A Previsão Histórica Do Imposto Sobre Serviços Nas Leis Infraconstitucionais</i>	15
1.4. <i>Conceito</i>	18
2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	20
2.1. <i>Critério Material da Regra Matriz de Incidência Tributária</i>	22
2.2. <i>Critério Temporal da Regra Matriz de Incidência Tributária</i>	24
2.3. <i>Critério Espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária</i>	25
2.4. <i>Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência</i>	26
2.5. <i>Critério Quantitativo Da Regra Matriz De Incidência Tributária</i>	27
2.6. <i>O Artigo 3º Da Lei Complementar 116/2003 e a Obrigatoriedade do Recolhimento Pelo Tomador de Serviço</i>	29
3. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO EM RELAÇÃO AO SIMPLES NACIONAL	31
3.1. <i>Houve mudanças na regra matriz da incidência por conta do Simples Nacional?</i>	41
04. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	42
4.1. <i>O lançamento tributário e suas modalidades</i>	44
4.2. <i>O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza nas notas fiscais de prestação de serviço</i>	47
4.3. <i>Obrigações do Simples Nacional</i>	52
4.4. <i>Problemática No Lançamento Do Simples Nacional</i>	55
CONCLUSÃO	63

***REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS* 65**

INTRODUÇÃO

Podemos conhecer um país por intermédio de suas leis e verificar que no decorrer dos acontecimentos o sistema jurídico tenta acompanhar de forma a regulamentar as relações, em regra, as relações humanas. Ao analisarmos a parte histórica de um determinado assunto, podemos verificar o ponto de partida de uma determinada situação, de forma a justificar os acontecimentos presentes e tomar medidas decisivas ou não para modificar o futuro.

O presente trabalho tem como objetivo o estudo e a análise do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sob a ótica das micro e pequenas empresas, o qual são optantes pelo sistema de tributação do Simples Nacional, de forma apresentar problemáticas do cotidiano cujo sistema apresenta de forma a dificultar a vida destas empresas.

Para tanto, falaremos da parte histórica do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, imposto este de competência municipal, assim estabelecida pela própria Constituição Federal e que por muito tempo fora considerado como residual, tendo sua incidência apenas quando o fato jurídico ocorrido não se enquadrava ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias.

Trataremos da regra matriz de incidência deste imposto, por meio da análise dos critérios o qual a compõe, sendo eles: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Além disso, trataremos deste imposto em relação ao sistema de tributação diferenciada do Simples Nacional, criado exclusivamente com o objetivo de estimular as micro e pequenas empresas a se tornarem competitivas junto ao mercado nacional, por intermédio de alíquotas diferenciadas e recolhimento unificado de seus tributos, incidentes em sua operação.

O objetivo do presente trabalho é apresentar problemas existentes em relação aos lançamentos efetuados dentro deste sistema de tributação, que vai de encontro as regras já estabelecidas de forma a criar problemas a estas empresas, principalmente envolvendo a regra do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, o qual trata da obrigatoriedade deste imposto ser recolhido pelos tomadores de serviço junto aos municípios onde o serviço fora realizado e as eventuais restituições que possam vir a ocorrer.

É de sua importância o conhecimento de tal situação o qual muitas empresas enfrentam e que na maioria das vezes passam despercebidas, pois sempre optam em efetuar o

pagamento, mesmo que erroneamente e sob a incidência de multas exorbitantes, de forma a ferir princípios constitucionais como a vedação ao confisco dentre outros. A situação em tela ocorre no município de Jundiaí, cidade localizada no interior de São Paulo, mas nada impede ocorrerem em outras cidades do país.

1. NOÇÕES PRELIMINARES E PREMISSAS

1.1. Parte Histórica Do Imposto

O Brasil é um país relativamente novo, a maioria do sistema governamental e legislativo fora copiado de outro país e até mesmo adaptado conforme os usos e costumes no país em questão. O Brasil, como fora colônia de Portugal pelo período de 1500 a 1822 quando se tornou independente, herdou a língua portuguesa hoje reconhecida como idioma oficial conforme prevê o artigo 13 da Constituição Federal, por exemplo.¹

O Imposto sobre Serviço teve seus primeiros registros de incidência na Idade Antiga, no Egito, quando era cobrado pelos serviços prestados pelos tintureiros. Porém por volta do século XX, os Estados começaram a cobrar o imposto sobre um valor acrescido, uma vez que determinadas vendas seriam a ocorrência de um possível lucro do comerciante, de forma a tributar a circulação econômica de mercadorias (bens materiais) como de serviços (bens imateriais).²

A França foi o país pioneiro a instituir e cobrar o Imposto sobre Serviço no ano de 1954. O referido imposto era chamado de “taxe sur la valeur ajoutée”³ sendo aplicado em todas as operações realizadas, tanto na venda de mercadorias como na prestação dos serviços e sua apuração era não cumulativa.⁴

Reconhecendo o sucesso desta forma de tributação, no ano de 1962 a Comunidade Europeia hoje conhecida como União Europeia realizou diversos estudos e concluiu que os países pertencentes a este grupo deveriam implantar este imposto em seu sistema tributário.

¹ Art 13 da Constituição Federal/1988: “A língua portuguesa é o idioma oficial da República Federativa do Brasil”

² ANDRADE, Pedro Henrique Araújo Pinto. Disponível em: <<https://peandrade9.jusbrasil.com.br/artigos/245264181/evolucao-legislativa-do-iss>>. Acesso em: 21 ago 2018.

³ A tradução para a língua portuguesa é: imposto sobre valor agregado.

⁴ Diz-se imposto/ tributo que, na etapa subsequente dos processos produtivos e/ou de comercialização, não incide sobre o mesmo imposto/tributo pago/recolhido na etapa anterior.

Posteriormente esta mesma comissão elaborou um regulamento detalhado do referido imposto o qual passou a ser utilizado no final do ano de 1967 por todos os países integrantes da referida comissão.⁵

1.2. A Previsão Histórica Do Imposto Sobre Serviços Nas Constituições Brasileiras

No Brasil, o primeiro registro do Imposto sobre Serviço ocorreu na Constituição Federal de 1934, porém possuía outra nomenclatura: Imposto sobre Diversões Públicas, conforme previsão no artigo 13, §2º, III da CF/1937.⁶ Era possível verificar a possibilidade de incidência deste imposto para as indústrias e profissões, devendo ser lançado pelos estados e a arrecadação era dividida juntamente com os municípios, assim ordenado pelo artigo 8º, inciso I, alínea “g” da CF/1937.⁷ Nesta Constituição era possível verificar a vedação a bitributação de impostos e a possibilidade de concorrência entre os entes federados, porém sempre priorizando a União, conforme o artigo 11 da respectiva Carga Magna.⁸

De 1937 a 1945, o Brasil viveu uma Ditadura Civil com presidente Getúlio Vargas. Logo não houve mudanças significativas na Constituição Federal de 1937 não houve nenhuma mudança significativa na questão tributária, mantendo-se o previsto na Constituição anterior.

Uma pequena mudança começou a ocorrer na Constituição Federal de 1946, quando o Imposto para as Indústrias e Profissões passou a ser de competência dos municípios, assim

⁵ ANDRADE, Pedro Henrique Araújo Pinto. Disponível em: <<https://peandrade9.jusbrasil.com.br/artigos/245264181/evolucao-legislativa-do-iss>>. Acesso em: 21 ago 2018.

⁶ Assim rege o artigo 13, §2º, III da CF/37: “Os municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente: §2º -Além daqueles que participam, *ex vi* dos arts. 8º, §2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: III- o imposto sobre diversões públicas;”

⁷ - Art 8º, I, “g” da CF/37 diz: “Também compete privativamente aos Estados: I- decretar impostos sobre: g) indústrias e profissões.”

⁸ Assim especifica o artigo 11 da CF/37: “É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.”

como o Imposto de Diversões Públicas, conforme prevê o artigo 29, incisos V e VI da CF/1946.⁹

Diante das inúmeras lacunas tributárias, se fez necessário à regulamentação tributária do país por intermédio da Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965. Ela foi a antecessora e precursora do Código Tributário Nacional Brasileiro. Nesta emenda já era possível visualizar os principais princípios tributários em nosso ordenamento jurídico como o da legalidade, anterioridade, princípio da não limitação ao tráfego. Além das imunidades tributárias, como a vedação a cobrança de impostos aos templos de qualquer culto, aos papéis destinados à impressão de jornais e periódicos dentre outras.

Era possível verificar a divisão dos entes federados bem como suas respectivas competências para cada imposto cobrado. A classificação tributária estava dividida em: impostos, taxas e contribuição de melhoria, exatamente como estabelece o artigo 5º do Código Tributário Nacional¹⁰, além da possibilidade da cobrança do empréstimo compulsório por parte da União.

No artigo 15¹¹ da respectiva Emenda Constitucional ainda, é possível observar pela primeira vez, a nomenclatura do Imposto sobre Serviços de forma a absorver o Imposto sobre Indústrias e Profissões e o de Diversões Públicas, porém no parágrafo único estipula-se que será por intermédio de Lei Complementar e os critérios foram estabelecidos para distinção das atividades que couberam a incidência do imposto.

Ao analisarmos o artigo 15 da EC 18/1965, verificamos que o Imposto sobre Serviços (ISS) incide de forma residual, isto é, somente há incidência dele quando a atividade realizada não for compreendida na competência tributária dos Estados e da União e ainda assim podendo qualquer questionamento ser realizado após análise da Lei Complementar.

⁹ Assim diz o artigo 29, incisos V e VI da CF/46: “Além da renda que lhes é atribuída, por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

V- de indústrias e profissões;

VI – sobre diversões públicas;”

¹⁰ Artigo 5º do Código Tributário Nacional: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

¹¹ Artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18 de 01-12-1965: “Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. Parágrafo único: Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12”

A promulgação da Constituição Federal de 1967 onde, de forma constitucional, a nomenclatura do Imposto sobre Serviço foi reconhecida como de competência dos Municípios. Porém os serviços deviam ser definidos em Lei Complementar, assim previsto no artigo 25, inciso II da CF/1967.¹²

Em seguida, temos a Emenda Constitucional nº 01 de 17-10-1969, onde pela primeira vez mencionou a alíquota do Imposto sobre Serviço, de forma a estabelecer que, somente por lei complementar, poderia se estabelecer a alíquota máxima do respectivo imposto, assim mencionado no artigo 24, inciso II, §4º da EC 01/1969.¹³

Em 1988 foi promulgada a Constituição Federal vigente até hoje em nosso ordenamento jurídico, de forma a prevalecer o fato gerador do Imposto Sobre Serviços sendo a prestação de serviço de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II da CF¹⁴, de forma a abandonar aquela antiga impressão de ser considerado um imposto residual, situação esta levantada pelas Cartas Magnas anteriores e discutida incansavelmente pelos juristas da época.

1.3. A Previsão Histórica Do Imposto Sobre Serviços Nas Leis Infraconstitucionais

A incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza passou a existir somente quando não havia a incidência de atividades compreendidas na competência dos Estados e da União, conforme regra mencionada na Emenda Constitucional 18/1965.

Diante de tal situação e buscando regulamentar as atividades compreendidas principalmente dos Estados, fora editado o Decreto-lei 406/1968 onde tratava do imposto ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadoria) e também do ISS (Imposto Sobre Serviços)

¹² Artigo 25, II da CF/37: “Compete aos Municípios decretar impostos sobre:
II- serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.”

¹³ Artigo 24, inciso II, §4º da EC 01 de 17.10.1969: “Compete aos municípios instituir imposto sobre:
II- serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

§4º Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.”

¹⁴ Assim prevê o ISS na Constituição Federal de 1988: “ Art. 156 Compete aos municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II definidos em lei complementar.”

onde continha uma lista em anexo contendo 29 (vinte e nove) atividades relacionadas, cujo exercício implicava na incidência do Imposto Sobre Serviços, conforme dispunha o artigo 8º¹⁵. Decreto este que criou uma discussão doutrinária e jurisprudencial gigantesca quanto à incidência do Imposto sobre determinada atividade de forma a analisar a interpretação da lista em anexa, se ela seria taxativa ou exemplificativa.

Pouco tempo depois, outro decreto-lei foi editado, sendo o nº 834 de 08/09/1969 onde se tentou apaziguar a discussão levantada pelo Decreto 406/1968, de forma a estabelecer que na hipótese de fornecimento de mercadorias não estar especificada na lista de serviços em anexo, ficaria sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) apenas, não incidindo o Imposto de Prestação de Serviços. Além disso, a lista de serviços em anexo foi aumentada consideravelmente para 66 (sessenta e seis) itens.

Ainda em discussão sobre a incidência ou não do imposto sobre serviços, fora editada a Lei Complementar 56 de 15/12/1987 de forma aumentar os serviços da lista anexa, sendo de 66 (sessenta e seis) itens para 100 (cem) itens.

No ano de 2003, foi editada a Lei Complementar 116, que era aguardada por muitos, para sanar as grandes guerras fiscais entre os municípios pois, a Constituição Federal de 1988 ao sedimentar o entendimento que os municípios tinham competência para legislar sobre tal imposto, abriu-se margem para bitributações, criação de alíquotas diferenciadas, base de cálculo reduzida e tudo o que mais fosse necessário para atrair contribuintes.

O Brasil possui cerca de 5570 (cinco mil, quinhentos e setenta) municípios¹⁶ e se cada município legislasse a sua maneira e seu entendimento sobre o Imposto sobre Serviços de sua competência? Pois a Constituição Federal de 1988 sedimentou o entendimento da competência plena dos municípios para este Imposto.

¹⁵ Assim dizia o artigo 8º do Decreto-lei 406/68 : “O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.

§3º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.”

¹⁶ Fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Munic%C3%ADpios_do_Brasil – Acesso em 22. Ago. 2018;

Hoje, após a criação da Lei Complementar 116/2003, podemos continuar analisando toda essa sistemática em outra perspectiva e principalmente: segurança jurídica. Pois os 5570 (cinco mil, quinhentos e setenta) municípios existentes no Brasil devem obedecer a Constituição Federal de 1988 juntamente com a Lei Complementar mencionada, sob pena de inconstitucionalidade principalmente na questão da retenção do referido imposto, tratada no artigo 3º desta Lei Complementar e que será desenvolvida mais a frente com maiores especificidades.

Em 2016, a Lei Complementar 116 passou por alterações por meio da edição da Lei Complementar 157/2016 cujo objetivo principal era reforçar o combate à guerra fiscal, de forma a inserir junto ao ordenamento jurídico a alíquota mínima de recolhimento do referido imposto, sendo 2% (dois por cento)¹⁷ e na hipótese de algum município editar lei com alíquota inferior a estipulada, tal ordenamento seria nulo.

Além disso, foi introduzido o artigo 10-A assegurando a constituição de crime improbidade administrativa conforme explica Adolpho Bergamini¹⁸:

Mais ainda, a LC 157/2016 deu nova redação à Lei 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa). Introduziu o artigo 10-A, a partir do qual passa a constituir ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõe o artigo 8º-A da LC 116/2003. A pena a esse ilícito é de perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

¹⁷ Assim rege o artigo 8º-A da Lei Complementar 157/2016: “A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente de aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador de serviço.

§3º A nulidade a que se refere o §2º deste artigo gera, para o prestador de serviço, perante o Município ou Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito a restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sobre a égide da lei nula.”

¹⁸ BERGAMINI, Adolpho. **Curso de ISS/ Adolpho Bergamini**. 1º ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 188.

Diante desta situação, é evidente a tentativa do legislador em apaziguar as guerras fiscais existentes e que não beneficia nenhum município: tanto para o município que perdeu o contribuinte por conta de um benefício recebido, quanto para aquele município que cobra valores baixos para atrair contribuintes uma vez que acaba onerando suas receitas com práticas totalmente inconstitucionais e que prejudicam os demais contribuintes com o retorno o qual se deva dar.

1.4. Conceito

Iniciando a análise do conceito de Imposto sobre Serviços por meio do artigo 1º da Lei Complementar 116/03 o que diz:

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.

Na literalidade da lei, uma dúvida surge em relação ao conceito de serviços de qualquer natureza: Seria toda e qualquer forma ou espécie de serviço que poderia ser enquadrado como serviço de qualquer natureza? Em análise a este questionamento Professor Aires Fernandino Barreto¹⁹ esclarece:

... não é todo e qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um “fazer”. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. Aliás, vulgarmente, a palavra trabalho é usada com a mais lata significação, de modo a configurar um gênero bastante compreensivo. É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”.

¹⁹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p 29.

Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.

Diante desta explicação, podemos chegar a uma breve conclusão: para que seja considerado um serviço, se faz necessário um esforço humano para outra pessoa ou um terceiro, não podendo chamar de serviço aquele realizado para si próprio. Mas, todo serviço realizado a outra pessoa necessariamente é passível de incidência do Imposto Sobre Serviço? Professor Aires Fernandino Barreto²⁰ comenta:

Convém lembrar que ao trabalho exercido em favor próprio, além de conceitualmente não revestir todas as características da espécie de serviço, falta o cunho econômico. Dá-se o mesmo quanto ao trabalho desempenhado por motivação afetiva, a título desinteressado; ao desenvolvimento por diletantismo, ao caritativo, altruístico, de cordialidade ou de favor, que não tem conteúdo econômico, nota essencial à caracterização da hipótese de incidência desse e dos demais impostos. É que a Constituição Federal assim o exige pela adoção do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1^o21), exigência esta que se aplica a todos os tributos. Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva.

Em síntese, diante das explicações do Professor Aires Fernandino Barreto, podemos concluir-se que serviços de qualquer natureza nada mais é do que serviços de qualquer espécie realizados a outra pessoa ou terceiro com cunho econômico. Não podem ser consideradas como fato jurídico tributável²² aquelas situações em que há a prestação de serviço para si próprio ou mesmo que realizado a outrem de forma gratuita ou de forma afetiva uma vez que não houve cunho econômico, isto é, não há contraprestação em dinheiro pela realização de tal ato.

²⁰ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p 29.

²¹ Assim prevê o artigo 145, §1º da CF/88: "A União, os Estados, o Distrito Industrial e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

²² Fato jurídico tributável é assim defendido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, uma vez que fato gerador não necessariamente tenha efeitos no mundo jurídico. O direito não necessita emprestar conceitos de outras áreas para explicar determinado fenômeno, ele mesmo pode construir sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. Leia-se CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**, 10º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p 177.

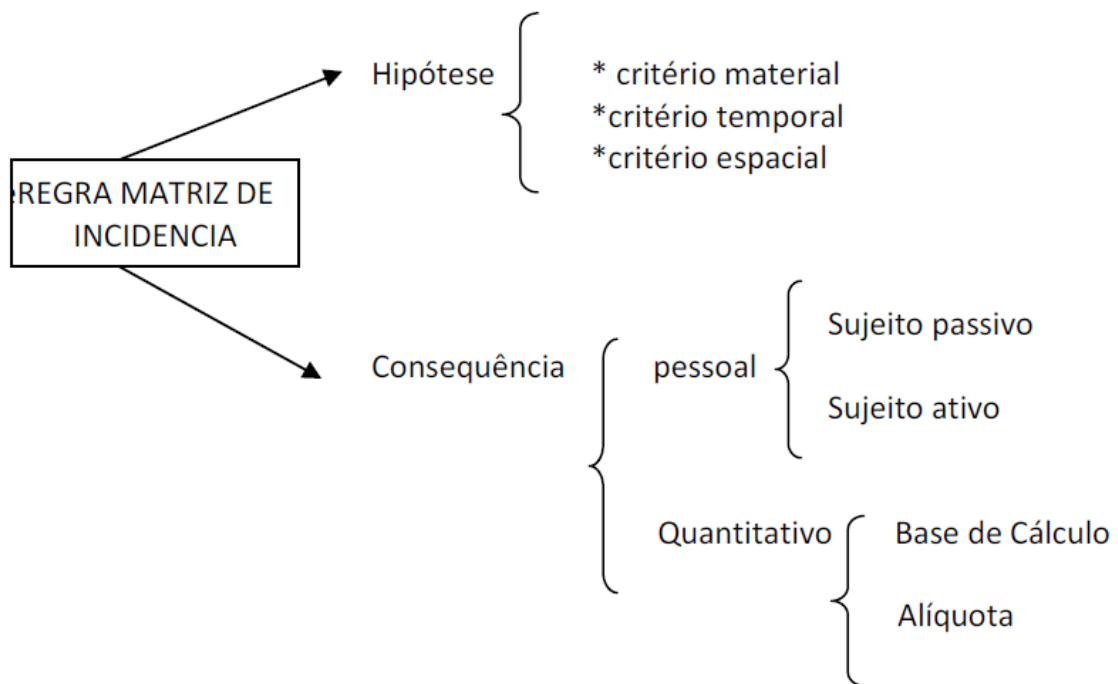
2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em estudo e análise as normas jurídicas, professor Paulo de Barros Carvalho verificou que alguns componentes se faziam presentes na discriminação das normas, componentes estes utilizados pelo legislador na criação das normas e por conta desta continua utilização, criou um esquema lógico-semântico aplicável em qualquer norma jurídica. Assim explica Aurora Tomazini de Carvalho²³:

PAULO DE BARROS CARVALHO, inspirado nas lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos, percebeu a repetição de alguns componentes e assim apresentou a regra matriz de incidência tributária, estabelecendo um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito).

Diante deste profundo estudo verificou-se a possibilidade de esquematizarmos de forma padronizada os critérios o qual compõem a regra matriz de incidência, uma vez que esses critérios se fazem presentes em todas as normas jurídicas. Deve-se ter em mente que a falta de um ou mais critérios especificados pode colocar em risco a regulamentação desejada pelo legislador e consequentemente tornar totalmente nula tal legislação. Abaixo podemos visualizar o esquema padrão da regra matriz de incidência:

²³ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito – o constructivismo lógico semântico**, 5ªed, São Paulo:Editora Noeses, 2016, p 387/388.

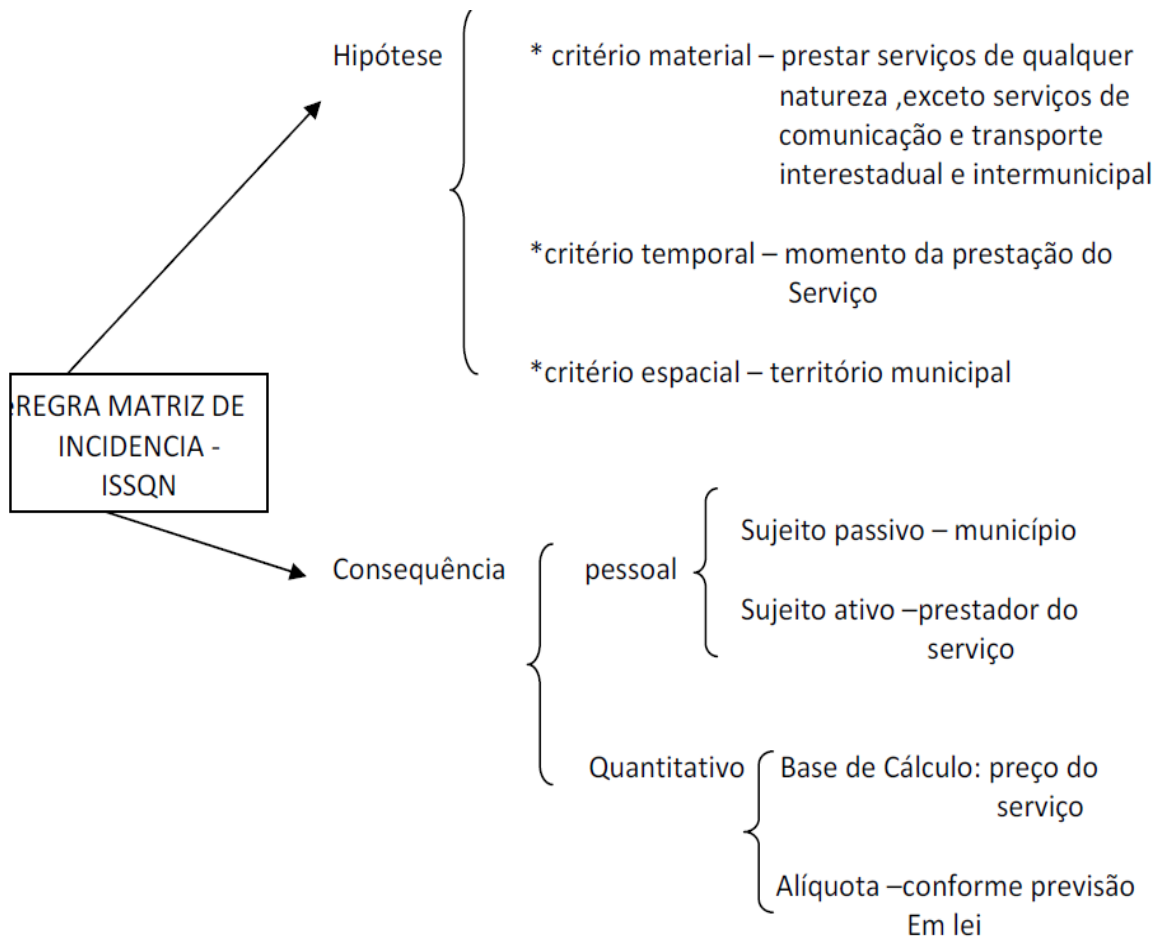


Para melhor explicar o esquema acima, as palavras do professor Paulo de Barros Carvalho²⁴:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa meditação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vetor semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; e desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

²⁴ - CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**, 6º Ed São Paulo: Noeses, 2015, p 629.

Diante da explicação acima, podemos interpretar a legislação do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e formar a seguinte estrutura da regra matriz de incidência do imposto em questão:



A seguir, comentaremos cada critério da regra matriz de incidência, tanto em sua forma abstrata como na forma específica do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

2.1. Critério Material da Regra Matriz de Incidência Tributária

O critério material do tributo está relacionado a delimitação do núcleo do acontecimento, isto é, a prática do fato jurídico tributável de determinado tributo. Em regra, descreve um proceder humano. Professor Roque Antonio Carrazza²⁵ assim explica:

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**, São Paulo:Noeses, 2010, p 62

O aspecto material da hipótese de incidência tributária descreve a conduta (ou estado de fato) do sujeito passivo tributário, apta a fazer nascer o tributo. Sempre designa o comportamento das pessoas, em situações que poderíamos chamar de: (i) dinâmicas (“fazer”, “dar”, “transferir”, “entregar”, “despedir”, “adquirir”, “vender”, “comprar”, “importar”, “exportar” etc.) ou (ii) estáticas (“ser”, “não ser”, “estar”, “não fazer”, “permanecer” etc.). Mais: este comportamento deve estar necessariamente qualificado por um complemento, simples ou composto, que indique qual a ação, positiva ou negativa, ou qual o estado de fato que fará nascer a obrigação tributária (adquirir “bem imóvel”, ser “proprietário de veículo automotor”, obter “rendimentos”, praticar “operação de crédito”, prestar “serviço de transporte intermunicipal” etc.)

Diante da explicação genérica dada pelo professor Roque Antonio Carrazza, tal conceito para o critério material do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, onde José Eduardo Soares de Melo²⁶ explica:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado. [...] Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de “serviço” como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a “prestação do serviço”, porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários.

Diante de tais explicações podemos concluir-se que o critério material envolve a conduta realizada por pessoas à outras pessoas. Essa conduta, em relação à área tributária, envolve uma ação e um complemento. No caso, tratando da incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, a conduta ou a ação a ser praticada é a “prestação” e o

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS Teoria e Prática**, 6º ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p 46 e 48

complemento seria “serviço para outra pessoa”, ressaltando que esta conduta teve ser realizada com cunho econômico, caso contrário não há a incidência do respectivo imposto.

2.2. Critério Temporal da Regra Matriz de Incidência Tributária

O critério temporal do tributo está relacionado com momento que a conduta, ação ou fato jurídico tributável é realizada. Em regra, o próprio ordenamento jurídico especifica a partir de qual momento o tributo passa a incidir. O professor Roque Antonio Carrazza²⁷ esclarece:

Também a hipótese de incidência tributária deve indicar, de modo expresso ou implícito, os elementos que permitem, diante do caso concreto, identificar o exato momento (aspecto temporal) em que a conduta (ou a situação de fato) nela descrita efetivamente ocorreu. Este momento poderá ser (i) o primeiro dia do exercício financeiro, no caso do IPTU, do ITR e do IPVA, (ii) o átimo em que se dá a saída da mercadoria, decorrente de uma operação mercantil, no caso do ICMS-operações mercantis, (iii) o momento da morte do de cujus, no caso do imposto sobre transmissões “causa mortis”, (iv) o acréscimo patrimonial havido ao longo do exercício financeiro, no caso do IR, e assim diante. Enfim, os exemplos podem ser multiplicados, que são legião. O importante é termos presente que o fato imponível somente será tido como realizado quando ocorrer o evento que a lei considera apto a fazer nascer a obrigação tributária.

Diante da explicação genérica dada pelo professor Roque Antonio Carrazza, pode-se transferir tal conceito para o critério temporal do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, onde José Eduardo Soares de Melo²⁸ esclarece:

A incidência ataca unicamente o resultado de uma situação, estado, operação, serviço que – enquanto não verificado – não faz eclodir o tributo, desencadeando os efeitos que lhes são pertinentes.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**, São Paulo:Noeses, 2010, p 74 e 75.

²⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS Teoria e Prática**, 6º ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p 244 e 245

Tratando-se de ISS, impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material (“prestação de serviços”) nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização (conclusão ou medição por etapas) dos serviços é que o ocorre respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal.

Diante de tais esclarecimentos observa-se que o critério temporal envolve o momento ou o resultado de uma determinada situação, operação ou serviço se deu como concretizada. No caso, em se tratando da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o momento o qual o respectivo imposto incide é na prestação do serviço de forma a concluir ou consumir o que fora estipulado entre as partes e assim configurar o liame jurídico entre as partes.

2.3. Critério Espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária

O critério espacial do tributo está relacionado ao local o qual será realizada a conduta, ação ou fato jurídico tributável de determinado tributo. Em regra, o próprio ordenamento jurídico especifica a partir de qual momento o tributo passa a incidir. O professor Roque Antonio Carrazza²⁹ diz:

A hipótese de incidência tributária também contém um aspecto espacial. Noutras palavras, aponta expressa ou implicitamente, o local onde deverá ocorrer a conduta (ou estado de fato) que será havida por fato imponível e, em consequência, fará nascer a obrigação tributária, após observados os procedimentos adequados. Em resumo, o aspecto espacial refere-se as circunstâncias de lugar relevantes ao nascimento do tributo.

Após explicação genérica dada pelo professor Roque Antonio Carrazza, podemos transferir tal conceito para o critério espacial do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, onde José Eduardo Soares de Melo³⁰ esclarece:

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**, São Paulo:Noeses, 2010, p 70

³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS Teoria e Prática**, 6º ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p 266.

Não é pelo fato de a empresa prestadora de serviço utilizar galpão (mantendo ferramentas e onde seus funcionários trocam de roupa etc.) em um canteiro de obras ou no imóvel do tomador dos serviços (que pode ser o estabelecimento deste), que poderá ser considerado estabelecimento para fins de exigibilidade do imposto.

Justificável a assertiva de que o estabelecimento prestador não será um singelo depósito de materiais ou a existência de um imóvel, sendo necessária a organização, unificada em uma unidade econômica indispensável à prestação do serviço. O local onde se situar tal organização (de fato, não por ficção formal ou declaração de fachada do contribuinte) atrairá o âmbito de validade territorial da lei municipal respectiva.

De acordo com tais posicionamentos entende-se que o critério espacial envolve o local onde tal conduta foi realizada de forma a analisar ainda, o local onde o serviço foi encerrado. E se tratando do Imposto Sobre Serviço há que se averiguar não só onde o prestador do serviço está sediado, mas como e onde o serviço foi prestado e finalizado. A regra é que tal imposto incida no município o qual o prestador está sediado, mas há situações o qual o tomador do serviço é responsável pelo recolhimento e não o prestador do serviço, conforme prevê o artigo 3º da Lei Complementar 116/03, porém esta situação será tratada em momento oportuno.

2.4. Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência

O critério pessoal da Regra Matriz de Incidência trata das pessoas envolvidas nesta relação: aquele responsável pela exigência do tributo e aquele responsável em pagar o tributo por conta de ter praticado o fato jurídico tributável. Professor Paulo de Barros Carvalho³¹ explica esta relação de sujeição ativa e passiva:

A hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito

³¹- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**, 10º ed. Editora Saraiva, 2015, p 136.

passivo será cometido do dever jurídico (ou dever subjetivo) de prestar aquele objeto.

Depois do esclarecimento dado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, aplica-se a explicação subjetiva do critério pessoal para a objetividade do Imposto Sobre Serviço de Natureza em relação aos sujeitos ativos e passivos da relação, conforme explicação de José Eduardo Soares de Melo³²:

Assim os Municípios são dotados de privatividade para criar o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, sendo questionável a instituição desse imposto por Município localizado em âmbito territorial desvinculado daquele em que ocorrera a efetiva prestação dos serviços.

[...] No polo passivo tributário insere-se a figura do contribuinte, considerada a pessoa que mantém a relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que realiza o fato gerador, voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito ativo.

Portanto o critério pessoal envolve as pessoas da relação tributária em regra, o sujeito ativo na qualidade de credor, no caso sendo o Município e responsável pela cobrança do imposto em questão e do outro lado o sujeito passivo, o devedor ou praticante do fato jurídico tributável responsável pelo recolhimento do imposto, no caso o contribuinte, podendo este ser tanto a pessoa física como pessoa jurídica.

2.5. Critério Quantitativo Da Regra Matriz De Incidência Tributária

O último critério o qual compõe a regra matriz de incidência, trata-se do critério quantitativo. Este critério envolve valores pecuniários o qual o sujeito passivo deve entregar ao sujeito ativo. O valor apurado por meio de uma base de cálculo informado pela legislação,

³² MELO, José Eduardo Soares de. **ISS Teoria e Prática**, 6º ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p 14 e 15

multiplicado por uma alíquota ora estabelecida pela mesma lei. Assim comenta Aurora Tomazini Carvalho³³:

Tal objeto pode ser quantificado ou não. No caso das normas tributárias, que instituem tributos, por exemplo, o objeto da prestação é pecuniário, o contribuinte, posto na posição sintática do sujeito passivo, tem o dever jurídico de entregar aos cofres públicos certa quantia em dinheiro, determinável em razão da base de cálculo e alíquotas eleitas pelo legislador. Por isso, é que PAULO DE BARROS CARVALHO refere-se a um critério quantitativo no conseqüente da regra matriz de incidência tributária e não a um critério prestacional.

Comprova-se que Aurora Tomazini Carvalho, segue o pensamento de professor Paulo de Barros Carvalho ao considerar o critério quantitativo como um critério necessário para se apurar o valor pecuniário que o sujeito passivo deve entregar ao sujeito ativo. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo³⁴ temos os esclarecimentos quanto o critério quantitativo bem como os elementos que o compõe, sendo a base de cálculo e alíquotas:

[...] Todavia, a grandeza contida no tributo, transformada em expressão numérica, só é factível pelo conhecimento preciso da base imponible, caracterizadora do quantum devido pelo contribuinte.

[...] A base de cálculo deve ater-se, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais e ao fato imponible, sendo que a circunstância de a Constituição Federal não ter indicado os elementos quantificadores dos tributos não significa que o legislador ordinário esteja livre para instituí-los como melhor lhe aprouver.

[...] A figura da alíquota constitui um dos componentes do aspecto quantitativo da norma tributária (com exceção das taxas), tendo sido observado que congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico.

³³ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito – o constructivismo lógico semântico**, 5ªed, Editora Noeses, 2016, p 422.

³⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS Teoria e Prática**, 6º ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p 204,205 e 238.

[...] Estas considerações permitem visualizar a nítida dissociação entre a base de cálculo e alíquota, pois, enquanto a primeira constitui o elemento básico, a efetiva grandeza da materialidade tributária, a alíquota representa parte, quota, ou fração desse determinado montante.

Ao considerar de extrema importância o critério quantitativo, uma vez que ele é o responsável em estabelecer a quantia a ser despendida pelo sujeito passivo ao sujeito passivo. Observa-se que a Lei Complementar 116/2003 especifica o que deve ser considerado a base de cálculo³⁵, no caso a prestação de serviço bem como o valor das alíquotas incidentes³⁶. Portanto a estrutura para cobrança por parte dos Municípios, foram definidas por intermédio da Lei Complementar, porém detalhes mais específicos podem variar de acordo com cada Município uma vez que cada Município possui competência tributária para legislar.

2.6. O Artigo 3º Da Lei Complementar 116/2003 e a Obrigatoriedade do Recolhimento Pelo Tomador de Serviço

De acordo com o que foi escrito, uma das discussões acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é em relação para qual município se deve recolher o imposto uma vez que, conforme vimos o critério temporal da regra matriz de incidência, o imposto deve ser recolhido no momento em que o serviço é concluído e muitas vezes, o serviço pode ser começado em um município e finalizado em outro ou até mesmo um prestador de serviço ser estabelecido em um determinado município e realizar o serviço em outro município.

Visualizando esta situação, a Lei Complementar 116/2003 estabeleceu em seu artigo 3º uma exceção: que no exercício de determinadas atividades exercidas, o imposto deve ser recolhido pelo tomador do serviço, isto é, aquele que contratou o serviço e não aquele que prestou o serviço.

Assim explica Adolpho Bergamini³⁷:

³⁵ Assim prevê o artigo 7º da Lei Complementar 116/2003: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

³⁶ Tanto as alíquotas máximas quanto mínimas estão mencionadas na Lei Complementar 116/2003, no caso devendo ser o máximo de 2% (dois por cento) e o máximo 5% (cinco por cento), conforme assim estabelece os artigos 8º, inciso II e 8ºA da referida Lei Complementar.

³⁷ BERGAMINI, Adolpho. **Curso de ISS/ Adolpho Bergamini**. 1º ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p 139.

De acordo com o artigo 3º, “caput”, da LC 116/03, em linhas gerais, o ISS devido ao Município no qual se localiza o estabelecimento do prestador de serviços, ou, na falta de estabelecimento, no domicílio do prestador. Não há, na letra do caput do referido artigo 3º, qualquer condição à sua aplicação. Não há, na redação, qualquer informação de que o caput, para gerar efeitos, dependa da natureza do serviço, ou mesmo se para sua execução é necessário o deslocamento da mão de obra do estabelecimento ao local da prestação. Mas, o mesmo artigo 3º cria exceções à regra. Nas hipóteses relacionadas em seus incisos, o ISS será devido ao Município onde o serviço é prestado. O propósito desta lista é dirimir conflitos de competências existentes entre os Municípios quando ainda vigia o antigo Decreto-lei 406/1968.

As atividades ou hipóteses relacionadas nos respectivos incisos do referido artigo, verifica-se que envolvem atividades que podem se iniciar em um município e finalizar-se em outro, não sendo necessariamente uma regra. O legislador vendo tal situação, muito inteligente, amarrou o recolhimento do imposto a simples realização do fato jurídico tributário do imposto, deixando de lado o momento da finalização do serviço.

Para que possamos melhor visualizar tal situação, daremos o exemplo do artigo 3º, inciso III³⁸ da Lei Complementar 116/2003, onde envolve a prestação de serviço envolvendo execução de obra. Uma construtora quando contratada para a execução de uma obra, pode executar essa obra no mesmo município o qual é estabelecida ou em outro município distinto ao seu estabelecimento. Por conta da regra estabelecida, o responsável pelo recolhimento do imposto é o tomador de serviço independente onde ele seja estabelecido desde que no território nacional. Desta forma, o imposto pode ser recolhido, por intermédio do tomador de serviço, sendo ele estabelecido no mesmo município do prestador do serviço ou não.

Há que se ressaltar que não são todos os serviços cujo recolhimento deva ser feito pelo tomador de serviço, apenas aqueles relacionados nos incisos do artigo 3º. As demais

³⁸ -Assim diz o artigo 3º, III da Lei Complementar 116/03: “O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do 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:

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

atividades, devem seguir a regra: o imposto incide sobre a prestação de serviço, devendo ser destinado ao Município cujo o contribuinte se estabelece.

3. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO EM RELAÇÃO AO SIMPLES NACIONAL

Dando continuidade, do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, a legislação tende a acompanhar o momento o qual sociedade se encontra e evoluir juntamente conforme ela caminha. Na tentativa do Brasil auxiliar as micro e pequenas empresas junto ao mercado nacional criou o regime de tributação: Simples Nacional.

O regime do Simples Nacional surgiu por intermédio da Lei Complementar 123/2006 com o intuito de estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido as micro e pequenas empresas³⁹, visando seu crescimento econômico por meio de uma tributação diferenciada as demais empresas.

A forma diferenciada de tributação envolve a unificação de todos os tributos incidentes sobre a operação empresa cuja arrecadação sendo de responsabilidade da União onde, por intermédio de alíquotas diferenciadas, previstas em lei e estabelecidas de acordo com a faixa de faturamento obtida ao longo do ano⁴⁰.

O Comitê Gestor é responsável pela administração, uma vez que tal tributação abrange todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal (RFB), dois dos estados e Distrito Federal e dois dos municípios.

O Simples Nacional diferencia as empresas Micro Empresário Individual (MEI), Micro Empresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) por intermédio de seu faturamento, os quais são:

³⁹ Vide artigo 1º da Lei Complementar 123/2006.

⁴⁰ <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3> –Acesso em 03. Set. 2018.

Modalidade	Receita limite apurada ao ano:
Micro Empresário Individual (MEI)	Até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) ⁴¹
Micro Empresa (ME)	Igual ou superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) ⁴²
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	Superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e inferior a R\$ 4.800.000,00 (Quatro milhões e oitocentos mil reais) ⁴³

Verificado a modalidade e a receita limite auferida podemos, posteriormente analisar a atividade o qual a empresa se encaixa, por intermédio das atividades relacionadas em cada Anexo, estabelecido na Lei Complementar 123/2006 e posteriormente a faixa de faturamento. Diante desta informação encontramos as alíquotas incidentes sobre determinada atividade realizada pela empresa bem como percentual de repartição o qual cada tributo compõe. Vide abaixo os anexos estabelecidos na Lei Complementar 123/2006:

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Vigência: *a partir de 01/01/2018*)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio ⁴⁴

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	—
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00

⁴¹ - Previsão no artigo 18-A, parágrafo 1º da Lei Complementar 123/2006.

⁴² Previsão no artigo 3º, inciso I da Lei Complementar 123/2006.

⁴³ Previsão no artigo 3º, inciso II da Lei Complementar 123/2006.

⁴⁴ O Anexo I da Lei Complementar 123/06 está relacionado as atividades de comércio exercida pelos contribuintes;

4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	–

ANEXO II DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Vigência: *a partir de 01/01/2018*)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria ⁴⁵

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	–
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	IPI	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%

⁴⁵ O Anexo II da Lei Complementar 123/06 está relacionado as atividades de indústria exercida pelos contribuintes;

3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	–

ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Vigência: *a partir de 01/01/2018*)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-B do art. 18 desta Lei Complementar⁴⁶

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	–
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00

⁴⁶ O Anexo III da Lei Complementar 123/06 está relacionado as atividades de creche, pré escola, estabelecimento de ensino fundamental, escolas profissionais, técnicas e de ensino médio, línguas estrangeiras, artes, cursos de pilotagem, preparatórios para concursos, dentre outros exercida pelos contribuintes;

4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00		16,00%	35.640,00		
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00		21,00%	125.640,00		
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00		33,00%	648.000,00		
Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS (*)
1ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	14,05%	3,05%	43,40%	32,00%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50% (*)
6ª Faixa	35,00%	15,00%	16,03%	3,47%	30,50%	—
<p>(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:</p>						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS

5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,92537%	(Alíquota efetiva – 5%) x 6,02%	(Alíquota efetiva – 5%) x 5,26%	(Alíquota efetiva – 5%) x 19,28%	(Alíquota efetiva – 5%) x 4,18%	(Alíquota efetiva – 5%) x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 5%
--	---	---	--	---	---	---------------------------------

ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Vigência: a partir de 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços
relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar⁴⁷

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	–
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	828.000,00

⁴⁷ O Anexo IV da Lei Complementar 123/06 está relacionado as atividades de prestação de serviços envolvendo a construção de imóveis e obras de engenharia civil, incluindo a subempreitada, execução de projetos e paisagismo e decoração de interiores, dentre outros exercida pelos contribuintes;

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS (*)
1ª Faixa	18,80%	15,20%	17,67%	3,83%	44,50%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	20,55%	4,45%	40,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	19,73%	4,27%	40,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	18,90%	4,10%	40,00%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	18,08%	3,92%	40,00% (*)
6ª Faixa	53,50%	21,50%	20,55%	4,45%	–

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:

Faixa	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	(Alíquota efetiva – 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva – 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva – 5%) x 30,13%	(Alíquota efetiva – 5%) x 6,54%	Percentual de ISS fixo em 5%

ANEXO V DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Vigência: *a partir de 01/01/2018*)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar⁴⁸

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	—
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS

⁴⁸ O Anexo V da Lei Complementar 123/06 está relacionado as atividades de prestação de serviços envolvendo profissionais autônomos como medicina veterinária, serviço de comissária, despachantes de tradução e interpretação, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, dentre outros exercida pelos contribuintes

1ª Faixa	25,00%	15,00%	14,10%	3,05%	28,85%	14,00%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	14,10%	3,05%	27,85%	17,00%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	14,92%	3,23%	23,85%	19,00%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	15,74%	3,41%	23,85%	21,00%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	14,10%	3,05%	23,85%	23,50%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	16,44%	3,56%	29,50%	—

Diante das tabelas estabelecidas pelo Simples Nacional, podemos simular o cálculo do tributo para uma melhor assimilação neste exemplo abaixo:

Uma empresa de engenharia faturou o valor de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) no mês de agosto/2018 e atingiu a Receita Bruta anual de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) no ano. Nesta situação, a empresa se enquadra ao Anexo V e segunda faixa de referência. Portanto o cálculo do imposto deve ser da seguinte forma: R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) x 18% (alíquota estabelecida) = R\$ 5400,00 (cinco mil e quatrocentos reais). O valor encontrado deduz-se o valor estabelecido na tabela, sendo no caso R\$ 4500,00 (quatro mil e quinhentos reais) e encontramos o valor de R\$ 900,00 (novecentos reais) é o valor do imposto a pagar.

Este valor do imposto, no valor de R\$ 900,00 (novecentos reais) será rateado da seguinte forma abaixo:

Valor do imposto	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
	23%	15%	14,10%	3,05%	27,85%	17%

R\$ 900,00	R\$ 207,00	R\$ 135,00	R\$ 126,90	R\$ 27,45	R\$ 250,65	R\$ 153,00
------------	------------	------------	------------	-----------	------------	------------

Está é a sistemática do Simples Nacional, onde o objetivo é estimular as micro e pequenas empresas junto a economia brasileira mas que na realidade não é trivial como pode se supor.

3.1. Houve mudanças na regra matriz da incidência por conta do Simples Nacional?

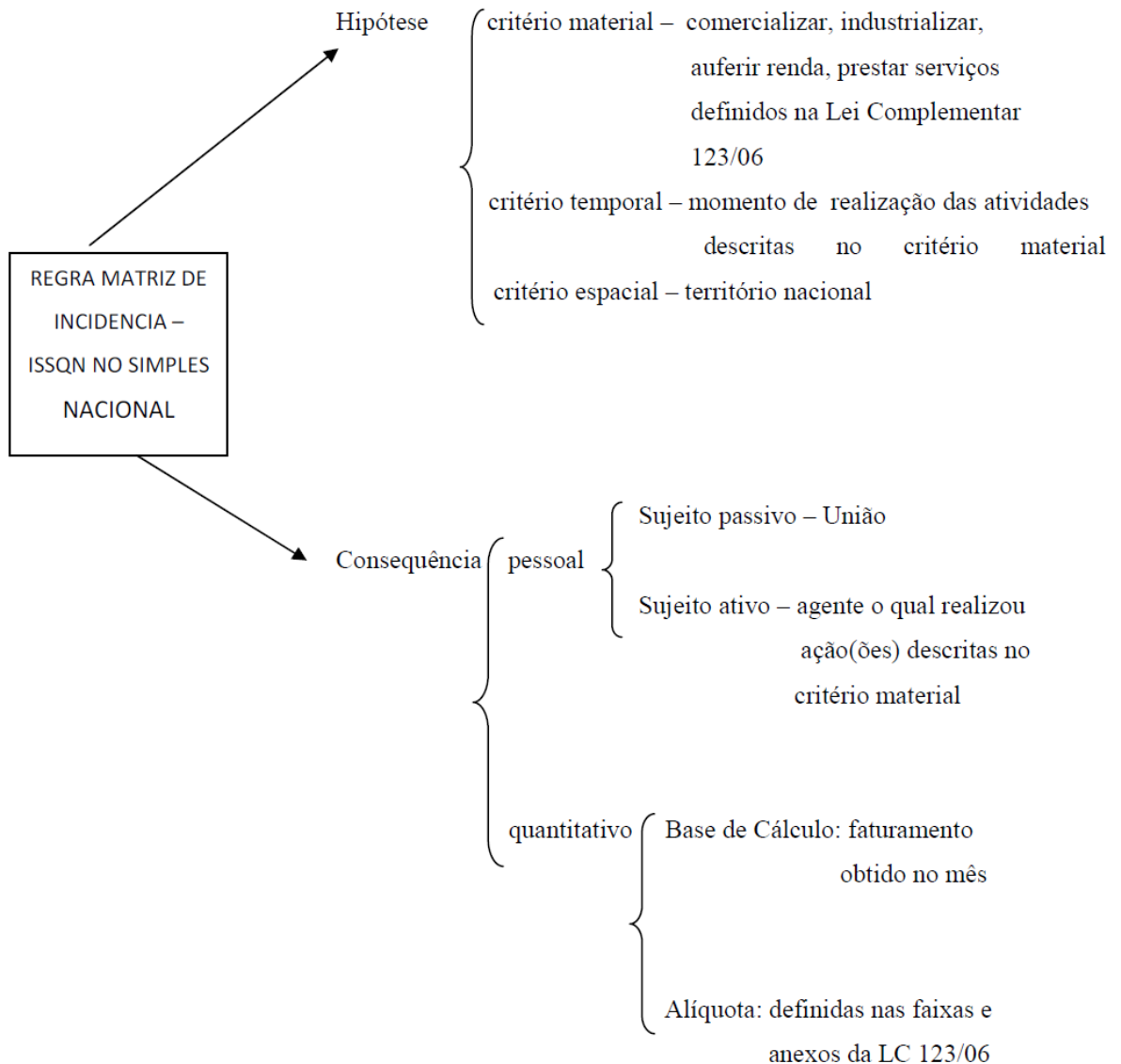
O Simples Nacional não é um novo tributo criado pela Constituição Federal ou regulamentado por leis infraconstitucionais. O Simples Nacional é um regime tributário, concedido a micro e pequenos empresários para estimular sua economia e assim possibilitar a competitividade entre seus concorrentes.

Diante dessa concessão realizada entre todos os entes federados, no caso a União, Estados e Municípios, cuja administração é feita pelo Comitê Gestor a arrecadação é feita de forma única por meio da DASN (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) cuja competência é da União.

A apuração é feita de forma mensal com base no faturamento da empresa obtida ao longo do mês, tendo como vencimento todo dia 20 (vinte) de cada mês, sempre acompanhando o faturamento acumulado dos últimos 12 (doze) meses pois é por intermédio dele que verifica-se as alíquotas incidentes conforme a faixa de faturamento acumulada. O cálculo da respectiva guia é feita por intermédio de um sistema fornecido pela Receita Federal⁴⁹ e acessado por intermédio de código de acesso e senha ou certificado digital, onde o contribuinte ou seu representante legal é responsável pelo cadastramento e acesso.

Dessa forma a regra matriz de incidência tributária dos tributos abrangentes pelo sistema de tributação na modalidade do Simples Nacional é o seguinte:

⁴⁹ - <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Servicos/Grupo.aspx?grp=5> – Acesso em 04. Set.2018.



A União arrecada e repassa os respectivos valores obtidos aos demais entes federados de acordo com a tabela em Anexo da Lei Complementar 123/2006. Na hipótese de divergência na arrecadação cada ente federado tem a competência de efetuar a devida cobrança diretamente ao contribuinte.

04. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Encontra-se a definição de obrigação acessória junto ao Código Tributário Nacional, seu artigo 113, parágrafo 2º e 3º:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Diante de tal definição, conclui-se que obrigação acessória advém de previsão em legislação tributária para estabelecer eventuais prestações, sejam elas positivas ou negativas relativas a arrecadação ou da fiscalização dos tributos ou em outras palavras: são obrigações a serem cumpridas pelos contribuintes ou terceiros a quem a lei estabeleça o cumprimento, de forma que informe o Fisco, por meio de entrega de declarações, podendo ser eletrônicas ou não, referente a assuntos relacionados a arrecadação ou fiscalização de tributos arrecadados ou não.

Quem define o que seria obrigação acessória é Professor Paulo de Barros Carvalho⁵⁰, embora ele considere a expressão “obrigações acessórias” imprecisa, onde ele explica:

Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de obrigações acessórias, nome próprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito etc., e, também, no que entende com atividade tributante que o Estado exerce.

Para melhor visualizar tal situação, temos como exemplo tributário: o Imposto de Renda. A Constituição Federal em seu artigo 153, inciso III da Constituição Federal⁵¹ diz que

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 27º Ed. São Paulo: Noeses, 2016, p 295.

o indivíduo que auferir renda e proventos de qualquer natureza deve efetuar o recolhimento do imposto sobre a renda. Mas como o contribuinte, na condição de sujeito passivo, recolherá o respectivo imposto e o Fisco, na condição de sujeito ativo, tomará conhecimento? Por meio da entrega da Declaração do Imposto de Renda. Neste caso, a Declaração de Imposto de Renda é a obrigação acessória a qual a legislação se refere e caso não seja entregue há a incidência de multa pela obrigação não realizada.

E assim, para todos os tributos há incidência de inúmeros deveres a serem cumpridos pelos sujeitos passivos, tanto pessoas físicas quanto jurídicas, para cumprimento da obrigação tributária. São deveres que, uma vez não cumpridos podem incidir multas altíssimas, como na escrituração de livros digitais fiscais e contábeis na forma digital, expedição de notas fiscais eletrônicas, entrega de declarações dentre outras.

4.1. O lançamento tributário e suas modalidades

As obrigações acessórias são obrigações ou deveres os quais os sujeitos passivos devem cumprir para que a Administração Pública ou Fisco, no caso sujeitos ativos, tomem conhecimento sobre o feito e assim constituir o crédito tributário. A ação ou o ato de entrega desta declaração, damos o nome de lançamento⁵².

Há uma discussão doutrinária sobre o lançamento, se ele seria um ato ou um procedimento administrativo. Assim menciona Roque Antonio Carrazza⁵³:

A liquidação do crédito tributário é levada a efeito por intermédio de um ato administrativo que há nome lançamento.

Temos para nós que o lançamento é um ato administrativo e, não um procedimento administrativo. Pode ser, é certo, o resultado de um procedimento administrativo (assim como a sentença é o resultado de um processo), mas com ele não se confunde. Neste caso, o ato administrativo de

⁵¹ “ Art. 153. Compete a União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza”

⁵² Art. 142 do CTN. “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p 281.

lançamento aplica a lei tributária, ao caso concreto, com base nos elementos coligidos no procedimento administrativo. É pois, ato conclusivo de um procedimento administrativo

O lançamento nada mais é do que o ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não faz nascer o tributo, mas dá resposta, em caráter oficial às seguintes indagações: 1º) quem é o contribuinte?; 2º) quanto ele deve ao fisco?; 3º) onde ele deve efetuar o pagamento do tributo?; 4º) como ele deve efetuar o pagamento do tributo?; e, 5º) quando ele deve efetuar o pagamento do tributo?

Sobre esta eventual dúvida em relação ao lançamento, a definição de Paulo de Barros Carvalho⁵⁴ é a mais esclarecedora:

Se transpusermos o raciocínio para a região das entidades jurídicas, direcionando-o ao campo que nos interessa, podemos aludir ao “lançamento”, concebido como norma, como procedimento ou como ato. Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii). Isto significa afirmar que são semanticamente válidos os três ângulos de análise. Tanto será “lançamento” a norma do art. 142 do CTN, como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que atesta, por eles assinado, com a ciência do destinatário. A prevalência de qualquer das três acepções dependerá do interesse protocolar de quem se ocupe do assunto. Uma coisa, porém, deve ficar bem clara: não pode haver ato de lançamento sem que o procedimento tenha sido implementado. Da mesma forma, não haverá ato nem procedimento sem que uma regra do direito positivo estabeleça os termos das respectivas configurações.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Noeses, 2016, p 372 e 373.

Diante da explicação objetiva de Professor Paulo de Barros Carvalho, o lançamento é um ato, dentro do âmbito do procedimento administrativo o qual a administração pública toma conhecimento sobre o fato jurídico tributável praticado pelo sujeito passivo.

Porém há que se destacar que o lançamento possui modalidades, isto é, o lançamento quando realizado não obedece um único e exclusivo procedimento, mas de acordo com o que a lei estabelece.

São elas, as três modalidades de lançamento:

- Lançamento misto ou por declaração;⁵⁵
- Lançamento direto ou ofício;⁵⁶
- Lançamento por homologação ou autolançamento;⁵⁷

No lançamento misto ou declaração temos a participação de ambos os sujeitos da relação tributária: o sujeito passivo e o sujeito ativo. O sujeito passivo, presta ao sujeito ativo, informações necessárias a confecção do tributo, com base no fato jurídico tributável ocorrido. Cita-se como exemplos de tributos apurados por esta modalidade: O Imposto de Importação (II) e Exportação (IE), o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Já na modalidade lançamento por ofício, o sujeito ativo, dispondo de dados suficientes em seu banco de dados para efetuar a cobrança do tributo, realiza dispensando qualquer informação ou consentimento do sujeito passivo. Em caso análogo os tributos apurados nesta modalidade: Imposto de Propriedade Territorial Urbano (IPTU), Imposto de Propriedade

⁵⁵ Art. 147 CTN. "O lançamento efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou do outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação."

⁵⁶ Art 149. CTN. "O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa recusa-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;"

⁵⁷ Art. 150 CTN. "O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

Veículos Automotores (IPVA), Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuições Corporativas (Conselhos Profissionais) e Contribuição para Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

E por fim, a modalidade de lançamento mais conhecida e utilizada para apuração dos tributos, principalmente pelas pessoas jurídicas: a modalidade por homologação. Nesta modalidade, o sujeito passivo apura e recolhe o tributo antes de qualquer manifestação por parte do sujeito ativo, com base em montante que ele próprio mensura. A homologação o qual será realizada é em relação ao pagamento do tributo e não ao lançamento ocorrido. Em situação parecida os tributos apurados nesta modalidade: Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Renda Pessoa Física (IR), Imposto de Transmissão “Causa Mortis” e Doação (ITCMD), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), dentre outros.

É de extrema importância o conhecimento das modalidades de lançamento e para quais tributos incidem, pois, o lançamento está atrelado ao prazo decadencial dos tributos. Pois é por meio dele que estuda uma possível decadência dos tributos e o prazo inicial do prazo prescricional dos mesmos.

4.2. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza nas notas fiscais de prestação de serviço

As obrigações acessórias são deveres os quais os contribuintes cumprem, sejam elas de forma positiva ou negativa para que Fisco tome conhecimento dos fatos realizados pelo contribuinte, seja no lançamento do fato jurídico tributável, na emissão de documentos fiscais, na escrituração contábil em dia etc.

No lançamento e suas modalidades, vimos que se trata de uma obrigação acessória onde o Fisco toma conhecimento por meio do lançamento do fato jurídico tributável de forma a constituir o crédito tributário, tornando-o exigível e assim dando poderes ao Fisco para iniciar tal cobrança.

Outra obrigação acessória muito importante é em relação à emissão das notas fiscais. Antigamente as notas fiscais eram emitidas por meio de talões, talões estes produzidos e impressos por gráficas. Para emissão delas, se fazia necessário a utilização de papel carbono

em todas as vias, em regra quatro vias, devendo ser preenchidas a mão preferencialmente com letra legível.

Na emissão de notas fiscais de prestação de serviço, alguns municípios exigiam a inserção de selos holográficos em suas vias, como forma de habilitação para realização de serviço contratado, principalmente quando se tratava de empresa localizada em outro município, sob pena de pagamento em duplicidade do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, tanto para o município onde a empresa possuía seu domicílio tributário quanto para o Município do Tomador do Serviço.

Posteriormente, fora liberado a emissão de notas fiscais por meio de sistemas credenciados e impressão por meio de impressoras matriciais, cujos formulários eram contínuos e compostos de folhas carbonadas, o que se evitava sujar as mãos e as roupas. Para a emissão delas, era necessária autorização de todos os órgãos administrativos uma vez que as notas fiscais vinham numeradas em ordem crescente e contínua.

Nesta época, o processo de emissão de notas fiscais era extremamente frágil e passível de fraudes. Além disso, o processo era lento: lento na escrituração das notas fiscais uma vez eram feitas de forma manual, posteriormente via sistemas, lento em eventuais fiscalizações uma vez que o contribuinte recebia autuação do Fisco, era obrigado a apresentar os talões de notas fiscais emitidas dos últimos cinco anos, onde muitas vezes com o prazo prescricional para cobrança já exaurida.

Visando a coibição de eventuais tentativas de fraudes e perda de direitos no prazo de exigir o crédito tributário por conta da prescrição, instituiu-se as notas fiscais eletrônicas. Segundo definição do Portal de Nota Fiscal Eletrônica⁵⁸, trata-se de:

[...] documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura

⁵⁸ - <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4=> - Acesso em 11. Set. 2018;

digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a Autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.

Com a criação e implantação das notas fiscais eletrônicas, o objetivo foi buscar soluções que atingissem as três esferas do Governo de forma a obter uma maior integração administrativa, maior qualidade das informações ao Fisco, diminuição nos custos e carga operacional tanto por parte do Fisco quanto para os contribuintes, aumento na eficácia da fiscalização e aumento das ações fiscais, aumento no intercâmbio de informações entre as esferas governamentais de forma a aumentar o cruzamento de informações em grandes escalas e assim criar a uniformização de procedimentos dentre outros.⁵⁹

Diante deste objetivo, o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) responsável por realizar a celebração de convênio entre os estados, seja na concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais envolvendo os impostos estaduais, celebrou o Ajuste Sinief 7, de 30 de setembro de 2005⁶⁰, o qual instituiu a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE).

Neste ajuste, determinou-se regras a serem cumpridas por todos os contribuintes emissores da respectiva nota, desde o layout das notas como a obrigatoriedade de emissão por meio de certificado digital, cujo arquivo devendo ser na forma XML (Extend Markup Language)⁶¹. Hoje, nos novos processos de fiscalização, os fiscais solicitam aos contribuintes os arquivos XML, quando não já possuem o devido acesso uma vez que a entrega das obrigações acessórias também passaram a ser na forma eletrônica, pois são esses arquivos os reais documentos fiscais. O papel impresso nada mais é do que um Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, o qual chamamos de DANFE, devendo acompanhar as respectivas mercadorias ou entregue aos clientes, compradores, consumidores finais ou tomadores de serviço de determinada operação realizada.

Diante deste Ajuste celebrado pelo CONFAZ, os municípios também começaram a instituir e implantar o uso das notas fiscais de serviço eletrônicas, de forma a seguir o layout

⁵⁹ - https://pt.wikipedia.org/wiki/Nota_fiscal_eletr%C3%B4nica – Acesso em 11 Set. 2018;

⁶⁰ - https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ_011_05_007_05 - Acesso em 11.Set18;

⁶¹ - <https://pt.wikipedia.org/wiki/XML> - Acesso em 13 Set. 2018;

estabelecido em lei, devendo ser emitidas por sistemas credenciados e assim padronizar a emissão em todo território nacional.

Com o advento das notas fiscais de serviço eletrônicas, os sistemas passaram a padronizar e utilizar as regras estabelecidas na Lei Complementar 116/2003, principalmente em relação ao artigo 3º, por tratar dos serviços retidos para outros municípios cuja responsabilidade de recolhimento passou a ser do Tomador de Serviço.

Sem dúvida, com tal implantação, a discussão sobre a retenção diminuiu muito, pois quando as notas fiscais eram emitidas de forma manual, as retenções eram feitas a próprio punho pelo emitente da nota, ficando ao seu critério também a interpretação da lei, de forma a analisar se o serviço prestado tinha o respectivo imposto ou não, abrindo margens para gigantescas discussões em esfera administrativa e também judicial.

Para melhor elucidar tal situação, utilizaremos como exemplo as notas fiscais de serviço emitidas pelo município de Jundiaí⁶², localizada no interior do estado de São Paulo. Tal escolha se dá, porque veremos adiante uma situação de fiscalização atípica criada pelos agentes de fiscalização deste município. Além disso, como o país possui mais de 5570 (cinco mil, quinhentos e setenta) municípios pode haver detalhes diferenciados de um município em relação a outro o que pode atrapalhar um pouco o estudo do assunto.

Ao emitir a nota fiscal eletrônica, o prestador de serviço possui cadastro já habilitado junto a Prefeitura de seu município⁶³, de forma a cadastrar a atividade realizada por sua empresa e assim evitar desvio de atividade possíveis erros na apuração da emissão da respectiva nota, de forma a selecionar um serviço diverso ao que a realiza.


Em seguida, o próprio sistema pergunta o local o qual serviço foi prestado. O contribuinte informa o local, os dados do Tomador do Serviço, a descrição do serviço e qualquer outra informação que seja relevante informar como data de vencimento da obrigação a ser paga, seleciona-se o código ou atividade realizada pela empresa, o valor total do serviço e por fim, clica em emitir nota fiscal.

⁶² - <https://pt.wikipedia.org/wiki/Jundia%C3%AD> – Acesso em 13 Set. 2018;

⁶³ Página para emissão de notas fiscais de serviço eletrônica - <http://jundiai.qinfes.com.br/> - Acesso em 13 Set. 2018;

O próprio sistema sabe a alíquota incidente sobre aquele serviço prestado e calcula automaticamente, bem como se o serviço for retido ele demonstra na própria de nota de forma a deduzir no valor líquido da nota, e ainda, se o Prestador de Serviço for enquadrado no regime de tributação do Simples Nacional, ele também sabe e abre a opção para ela escolha da alíquota, uma vez que ela incide de acordo com o Anexo e Faixa de faturamento o qual a empresa se encontra.

Abaixo um modelo de nota fiscal emitido pelo município de Jundiá:

		PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE JUNDIÁ SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇO - NFS-e			Número da NFS-e 1176				
Data e Hora da Emissão	14/10/2013 16:39:47	Competência	10/2013	Código de Verificação	919735053				
Número do RPS		No. da NFS-e substituída		Local da Prestação	JUNDIAI - SP				
Dados do Prestador de Serviços									
Razão Social/Nome	[REDACTED]								
Nome Fantasia	[REDACTED]								
CNPJ/CPF	[REDACTED]	Município	JUNDIAI - SP						
Endereço e Cep	RUA DO RETIRO ,649 - VILA VIRGÍNIA CEP: 13209-000								
Complemento:	[REDACTED]	Telefone:	[REDACTED]	e-mail:	[REDACTED]				
Dados do Tomador de Serviços									
Razão Social/Nome	[REDACTED]								
CNPJ/CPF	[REDACTED]	Municipal	[REDACTED]	Município	JUNDIAI - SP				
Endereço e CEP	RUA SANTA CATARINA ,45 - VILA PROGRESSO CEP: 13209-000								
Complemento:	[REDACTED]	Telefone:	[REDACTED]	e-mail:	[REDACTED]				
Discriminação dos Serviços									
SERVIÇOS PRESTADOS EM PATOLOGIA CLÍNICA									
VALOR APROXIMADO DE IMPOSTOS: R\$ 6,21 CONFORME LEI 12.741/2012									
Código do Serviço / Atividade									
4.02 / 4.02.01 / 18 - LABORATORIOS/ANALISES/CLINICAS									
Detalhamento Especifico da Construção Civil									
Código da Obra	[REDACTED]	Código ART	[REDACTED]						
Tributos Federais									
PIS	[REDACTED]	COFINS	[REDACTED]	IR(R\$)	[REDACTED]	INSS(R\$)	[REDACTED]	CSLL(R\$)	[REDACTED]
Detalhamento de Valores - Prestador dos Serviços		Outras Retenções		Cálculo do ISSQN devido no Município					
Valor dos Serviços	R\$ 110,00	Natureza Operação	1-Tributação no município	Valor	R\$ 110,00				
(-) Desconto Incondicionado		Regime especial Tributação	0-Nenhum	Valor	R\$ 110,00				
(-) Desconto Condicionado		Opção Simples Nacional	2-Não	Valor	R\$ 2,00				
(-) Retenções Federais	0,00	Incentivador Cultural	2-Não	Valor	R\$ 2,20				
Outras Retenções		ISS a reter:	() Sim (X) Não						
(-) ISS Retido	0,00	(-) Valor do ISS:	R\$ 2,20						
(=) Valor Líquido	R\$ 110,00								
Avisos	1- Uma via desta Nota Fiscal será enviada através do e-mail fornecido pelo Tomador dos Serviços. 2- A autenticidade desta Nota Fiscal poderá ser verificada no site: jundiainfns.com.br com a utilização do Código de Verificação.								

Sem dúvida, com o advento das notas fiscais eletrônicas, facilitou-se a emissão, o entendimento e aplicação das retenções do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza pré estabelecidas em lei porém, como veremos adiante elas continuam em outro lugar, dentro do Sistema do Simples Nacional.

4.3. Obrigações do Simples Nacional

Retomando o capítulo 03 do presente trabalho, o Simples Nacional surgiu por intermédio da Lei Complementar 123/2006 e foi criado com o objetivo de estabelecer uma forma de tributação simplificada de forma a favorecer as micro e pequenas empresas. Esse sistema de tributação possui como características a unificação de tributos em uma única guia, tendo alíquotas diferenciadas devendo ser recolhidas para a União, o qual se torna responsável pelo repasse aos estados e municípios os impostos de suas competências.

Entretanto, para que seja realizado o cálculo para recolhimento da referida guia se faz necessário o lançamento junto ao sistema próprio do Simples Nacional⁶⁴, por intermédio de cadastramento prévio e senha e desde que a empresa tenha optado por tal sistema de tributação.

Neste momento do lançamento menciona-se todas as notas fiscais emitidas no mês e no caso das empresas prestadoras de serviço, assim como na emissão de notas fiscais de serviços eletrônicas onde o sistema já tem conhecimento da atividade exercida de forma a liberar somente os serviços o qual a empresa realiza, o sistema do Simples Nacional também tem conhecimento da atividade exercida mediante informação prévia. Essa informação é de suma importância uma vez que é por meio dela que a empresa será enquadrada nos anexos definidos na Lei do Simples Nacional, e as alíquotas incidirão de acordo com o faturamento acumulado dos últimos 12 meses.

Para melhor visualização, abaixo um extrato do Simples Nacional para maior visualização:

⁶⁴ <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Servicos/Grupo.aspx?grp=5> – Acesso em 18 Set. 2018;


SIMPLES NACIONAL	Extrato do Simples Nacional
----------------------------	-----------------------------

Atividade: Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção).								Valor Total (R\$): 199,00	
Valor devido por tributo (R\$)									
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total	
0,83	0,83	2,48	0,59	7,14	6,10	0,99	0,00	18,96	
Parcela 1 = 199,00									
Receita Informada									
Atividade: Locação de bens móveis, exceto para o exterior								Valor Total (R\$): 2.192,58	
Valor devido por tributo (R\$)									
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total	
13,81	13,37	41,22	9,86				0,00	196,02	
Parcela 1 = 2.192,58									
Atividade: Prestação de serviços, exceto para o exterior, sujeitos ao anexo III sem retenção/substituição tributária de ISS, com ISS devido a outro(s) Município(s). Informar somente as receitas de serviços previstos nos incisos I a XXII e §§ do art. 3º da Lei Complementar 116/2003, que não tenham sofrido retenção na fonte.								Valor Total (R\$): 390,00	
Valor devido por tributo (R\$)									
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total	
2,45	2,37	7,33	1,75	20,97	0,00	0,00	17,97	52,84	
Parcela 1 = 390,00									
Município: SANTANA DE PARNAIBA - SP									
Receita Informada									
Atividade: Prestação de serviços, exceto para o exterior, sujeitos ao anexo III sem retenção/substituição tributária de ISS, com ISS devido ao próprio município do estabelecimento								Valor Total (R\$): 13.336,64	
Valor devido por tributo (R\$)									
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total	
84,02	81,35	250,72	60,01	716,20	0,00	0,00	614,81	1.807,11	
Parcela 1 = 13.336,64									
Totale do Estabelecimento									
Valor Informado: 18.800,72									
Total devido por tributo (R\$)									
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total	
112,37	109,18	335,27	80,25	957,87	48,15	0,99	632,78	2.276,86	

5) Resumo da apuração									
Total geral da empresa (R\$)									
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total	
112,37	109,18	335,27	80,25	957,87	48,15	0,99	632,78	2.276,86	

6) DAS deste PA que foram reconhecidos como pagos até a data da apuração e utilizados no cálculo									
Não foram identificados DAS pagos para este PA									

7) Informações sobre DAS Gerado na apuração: 07823047201508002									
Número: 01071526100413370				Data de Vencimento: 21/09/2015			Data limite para acolhimento: 21/09/2015		
IRPJ	112,37	CSLL	109,18	COFINS	335,27	PIS/PASEP	80,25		
INSS/ CPP	957,87	ICMS	48,15	IPI	0,99	ISS	632,78		
Principal	2.276,86	Multa	0,00	Juros	0,00	Total	2.276,86		
7.1) Discriminação dos Valores Calculados no DAS Gerado									
Tributo		Valor				Ente Federativo de Destino			
IRPJ		112,37				União			
CSLL		109,18				União			
COFINS		335,27				União			
PIS/PASEP		80,25				União			
INSS/ CPP		957,87				União			
ICMS		48,15				SP			
IPI		0,99				União			
ISS		614,81				JUNDIAI - SP			

		Extrato do Simples Nacional	
ISS		17,97	SANTANA DE PARNAIBA - SP
7.2) Informações da Arrecadação do DAS gerado nesta apuração			
Não foi reconhecido pagamento até a presente data			

**ISSQN retido –
destinado ao município
onde o serviço foi realizado**

Página 3 de 3


Observa-se que, diferentemente dos sistemas de emissão das notas fiscais de serviço eletrônica, onde o próprio sistema distingue os serviços os quais devem ter o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza recolhido para o município o qual o serviço foi realizado ou não, conforme prevê o artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, o sistema do Simples Nacional não faz essa distinção, ficando a critério do indivíduo que lança as respectivas informações o conhecimento do serviço, devendo lançar o imposto recolhido para o município onde a empresa possui seu domicílio tributário ou para o município onde prestou o serviço.

Há que se ressaltar que qualquer indivíduo, sem conhecimento algum sobre essa peculiaridade do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 e tendo posse da senha de acesso ao Sistema do Simples Nacional da empresa, pode efetuar esse lançamento, inclusive de forma errada em relação ao Imposto causando grandes problemas a essas empresas, no caso fiscalizações conforme veremos a seguir.

4.4. Problemática No Lançamento Do Simples Nacional

Concluindo que fica a critério do indivíduo responsável pelo lançamento das notas fiscais junto ao sistema do Simples Nacional a informação se o serviço prestado está discriminado em um dos incisos do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 e assim” destinar” para qual o município receberá o respectivo imposto.

Essa situação abre gigantescas margens para discussões e críticas quanto ao sistema falho do Simples Nacional, uma vez que contribuintes recebem autuações pelo não recolhimento correto do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza justamente pelo erro no lançamento junto ao site do sistema. Para melhor visualização, abaixo uma autuação recebida por um contribuinte do município de Jundiaí, estado de São Paulo sobre esta situação:

Prefeitura do Município de Jundiaí		Folha: 1 / 2
Unidade de Gestão de Governo e Finanças		Processo: 24301-6/2017
Departamento de Fiscalização de Tributos		
AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA		
No.: 13064 / 2017		
INFRATOR :		Nr. O.S. : 74.331
[REDACTED]		CFM [REDACTED]
Endereço: [REDACTED]		
CNPJ/CPF	Atividade: REPAR/MAQ/PROCESSAMENTO/DADOS	
Relatório		
- ISS SIMPLES NACIONAL - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO		
1) No valor de R\$ 1.225,84, a alíquota de 3,50 %, sobre o montante de R\$ 35.024,14, no(s) mes(es) de 10/2016, 11/2016, 12/2016		
2) No valor de R\$ 1.118,56, a alíquota de 3,84 %, sobre o montante de R\$ 29.129,23, no(s) mes(es) de 07/2016		
3) No valor de R\$ 479,67, a alíquota de 4,23 %, sobre o montante de R\$ 11.340,14, no(s) mes(es) de 06/2015, 04/2016, 06/2016		
4) No valor de R\$ 745,94, a alíquota de 4,26 %, sobre o montante de R\$ 17.510,36, no(s) mes(es) de 02/2016		
5) No valor de R\$ 17,97, a alíquota de 4,61 %, sobre o montante de R\$ 390,00, no(s) mes(es) de 08/2015		
Falta de recolhimento de ISSQN motivada de Segregação Incorreta de Receitas nos meses 06/15, 08/15, 02/16, 04/16, 06/16, 07/16, 10/16, 11/16 e 12/16, cf. planilha de Apuração de Débitos (anexo I), que integra este AIIM.		
Infringindo, assim, o disposto no(s) artigo(s) :		
Art.62,155 da L.C.460/2008 e suas alterações. Art.3º § 1º,13,18 e 25 da L.C.123/2006 e atualizações, Arts. 16,20,21 § 1º,25,26,38,84 e 85 inciso III da Resolução CGSN nº 94/2011 e alterações.		
O débito acima está sujeito aos acréscimos legais previstos na Legislação do Imposto de Renda L.C 123/06; art. 35; Lei 9.430/96, art. 61 e parágrafos e Decreto 3.000/99, art. 950 e parágrafos.		
Fica o infrator intimado a pagar este débito dentro do prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de seu encaminhamento à Cobrança Executiva, ou a apresentar defesa, por escrito, ao Sr. Secretário das Finanças, juntando provas de suas alegações. Aplicam-se as reduções previstas nos incisos I e II do parágrafo único, do artigo 87 da Resolução CGSN no.94, de 29/11/2011.		
Lavrado em : _____ às _____ hs.		
Local : _____		
Recebi uma via em ____ / ____ / ____		Jundiaí, 27 de setembro de 2017.
Nome :		
Documento No.:		
Assinatura do responsável ou seu representante legal		 Auditor Fiscal <small>Assinatura do Auditor Fiscal - Município de Jundiaí</small>



Prefeitura do Município de Jundiá
Unidade de Gestão de Governo e Finanças
Departamento de Fiscalização de Tributos

Folha: 2 / 2
 Processo: 24301-6/2017

AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA

No.: 13064 / 2017

Nr. O.S. : 74.331

INFRATOR :

CFM:

Endereço:

CNPJ/CPF:

Atividade: **REPAR/MAQ/PROCESSAMENTO/DADOS**

Relatório :

- ISS SIMPLES NACIONAL - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Multa: Capitulação

Valor

ART. 44, INC. I, DA LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1.996, COM A REDAÇÃO DADA PELO ART. 14, DA LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007 C/C O ART 35 DA LC Nº 123/2006 E O ART. 86, E ART. 87, INCISO I DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94/2011.

75,00% do Imposto devido

Porcentagem
da penalidade
aplicada

O débito acima está sujeito aos acréscimos legais previstos na Legislação do Imposto de Renda L.C 123/06; art. 35; Lei 9.430/96, art. 61 e parágrafos e Decreto 3.000/99, art. 950 e parágrafos.

Fica o infrator intimado a pagar este débito dentro do prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de seu encaminhamento à Cobrança Executiva, ou a apresentar defesa, por escrito, ao Sr. Secretário das Finanças, juntando provas de suas alegações. Aplicam-se as reduções previstas nos incisos I e II do parágrafo único, do artigo 87 da Resolução CGSN no.94, de 29/11/2011.

Lavrado em : _____ às _____ hs.

Local : _____


Recebi uma via em ____/____/____

Jundiá, 27 de setembro de 2017.

Nome :

Documento No.:

Assinatura do responsável ou seu representante
legal


Auditor Fiscal



O respectivo auto de infração e imposição de multa fora lavrado por conta da acusação de lançamento de determinado serviço como retido, isto é, o imposto sendo devido ao município do tomador do serviço, quando o correto é o imposto ser recolhido para o município do domicílio tributário do prestador do serviço. O presente Auto de Infração e Imposição de Multa alegou-se a violação dos seguintes ordenamentos jurídicos⁶⁵:

Art. 62, 155 da L.C 460/2008 e suas alterações. Art 3º §1º, 13, 18 e 25 da L.C 123/2006 e atualizações.

Arts. 16, 20, 21 §1º, 25, 26, 38,84 e 85 inciso III da Resolução CGSN nº 94/2011 e alterações.

Dentre os ordenamentos jurídicos mencionados, temos a legislação tributária do município de Jundiaí mencionada pela Lei Complementar 460/2008, a menção da Lei Complementar 123/2006 onde regulamenta as exigências e requisitos na tributação do Simples Nacional e a Resolução CGSN 94/2011 que trata de assuntos específicos em matéria do Simples Nacional.

Porém, o que mais destaca no momento, é em relação aos artigos 84, 85 inciso III da Resolução 94/2011⁶⁶ ora invocada, o qual atribui toda responsabilidade ao contribuinte pela ação ou omissão, voluntária ou involuntária pelas inobservâncias das normas estabelecidas pelo Simples Nacional. Além disso considerou como infração a insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional.

⁶⁵ Lei Complementar 460/2008 do Município de Jundiaí:

“Art.62 –Verificando-se a violação da legislação tributária, por ação ou omissão, ainda que não importe em evasão fiscal, lavrar-se-á o auto de infração e imposição de multa correspondente , em duas ou mais vias, sendo a primeira entregue ao infrator;

Art. 155 – O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes do anexo I desta Lei Complementar, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador;

Lei Complementar 123/2006 e os artigos os quais tratam do Simples Nacional e as regras e condições para ser optante por tal sistema de tributação;

O Resolução CGSN Nº 94/2011 se encontra revogado pela Resolução CGSN nº 140/2018. Porém quando lavrado o presente Auto a Resolução revogada ainda era válida.”

⁶⁶ Resolução CGSN nº 94/2011, seu artigo 84 e 85, III diz:

“Art. 84 – Constitui infração, par aos fins desta Resolução, toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou da EPP, optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional.

Art. 85 – Considera-se também ocorrida infração quando constatada:

III – insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional;”

É fato que não há que se falar em insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional, em específico o Imposto Sobre Serviço de Natureza. O respectivo imposto fora recolhido por intermédio da guia do Simples Nacional à União. Ocorre que o município fiscalizador, alega insuficiência de recolhimento pelo não repasse do respectivo imposto pela União, uma vez que o recolhimento ora cobrado, em tese, foi repassado ao Município informado erroneamente na Declaração do Simples Nacional.

Quando arguida tal situação ao agente o qual lavrou o presente Auto de Infração, a orientação é que o contribuinte recolha o imposto devido com todos os encargos, inclusive com a aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor principal, conforme demonstra-se no presente Auto de Infração e que solicite a restituição do imposto pago indevidamente ao município cujo imposto fora destinado erroneamente.

Primeiramente que imputar total responsabilidade ao contribuinte quanto ao lançamento errôneo do local da prestação de serviço de forma a não cumprir com o estabelecido no artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, é violar o princípio do contraditório e ampla defesa, previsto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988.⁶⁷ Professor Roque Antonio Carrazza⁶⁸ cita Pontes de Miranda: *Pontes de Miranda versando o tema, teve o ensejo de averbar:*

A regra do texto (CF, art 5º, LV) não é regra jurídica vazia, não é como diriam os juristas alemães: Leerlaufend; trata-se de direito subjetivo (constitucional) de defesa. Dela nasce direito constitucional a defender-se ou a ter tido como defesa; em consequência disso, é nulo o processo em que se não assegura ao réu a defesa, ainda que tenha o juiz aplicado alguma “lei”.

Professor Roque Antonio Carrazza⁶⁹ também menciona Hely Lopes Meirelles:

⁶⁷ -Assim prevê o artigo 5º, LV da Constituição Federal:

“Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residente no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**, São Paulo:Noeses, 2010, p 300;

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**, São Paulo:Noeses, 2010, p 301;

Caminhando na mesa direção, Hely Lopes Meirelles esclarece: A defesa, como já vimos, é garantia constitucional de todo acusado, em processo judicial ou administrativo, (...), e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e perguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of Law). É um princípio universal dos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação. Processo administrativo sem oportunidade de ampla defesa ou com defesa cerceada é nulo.

Outra situação a ser levantada é em relação a tentativa de restituição do respectivo imposto, supostamente repassado pela União, ao Município informado erroneamente. Na tentativa de restituição do valor pago indevidamente, em esfera administrativa o qual não incide o recolhimento de nenhuma custa para eventual discussão, o contribuinte deve comparecer a Prefeitura do Município e pleitear a restituição munido inicialmente da guia paga indevidamente.

É de conhecimento de todos que cada município possui seu procedimento próprio para solicitar-se uma restituição. Quantos comparecimentos seriam necessários ao contribuinte para solicitar e conseguir tal restituição? No caso em tela, o lançamento errôneo do imposto implicou no valor de R\$ 17,97 (dezessete reais e noventa centavos) e fora destinado ao município de Santana de Parnaíba/SP quando o correto seria à Jundiaí/SP.

Em análise a tal situação, a Receita Federal do Brasil disponibilizou junto página do Simples Nacional algumas perguntas e respostas em relação determinadas situações que podem ocorrer aos contribuintes optantes do Simples Nacional e a restituição dos tributos é uma delas, de forma a orientar que a restituição do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) bem como o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) devem ser solicitadas no âmbito do respectivo ente federado.⁷⁰

⁷⁰ - <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf> - questão 14.6 - Acesso em 19 Set. 2018.

Quanto seria despendido pelo contribuinte, entre idas e vindas até o município, o pagamento de profissionais especializados e eventuais restituições de custas incidentes neste processo? Com certeza um valor muito superior ao que de fato lhe é cabível nesta restituição.

Por conta disso, milhões de empresas deixam de solicitar suas restituições pelo fato do valor a ser gasto para tal procedimento não compensar o valor a ser restituído, correndo-se o risco ainda, do Município negar a devolver o respectivo valor, alegando problemas em seu fluxo de caixa ou até mesmo alegando que a guia do Simples Nacional não é documento hábil para pleitear tal restituição, uma vez que o recolhimento fora feito à União.

Outra opção a ser escolhida pelo contribuinte é pleitear a referida restituição pela via judicial por intermédio da propositura da ação de repetição de indébito. Esta opção raramente é utilizada pelos contribuintes por conta dos valores a serem despendidos, seja em relação as custas processuais incidentes e até mesmo honorários advocatícios, o que na maioria das vezes ultrapassa o valor a ser restituído.

Mas aqui cabe uma análise: esta ação deveria ser interposta junto a esfera federal uma vez que o tributo foi recolhido à União, para posterior repasse aos demais entes federados ou diretamente ao ente federado cujo imposto é de sua competência, no caso o Município? A opção de colocarmos os dois entes federados na polo passivo da presente ação deve ser descartada uma vez que estaríamos diante de um conflito jurisdicional.

Em relação a ação de repetição de indébito, professor Paulo Cesar Conrado⁷¹ explica a ação de repetição de indébito:

Pondo, de toda sorte, tal questão de lado, o que sobra de efetivo é o fato de que, verificada a ocorrência da requestada figura do pagamento indevido, exsurge para o sujeito passivo da obrigação tributária o sujeito passivo da obrigação tributária o direito subjetivo à restituição da parcela indebitamente paga: eis aí a figura do débito do fisco.

Regra: se pagamento é causa de extinção da obrigação tributária, pagamento indevido é, de sua parte, causa extintiva que vai além, dando

⁷¹ CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**, 3º ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p 254

causa, desde quando posto como tal (como indevido), a um'outra relação jurídica, a decantada relação de débito do fisco.

Diante de tal explicação chega-se a uma conclusão: embora a própria Receita Federal promova a orientação aos contribuintes que a restituição dos tributos sejam realizados diretamente a cada ente federado, tal orientação deve ser considerada errônea. E conseqüentemente ilegal uma vez que o pagamento, o parcelamento, a compensação, a cobrança na fase administrativa e cobrança por meio de inscrição em dívida ativa e conseqüentemente execução fiscal é feita pela União. A restituição é um dos institutos a favor do contribuinte, e criando está regra onde o contribuinte deva pleitear seus direitos a restituir os valores pagos indevidamente a cada ente federado é impor um cerceamento de seus direitos e conseqüentemente tornando claro e evidente o enriquecimento ilícito do Estado.

O Fisco na qualidade de sujeito ativo da presente relação tem pleno conhecimento que os contribuintes optantes do Simples Nacional são contribuintes que possuem um tratamento diferenciado em sua tributação justamente pelo fato de auxiliar as micro e pequenas empresas a se tornarem competitivas no mercado nacional e conseqüentemente crescer em todos os aspectos contidos em uma empresa: financeiramente, economicamente de forma a gerar empregos a população e assim atingir o fim social ao qual lhe é esperado.

É muito provável que a situação exposta no presente trabalho ocorra em outros municípios do Brasil e a outros tantos contribuintes, porém não são levados aos tribunais para discussões por conta dos valores a serem despendidos o que acarretaria em prejuízos à empresa.

Mas é fato que quando uma situação dessa ocorre a uma micro ou pequena empresa, ela sempre optará pelo parcelamento do Autuação, como fez a empresa em questão, mesmo com a incidência da multa exorbitante o qual chega à 75% (setenta e cinco por cento),violando também o princípio da vedação ao confisco, e deixando a amostra o quanto o sistema tributário nacional é falho e merecedor de reforma urgente.

CONCLUSÃO

A legislação de um país tenta acompanhar os acontecimentos e costumes de sua sociedade. Analisando toda a parte histórica do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza podemos visualizar esta situação, desde a época em que este imposto era considerado residual pelo Decreto-lei 460/1968 até se tornar independente e repleto de características únicas por intermédio da Lei Complementar 116/2003, seguida das leis específicas de cada município e discriminada em sua respectiva Regra Matriz de Incidência.

Durante algum tempo, muitos especialistas na área questionavam e ainda questionam se o Simples Nacional seria um novo imposto ou se seria apenas uma espécie de tributação. Há quem defenda que todos os tributos existentes no Brasil deveriam ser apurados e recolhidos na mesma forma que a tributação pelo Simples Nacional: de forma única.

Porém, no presente trabalho, constata-se que a espécie de tributação do Simples Nacional não é tão simples assim. Que ela possui especificidades únicas e que quando não atentas a ela, podem trazer grandes prejuízos à empresa. Embora a maioria das empresas existentes no Brasil sejam micro e empresas de pequeno porte, optantes do Simples Nacional é possível verificar a quantidade enorme de brechas existentes na lei de forma a abrir margens para grandes discussões.

É possível verificar também um certo abandono a estas empresas. Abandono em poder exercer suas atividades de forma justa, de forma a garantir-lhes o direito de exercer o direito do contraditório e ampla defesa aos possíveis Autos de Infração e Imposição de Multa que possam vir a surgir. A maioria das empresas do Simples Nacional que sofrem qualquer tipo de autuação, sempre tem como opção, na maioria das vezes, pagar o débito levantado, pois o valor a ser despendido tanto com eventuais custas, despesas e profissionais especializados é muito maior do que o próprio débito em si, de forma a comprometer consideravelmente seu fluxo de caixa com tal despesa.

Outra possível demonstração de descaso para com estas empresas é em relação a regulamentação dos institutos da compensação e restituição. O sistema de tributação do Simples Nacional fora criada no ano de 2006. Porém, somente no ano de 2012, por intermédio

da Instrução Normativa proferida pela Receita Federal do Brasil nº 1300/2012 que foi regulamentado o pedido de restituição, mediante o preenchimento de formulário manual da restituição do tributo.

Observa-se que entre os anos de 2006 e 2012, não havia regulamentação para restituição do respectivo imposto e os contribuintes optantes por tal sistema que eventualmente efetuaram pagamentos erroneamente não puderam restituir os respectivos valores uma vez que prescreveram, de forma a ultrapassar os cinco anos estabelecidos em lei.

A problemática apresentada no presente trabalho traz uma situação recente e uma certa insegurança jurídica, pois tal situação ainda não foi levado aos tribunais. Desta forma não há jurisprudência para o presente caso, de forma garantir um possível amparo legal aos administradores destas empresas.

É notório o quanto o sistema tributário de nosso país é falho e merecedor de reforma tributária o quanto antes, para que estas e outras situações já existentes e que ainda estão por vir tenham seu devido amparo e assim as respectivas empresas possam exercer plenamente a atividade econômica o qual a Constituição Federal lhe assegura.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Pedro Henrique A P. **Evolução legislativa do ISS**. Disponível em: <<https://peandrade9.jusbrasil.com.br/artigos/245264181/evolucao-legislativa-do-iss>>. Acesso em: 21 ago. 2018.

BARRETO, Aires F. **“ISS na Constituição e na Lei”** – São Paulo, Dialética, 2003.

BERGAMINI, Adolpho. **“Curso de ISS/ Adolpho Bergamini”**. 1º ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 13 Set 2018.

BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Constituição (1967). Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969. Edita o Novo Texto da Constituição Federal de 24 de Janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Constituição Federal de 1937. Promulgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em 13 Set 2018.

BRASIL. Constituição Federal de 1946. Promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 13 Set 2018.

BRASIL. Constituição Federal de 1967. Promulgada em 27 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 13 Set 2018.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 13 Set 2018.

BRASIL. Decreto Lei 406/68. Dispõe sobre as normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Decreto Lei 834/2009. Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadoria, estabelece

normas gerais sobre conflito da competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/del0834.htm>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Lei Complementar 116/2003. Dispõe sobre a alteração da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”.. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Lei Complementar 116/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Lei Complementar 123/2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Lei Complementar 460/2008 do Município de Jundiaí. (Atualizada pelas Leis Complementares nº 467, de 19 de dezembro de 2008, nº 474, de 22 de maio de 2009, nº 486, de 19 de dezembro de 2008, nº 507, de 25 de novembro de 2011, nº 521, de 10 de agosto de 2012 e nº 524, de 05 de outubro de 2012 e pela Ação Direta de Inconstitucionalidade n ° 994.09.222786-0 - TJSP). Disponível em:<<https://jundiai.sp.gov.br/financas/wp-content/uploads/sites/12/2014/09/Lei-Complementar-n%C2%B0.-460-de-22.10.2008.pdf>>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Lei Complementar 56 / 1987. Dispõe sobre a Lista de Serviços a que se refere o artigo 8º da Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp56.htm>. Acesso em 01 agosto 2018.

BRASIL. Resolução CGSN nº 94/2011. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. Disponível em:< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833&visao=anotado>>. Acesso em 01 agosto 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **“Reflexões sobre a obrigação tributária”**, São Paulo:Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **“Curso de Teoria Geral do Direito – o constructivismo lógico semântico”**, 5ªed, São Paulo:Editora Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **“Curso de direito tributário”**, 27º Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **“Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência”**, 10º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **“Direito tributário, linguagem e método”**, 6º Ed São Paulo: Noeses, 2015.

CONFAZ. Disponível em: <
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ_011_05_007_05>. Acesso em 11.Set18.

CONRADO, Paulo Cesar. **“Processo Tributário”**, 3º ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CONTEÚDO aberto. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <
<https://pt.wikipedia.org/wiki/XML>>. Acesso em 13 Set. 2018.

CONTEÚDO aberto. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <
<https://pt.wikipedia.org/wiki/Jundia%C3%AD>>. Acesso em 13 Set. 2018.

CONTEÚDO aberto. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. NOTA FISCAL ELETRÔNICA. Disponível em: <
<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4>>. Acesso em 11. Set. 2018.

CONTEÚDO aberto. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. NOTA FISCAL ELETRÔNICA. Disponível em: <
https://pt.wikipedia.org/wiki/Nota_fiscal_eletr%C3%B4nica>. Acesso em 11 Set. 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. **“ISS Teoria e Prática”**, 6º ed, São Paulo: Malheiros, 2017.
MUNICÍPIOS DO BRASIL. Disponível em: <
https://pt.wikipedia.org/wiki/Munic%C3%ADpios_do_Brasil>. Acesso em 22. Ago. 2018.
NOTA FISCAL ELETRÔNICA. Disponível em: < <http://jundiai.ginfes.com.br/> >. Acesso em 13 Set. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <
<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em 03. Set. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <
http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf_questão_14.6>. Acesso em 19 Set. 2018.