

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
Carolina Tatekawa
Felipe Ferreira de Moura

A “GUERRA” FISCAL DO ISSQN

Taubaté – SP

2021

**Carolina Tatekawa
Felipe Ferreira de Moura**

A “GUERRA” FISCAL DO ISSQN

Trabalho de Graduação, modalidade de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Prof. Jonas Comin de Campos

Taubaté – SP

2021

**Ficha catalográfica elaborada pelo
SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU**

T217g Tatekawa, Carolina
A "guerra" fiscal do ISSQN / Carolina Tatekawa, Felipe
Ferreira de Moura - 2021.
44f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Departamento
de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté, 2021.
Orientação: Prof. Me. Jonas Comin de Campos, Departamento
do orientador – Gestão e Negócios.

1. ISSQN. 2. Preços. 3. Imposto sobre circulação de
mercadorias e serviços. I. Moura, Felipe Ferreira de. II. Título.

336.27

Carolina Tatekawa

Felipe Ferreira de Moura

A “GUERRA” FISCAL DO ISSQN

Trabalho de Graduação, modalidade de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Prof. Jonas Comin de Campos

Data: 23/11/2021

Resultado: _____

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Ana Iracema Neves

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. Francisco de Assis Coelho

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. Jonas Comin de Campos

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Dedicamos esse trabalho à nossos pais:
Patricia Valente Pinto Tatekawa,
Maria de Fátima Ferreira de Moura e
Sidney de Moura.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente à Deus que nos permitiu chegar até aqui e concluir mais uma etapa de nossas vidas. Também a nossos pais e avós, pessoas fortes, determinadas, que sempre nos deram todo apoio para nosso crescimento não só pessoal como profissional.

Nossos eternos agradecimentos à todos professores que se empenharam a nos ensinar, principalmente diante da dificuldade que tivemos, nos últimos dois anos, com a pandemia da Covid-19, obrigado de coração.

Em especial, ao querido professor Jonas Comin, que nos orientou na condução deste trabalho.

“Existem 3 tipos de empresas, as que fazem as coisas acontecerem; as que veem as coisas acontecerem; e as que se perguntam o que aconteceu”.

(Autor desconhecido)

TATEKAWA, Carolina; MOURA, Felipe. A “GUERRA” FISCAL DO ISSQN. 2021. 44 páginas. Trabalho de Graduação, modalidade Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do Certificado do Título em Ciências Contábeis do Departamento de Gestão de Negócios da Universidade de Taubaté, Taubaté.

Este trabalho visa demonstrar os mecanismos que os municípios utilizam para atrair as empresas para dentro de seus limites territoriais, principalmente na questão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISSQN, provendo o que se chama de “Guerra Fiscal” desse e de outros impostos. Além disso, mostrar também como essa questão tem influência na cultura social dos municípios. Com o objetivo principal de analisar os aspectos relacionados a essa “guerra fiscal” do ISSQN e com objetivos específicos, expõe estudos sobre o funcionamento do imposto dentro dos mais variados municípios do Brasil, os benefícios fiscais que são criados para atrair as empresas e até mesmo a criação de obrigações acessórias para forçar o recolhimento a determinada fazenda municipal, demonstrando como as empresas precisam estar atentas a todos esses instrumentos normativos para evitarem a oneração financeira e patrimonial.

Palavras-chave: ISSQN. Benefícios. Alíquotas. “Guerra”. Municipais. Impostos.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CENE - Cadastro de Empresas Não Estabelecidas

CF - Custo Fixo

CF - Constituição Federal

CFM - Custo Fixo Médio

CLT - Consolidação das Leis do Trabalho

CNI - Confederação Nacional da Indústria

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPF - Cadastro de Pessoa Física

CPOM - Cadastro de Empresas de Fora do Município

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

CVV - Custo Variável de Venda

DAS - Documento de Arrecadação do Simples nacional

DF - Distrito Federal

EPP - Empresa de Pequeno Porte

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS - Imposto Sobre Serviços

ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD - Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

LC - Lei Complementar

ME – Microempresa

MEI - Microempreendedor Individual

ML - Margem de Lucro

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

RBM - Receita Bruta Média

RE - Recurso Extraordinário

RFB - Receita Federal do Brasil

RG - Registro Geral

STF - Supremo Tribunal Federal

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Tabela 1 – Situação Fiscal dos Municípios	33
Tabela 2 – Exemplo com Preço de Custo	38

SUMÁRIO

RESUMO	07
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	08
LISTA DE QUADROS E TABELAS	10
SUMÁRIO	11
1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA DO TRABALHO	14
1.2 OBJETIVO DO TRABALHO	14
1.2.1 Objetivo Geral.....	14
1.2.2 Objetivos Específicos.....	14
1.3 PROBLEMA	14
1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	15
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	15
1.6 METODOLOGIA	15
1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	15
2 REVISÃO DE LITERATURA	17
2.1 O QUE SÃO IMPOSTOS	17
2.1.1 Os impostos no Brasil.....	17
2.1.2 Como são divididos os impostos.....	18
2.1.2.1 Impostos Federais.....	18
2.1.2.2 Impostos Estaduais.....	19
2.1.2.3 Impostos Municipais.....	19
2.2 ISSQN IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	20
2.2.1 Quem deve pagar ISS e em quais situações.....	20
2.2.2 Como é calculado o ISS.....	22
2.2.3 Tipos de serviços sobre os quais não incide o ISSQN.....	23
2.3 AS FORMAS DE RECOLHIMENTO DO ISSQN	23
2.3.1 Profissionais autônomos.....	23

2.3.2 MEI – Microempreendedor Individual.....	24
2.3.3 Empresas que optam pelo Simples Nacional.....	25
2.3.4 Demais empresas (Lucro Presumido e Real).....	26
2.4 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISSQN.....	26
2.5 FORMAÇÃO DE PREÇO DE SERVIÇO.....	27
3. GUERRA FISCAL DO ISSQN.....	31
3.1 AS DIFERENTES ALÍQUOTAS ENTRE OS MUNICÍPIOS.....	36
3.2 MECANISMOS DE RETENÇÃO “FORÇADA” CPOM/CENE.....	36
3.3 A MUDANÇA DO DOMICÍLIO FISCAL.....	37
3.4 INCENTIVOS FISCAIS.....	37
4. RESULTADOS.....	39
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	42

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Sua estrutura é mundialmente conhecida por ser extensa e complicada, tanto na apuração dos tributos como em sua carga tributária. É, portanto, um desafio para profissionais contábeis e tributários se dedicar para compreender o funcionamento dele, bem como conhecer as leis e regulamentações que o compreendem estando sempre atualizados com as constantes publicações legais.

Com o objetivo de financiar as atividades Federais, Estaduais e Municipais, como melhorias nos serviços prestados à população, investimentos em infraestruturas e pagamentos dos salários dos servidores, esses tributos podem ser cobrados diretamente por suas entidades ou indiretamente, quando o cidadão adquire um produto ou utiliza algum serviço, sejam eles de empresas privadas ou públicas.

Seja na figura de pessoa física ou jurídica, verdade é que todos pagam tributos e o ISSQN é um dos tributos, que na forma de imposto está presente nas atividades constantes das prestações de serviços. Da mesma forma como já ocorre com outros impostos, como o ICMS, com o ISSQN não foi diferente, nos últimos anos foram criados inúmeros instrumentos normativos pelos municípios a fim de garantir o recolhimento dentro do seu território e consequentemente receitas aos cofres municipais locais. Diante dessa situação, esse estudo busca analisar e apresentar, através de fatos, o entendimento sobre a “guerra fiscal” do ISSQN e demais influências, e esclarecer as complexidades dos gestores quanto a incidência do imposto, aprofundando o entendimento nos municípios de Taubaté, Lorena e Campinas.

1.1 TEMA DO TRABALHO

Os tributos estão constantemente infundidos na sociedade, para as empresas é de extrema importância o entendimento da incidência a fim de se resguardar quanto as questões fiscais e oneração financeira. Diante de todas as constantes mudanças na legislação e tendo em vista a importância do entendimento nas questões tributárias ao que se refere o ISSQN, o tema proposto nesse trabalho é a “guerra fiscal” do ISSQN.

1.2 OBJETIVO DO TRABALHO

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os aspectos e relacionados a “Guerra fiscal” do ISSQN

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são necessários para que o objetivo geral seja alcançado. Entre eles estão:

- Entender a incidência do ISSQN;
- As estratégias que os municípios de Taubaté, Lorena e Campinas utilizam;
- Os mecanismos da bitributação / “guerra fiscal”;

1.3 PROBLEMA

A complexidade do sistema tributário é uma verdade encarada diariamente pelas empresas, o desconhecimento quanto as inúmeras legislações municipais podem levá-las a pesadas onerações e se encarados de forma criteriosa e com “olhos” fiscais, a bitributação. Diante disso, se faz o questionamento: O que é a “guerra fiscal” do ISSQN e como as empresas devem buscar o entendimento e posicionamento em relação ao assunto?

1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

O conhecimento sobre a legislação tributária brasileira é de extrema importância, estar a par dos pequenos detalhes, por menores que pareçam ser, fornece a empresa a garantia de estar recolhendo seus impostos corretamente e evita problemas futuros com o fisco. Entender os aspectos relacionados ao ISSQN, sua tributação, incidência, podem reduzir, de forma considerável, os gastos empresariais principalmente em se tratando de determinados municípios.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo é realizado levando em conta os municípios de Campinas, Lorena e Taubaté. Além da aplicação da Lei Federal 116/2003 no que se refere ao ISSQN nesses municípios.

1.6 METODOLOGIA

A metodologia do estudo aplica-se em pesquisas bibliográfica com base em documentos teóricos já publicados. Para desenvolvimento dessa pesquisa, foram analisados livros, artigos científicos e legislações que retratem o assunto estudado, além da utilização da pesquisa em sites para a elaboração do trabalho.

1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em 5 (cinco) capítulos, de forma que a seqüência das informações ofereça um perfeito entendimento de seu propósito.

No Capítulo 1, apresenta-se uma introdução abordando questões iniciais a respeito do tema, ainda trata dos objetivos, da importância do tema, da delimitação do local onde o estudo foi desenvolvido, da metodologia e como está organizado.

O Capítulo 2 trata da revisão bibliográfica, necessária para fundamentar a pesquisa, acerca de temas como a “guerra fiscal” do ISSQN e a bitributação do imposto.

O Capítulo 3 trata do desenvolvimento do que foi exposto no tema, adentrando aos aspectos que indicam a “guerra fiscal” do ISSQN, o entendimento e posicionamento do assunto.

No Capítulo 4 são demonstrados os resultados do estudo.

No Capítulo 5 são apresentadas as conclusões e sugestões de estudos futuros.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O QUE SÃO IMPOSTOS?

Imposto é um tributo ou encargo financeiro obrigatório pago ao governo. Ele é pago por pessoas físicas e jurídicas nos âmbitos municipal, estadual e federal. Por ser obrigatório, o não pagamento pode acarretar multas e até mesmo em punições mais brandas como prisão. O pagamento de impostos está previsto no artigo 16º do CTN (XERPAY, 2021).

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Os impostos servem para custear e fomentar projetos nas áreas de saúde, educação, cultura, transporte, entre outros setores do país. Em outras palavras, eles servem como um investimento do cidadão e das empresas no governo e na sociedade (XERPAY, 2021).

2.1.1 – Os Impostos no Brasil

A arrecadação de impostos no Brasil corresponde a 31,64% do PIB, indicou um levantamento do Tesouro Nacional. Isso coloca o país como um dos países emergentes que mais cobra impostos no mundo. Isso ocorre porque o imposto do Brasil é alto. Não à toa o estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) revelou que os brasileiros precisam trabalhar, para pagar impostos, mais de 5 meses todos os anos. 151 dias de trabalho são destinados aos cofres públicos. No sentido de qualidade tributária o Brasil também está mal colocado. Em estudo da CNI, com 18 países semelhantes à economia brasileira, o Brasil liderou o ranking de pior qualidade tributária. Outro levantamento da CNI, de 2016, mostrou que 87% dos brasileiros dizem que o nível de impostos no país é muito elevado (XERPAY, 2021).

Ao saber por que o imposto do Brasil é alto, é essencial conhecer alguns dos principais impostos que são pagos pelas pessoas físicas e jurídicas. Alguns dos encargos obrigatórios para pessoas físicas:

- IOF (Imposto sobre Operações Financeiras);

- IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores);
- ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter vivos);
- IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana);
- IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física);

Quanto as empresas, os principais impostos a se destacar são:

- PIS/PASEP;
- COFINS;
- INSS;
- IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica);
- CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido);
- ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços);
- ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) (XERPAY, 2021).

2.1.2 – Como são Divididos os Impostos?

O Brasil conta atualmente com 92 tributos vigentes, de impostos a taxas diversas. Os impostos no país são divididos entre municipais, estaduais e federais (XERPAY, 2021).

2.1.2.1 – Impostos Federais

No caso dos impostos federais é uma arrecadação correspondente ao Governo Federal. Os investimentos por meio desses impostos, nesse caso, são de âmbito nacional. Dois dos diversos impostos federais a se destacar são:

- **PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social):** São contribuições do âmbito jurídico que têm como principal objetivo bancar auxílios-doença e seguros-desemprego;

- **COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social):** A arrecadação desse imposto serve para custear a previdência, assistência social e programas de saúde (XERPAY, 2021).

2.1.2.2 – Impostos Estaduais

Os impostos estaduais respondem por quase 28% do que o país arrecada. Eles correspondem aos 26 estados mais o Distrito Federal. A arrecadação é destinada para financiar projetos na área da saúde, educação, transporte etc. Entre os dois que mais se destacam:

- **ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços):** Esse é um tributo que se refere à circulação de mercadorias. As alíquotas podem variar de 7 a 35%, considerando o serviço e a mercadoria em questão;
- **ITCMD (Imposto sobre a Mortis e Doação de Bens ou Direitos):** A alíquota desse imposto leva em conta o valor venal dos bens e está relacionado a transmissão de heranças e doação de bens. A variação de alíquota é de 4 a 8% dependendo do estado (XERPAY, 2021).

2.1.2.3 – Impostos Municipais

A arrecadação dos impostos municipais é destinada para custear investimentos e projetos da cidade, destinados ao público em geral. Ele corresponde a cerca de 5,5% de todas as arrecadações do Brasil. Os dois dos principais pagos aos municípios:

- **IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana):** Encargo obrigatório pago por pessoas físicas ou jurídicas, que possuem uma propriedade. É calculado com base no valor venal do imóvel, que é o preço da propriedade estabelecido pelo Poder Público. Sobre ele, é realizada a aplicação de alíquotas, descontos e acréscimos definidos pelos municípios.

- **ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza):** O ISS é o imposto pago por empresas ou autônomos prestadores de serviços, enquadrados na lei 116/2003. A alíquota pode variar de 2 a 5% (XERPAY, 2021).

2.2 ISSQN – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O ISSQN, também conhecido como ISS, é um dos principais impostos pagos por empresários no Brasil, é o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, nome que explica sua antiga sigla ainda muito usada para se referir ao tributo. Este tributo é instituído e modificado pelos municípios de todo território nacional e pelo Distrito Federal (DF) conforme previsto no Art. 156, III, da Constituição Federal. O nome do imposto não poderia ser mais preciso em resumir do que ele se trata. O ISS é um tributo cobrado sobre valor pago na prestação de serviços de qualquer natureza (JORNAL CONTABIL, 2020).

Este assunto é regulamentado pela Lei Complementar 116 de 2003, no entanto, cabe aos municípios e ao DF definir como irão receber, prazos para entrega e mesmo as alíquotas cobradas sobre cada serviço (JORNAL CONTABIL, 2020).

2.2.1 Quem Deve Pagar ISS e em Quais Situações

A mesma Lei Complementar define com precisão os fatos geradores que levam a necessidade de pagamento do ISS. A prestação de qualquer um dos serviços listados na lei realizada por empresa ou profissionais autônomos gera a necessidade de pagamento do imposto (JORNAL CONTABIL, 2020).

Serviços listados na lei complementar 116/2003:

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
- 5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
- 6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
- 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil,

- 8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
- 9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.
- 10 – Serviços de intermediação e congêneres.
- 11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.
- 12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
- 13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
- 14 – Serviços relativos a bens de terceiros.
- 15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.
- 16 – Serviços de transporte de natureza municipal.
- 17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.
- 18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
- 19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
- 20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.
- 21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
- 22 – Serviços de exploração de rodovia.
- 23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
- 24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.
- 25 - Serviços funerários.
- 26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.
- 27 – Serviços de assistência social.
- 28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

- 29 – Serviços de biblioteconomia.
- 30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.
- 31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
- 32 – Serviços de desenhos técnicos.
- 33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
- 34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 36 – Serviços de meteorologia.
- 37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 38 – Serviços de museologia.
- 39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.
- 40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

Como regra geral, o tributo deve ser calculado e recolhido pelo prestador do serviço no município em que tem estabelecimento ou reside. O imposto é devido no município do tomador como exceção para casos específicos listados na Lei Complementar em que o serviço é realizado junto a residência ou estabelecimento do cliente, e ainda assim são somente alguns serviços que podem se encaixar nessa categoria como os de segurança e construção (JORNAL CONTABIL).

2.2.2 Como é Calculado o ISS

O cálculo do ISS é extremamente simples. Para se encontrar o valor devido pela prestação de um serviço específico, basta calcular uma porcentagem sobre o preço cobrado. Essa porcentagem, a alíquota, é definida pelos municípios para cada tipo de serviço sendo de no mínimo 2% e no máximo 5% e é a lei complementar 157/16, com o objetivo de por fim à guerra fiscal, que estabeleceu a alíquota mínima de 2% em seu Art. 2º (JORNAL CONTABIL, 2020).

Sendo assim, em resumo e de uma forma geral, basta descobrir a alíquota correta definida pelo seu município e aplicar a fórmula:

$$\text{Preço do Serviço} \times \text{Alíquota} = \text{Valor devido como ISS.}$$

Por exemplo, se um serviço de alíquota 2% for prestado pelo valor de 1000 reais. O valor devido referente a ISS é de 20 reais. Importante destacar que para o setor de construção civil, a lei complementar 116/03, prevê a dedução dos materiais aplicados na prestação do serviço, bem como, da subempreitada. (JORNAL CONTABIL, 2020).

2.2.3 Tipos de serviços sobre os quais não incide o ISSQN

A lei federal reconhece apenas três casos de prestação de serviço onde o ISS definitivamente não é devido. São:

- As exportações de serviços para o exterior do País;
- A prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;
- O valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras (JORNAL CONTABIL, 2020).

2.3 AS FORMAS DE RECOLHIMENTO DO ISSQN

Apesar de ser um imposto de cálculo simples a forma de recolhimento do ISSQN depende do regime tributário adotado pelas empresas sujeitas ao tributo. Sendo assim, de acordo com o regime adotado pela empresa o ISS precisará ser tratado de forma a ser recolhido no município, data e responsável corretos. As empresas do Simples Nacional, MEI possuem formas diferentes de recolhimento do imposto, porém ainda podem transferir a responsabilidade de recolhimento para outro sujeito (JORNAL CONTABIL, 2020).

2.3.1 Profissionais autônomos

Considera-se autônomo o profissional que presta serviços por conta própria e de modo eventual a um contratante (chamado de tomador de serviços), porém sem existir vínculo empregatício nessa relação. Sendo assim, o trabalho do autônomo não é regido pelo

cumprimento de uma jornada de trabalho diária em determinada empresa nem é integrante da estrutura hierárquica do negócio, como ocorre com quem é contratado via CLT. Quem trabalha como profissional autônomo, na verdade, tem a gerência de seu próprio trabalho (JORNAL CONTABIL, 2020)

Há, basicamente, duas classificações desses profissionais: prestadores de serviços de profissões não regulamentadas (por exemplo, digitadores) e prestadores de serviços de profissões regulamentadas (como advogados). O autônomo tem sua atuação regida pelo Código Civil, em seu artigo 593 e nos seguintes e, recentemente, a Reforma Trabalhista inseriu o art. 442-B na CLT, versando também sobre o trabalho dos autônomos. O Imposto Sobre Serviços (ISS), substituto do antigo ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) é um tributo de cunho municipal que incide sobre os pagamentos de serviços realizados por empresas ou por profissionais autônomos com ou sem estabelecimento fixo no município. Dessa forma, todo profissional de nível superior, os comissionados e os agenciadores que trabalhem sem vínculo empregatício, deverão fazer seu cadastro fiscal do ISS (JORNAL CONTABIL, 2020)

Vale ressaltar que, por seu caráter municipal, há peculiaridades relacionadas ao ISS para autônomos que variam conforme a cidade. Por exemplo, alguns municípios isentam pedreiros e eletricitas autônomos de contribuírem com o ISS, além dos profissionais recém-formados. Por isso, é sempre importante contar com o apoio de um contador para tirar suas dúvidas relacionadas às regras aplicadas em sua cidade (JORNAL CONTABIL, 2020)

Normalmente, para realizar o cadastro do ISS, o profissional autônomo deve apresentar RG, CPF, carteira do conselho de classe (para profissionais liberais), comprovante de endereço e o preenchimento de formulário específico. A partir disso, a cobrança do ISS será feita a cada serviço pontual prestado pelo autônomo (JORNAL CONTABIL, 2020).

2.3.2 MEI – Microempreendedores Individuais

Há quem pense que os microempreendedores individuais não pagam ISS no entanto isso é um erro conceitual. A obrigatoriedade de pagar o imposto se mantém, no entanto, um “valor estimado” referente a ele já está inserido na guia mensal paga por esse tipo de pessoa jurídica. O MEI precisa se preocupar menos com as legislações municipais e estaduais a que

está sujeito, tendo em vista que seu recolhimento mensal já satisfaz suas obrigações quanto ao ICMS e o ISS (JORNAL CONTABIL, 2020)

Embora a Lei Complementar nº 123/2006 não afirme textualmente, ela impõe o recolhimento do ISS apenas em favor do município do domicílio do MEI, não cogitando de incidência nem mesmo quando se trata de exceções quanto ao local de incidência (JORNAL CONTABIL, 2020).

2.3.3 Empresas que optam pelo Simples Nacional

De forma similar aos microempreendedores individuais, os valores referentes a ISSQN e ICMS que devem ser pagos pelas empresas que integram o simples nacional são recolhidos através do pagamento mensal do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) (JORNAL CONTABIL, 2020).

O regime do Simples Nacional tem como característica marcante a unificação no recolhimento de diversos tributos, principalmente alguns impostos e contribuições de competência da União, que são normalmente recolhidos juntamente com o ISS ou ICMS, a depender do perfil da empresa. Mas para contemplar uma série de situações específicas, o regramento estabelecido para esse regime tributário se revela bastante complicado e destoa fortemente do seu nome de batismo. Existem duas hipóteses em que o ISS é recolhido por valor fixo e não integra a alíquota total do Simples Nacional que incide sobre a receita bruta do optante (FOCO TRIBUTARIO, 2019).

- 1) O primeiro caso envolve a situação em que o prestador do serviço é uma microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP) que atua como escritório de serviços contábeis. Para esta atividade a Lei Complementar nº 123/2006 concedeu o benefício de garantir ao prestador o recolhimento do ISS de acordo com o valor fixo a ser definido pelo município, cabendo a ele o recolhimento dos demais tributos abrangidos pelo Simples Nacional através do documento de arrecadação próprio (DAS). Nesse ponto, vale lembrar que a maioria dos municípios não regulamentou esse dispositivo de maneira específica, mas aplicam aos prestadores o regime de alíquota fixa que existe também para outras atividades profissionais, com base no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68.

- 2) A segunda hipótese envolve aquela prevista no § 18 do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006, que autoriza os municípios a estabelecer valores fixos de ISS a recolher para aqueles que se enquadram no perfil de microempresa (ME), ou seja, com faturamento anual de até R\$ 360.000,00. A maioria dos municípios não estabeleceu valores fixos de ISS para optantes com esse perfil, mas podemos citar o Distrito Federal como uma exceção. Ainda em 2007 o DF que também é titular para arrecadar o ICMS editou uma lei distrital prevendo tal possibilidade (Lei nº 4.006, de 17 de agosto de 2007), o que está em vigor até a presente data (FOCO TRIBUTARIO, 2019).

Há que se ressaltar que empresas do Simples Nacional também devem proceder com a retenção do ISS e somente será permitida se a empresa se enquadrar nas retenções previstas na Lei Complementar 116/2003 (a relação com os serviços sujeitos a retenção do ISS) e informar na nota fiscal a alíquota aplicável.

A alíquota aplicável ao cálculo será o percentual ao qual a empresa esteve sujeita no mês anterior ao da operação (PRECISAO CONTABILIDADE, 2021).

2.3.4 Demais empresas (Lucro Presumido e Real)

As demais empresas optantes pelos regimes tributários de Lucro Real ou Lucro Presumido devem pagar o ISSQN individualmente em cada serviço prestado. Essas empresas devem observar os procedimentos de pagamento referentes a seu município para identificar a guia apropriada e os prazos que devem ser respeitados (JORNAL CONTABIL, 2020).

2.4 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISSQN

A substituição tributária surge pelo Código Tributário Nacional (art.128) e pela Emenda Constitucional 03/93. E, basicamente trata-se de atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto a uma terceira pessoa que tenha relação com o fato gerador da obrigação tributária (JORNAL CONTABIL, 2020).

Na legislação municipal encontram-se os serviços que estarão sob o regime de substituição tributária, e que podem ser:

- Os órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como suas Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e as Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, em relação aos serviços por elas tomados.
- O Sindicato das Empresas de Transportes de Passageiros em relação aos serviços por ele tomados e em relação ao faturamento mensal das empresas de transporte coletivo de passageiros, quando do pagamento dos valores provenientes da utilização do vale transporte por seus usuários.
- As Pessoas Jurídicas de Direito Privado, dos seguintes ramos de atividades econômicas, em relação aos serviços por elas tomados: as companhias de aviação; as incorporadoras e construtoras; as empresas seguradoras e de capitalização; as empresas e entidades que explorem loterias e outros jogos, inclusive apostas; as operadoras de cartões de crédito; as instituições financeiras; as empresas que explorem serviços de planos de saúde ou de assistência médica, hospitalar e congêneres, ou de seguros através de planos de medicina de grupo e convênios; os hospitais; os estabelecimentos de ensino; as empresas permissionárias e concessionárias de serviços públicos de qualquer natureza; os exportadores de matérias-primas e produtos industrializados; as entidades desportivas e promotoras de bingos e sorteios; as empresas de hotelaria, aí se incluindo as pousadas, flats e assemelhados; os buffets, casas de chá e assemelhados; as indústrias em geral; e os shoppings centers, centros comerciais e supermercados (JORNAL CONTABIL, 2020).

2.5 FORMAÇÃO DE PREÇO DE SERVIÇO

Para cálculo do preço de venda na prestação de serviços deve-se além de conhecer os custos e despesas, ou seja, custo interno, também verificar o preço praticado na concorrência,

pois, clientes sempre estão pesquisando preços e procurando qualidade, tanto dos serviços quanto do atendimento (SEBRAE, 2014).

Terminologia utilizada na área de Custos:

- **Custos Fixos** – São todos os gastos que não variam em função dos volumes produzidos;
- **Custos Variáveis** – São gastos que variam proporcionalmente aos volumes produzidos;
- **Custos Diretos** – São gastos que podem ser apropriados diretamente ao produto ou ao serviço;
- **Custos Indiretos** – São gastos que para serem incorporados aos produtos ou aos serviços utilizam um critério de rateio, também são chamados de despesas (por não terem ligação direta com a produção).

O preço de venda ideal é aquele que cobre todos os custos e despesas e ainda sobre o lucro, deve ser competitivo e na medida do possível ser melhor que o da concorrência, deve permitir a manutenção do cliente e a expansão das vendas (SEBRAE, 2014).

A empresa de serviços não realiza atos do comércio, isto é, não compra nem vende mercadorias, e muito menos operações caracterizadas como industriais. Quando o preço dos serviços inclui o material a ser gasto, mesmo assim, diz-se que o prestador de serviço não está vendendo o material, este é, apenas, custo dos serviços prestados (SEBRAE, 2014).

Para realizar a formação do preço de serviço, a empresa deverá calcular sete passos, que são: o cálculo de mão de obra direta, cálculo dos materiais diretos, custo unitário do serviço, custos fixos, custo variável de venda, definição de margem de lucro, cálculo da taxa de marcação (SEBRAE, 2014).

É de suma importância conhecer todos os elementos, as ferramentas e as estruturas de custos e preço de venda, notadamente num momento que o mercado é quem estabelece o valor que está disposto a pagar pela aquisição dos serviços. É importante também verificar o regime tributário adotado na empresa para cálculo das alíquotas dos impostos e contribuições (SEBRAE, 2014).

Os passos para cálculo do preço de venda de serviços são:

1º Passo – Cálculo da Mão de Obra Direta

Custo da Hora = $\frac{\text{Valor dos Salários} + \text{Encargos Sociais}}{\text{N.º de empregados} \times 160 \text{ horas}}$

N.º de empregados x 160 horas

Deve-se considerar o valor bruto da folha de pagamento, os encargos sociais e considerar 40 horas semanais por empregado, ou seja, 160h por mês.

2ª Passo – Cálculo dos Materiais Diretos

Nesse passo serão considerados todos os materiais que diretamente são necessários para execução do serviço.

3ª Passo – Cálculo do Custo Unitário do Serviço

Custo Unitário = custo da mão-de-obra direta + custo do material.

4ª Passo – Custo fixos

$CF\% = (CFM / RBM) \times 100,$

onde: CF% = percentual do custo fixo em relação a receita bruta;

CFM = custo fixo médio;

RBM = receita bruta média

Neste passo, devem ser considerados os gastos fixos da empresa como, aluguel, pró-labore, telefone, água, luz, telefone, alimentação etc. Assim, deveremos apurar a relação entre o custo fixo médio e a receita bruta média, utilizando a fórmula como citada acima.

5º Passo – Custo Variáveis de Venda

Devem ser considerados todos os impostos incidentes em tal prestação de serviço, tais como ISSQN, PIS, COFINS etc.

6º Passo – Definição da Margem de Lucro

A Margem de Lucro - ML, é o lucro (percentual) esperado pelo empresário, após pago todos os custos. Para fixação da margem de lucro a empresa deverá ficar atenta, e verificar além dos seus custos também o preço praticado pelo mercado.

7º Passo – Cálculo da Taxa de Marcação

A Taxa de Marcação é o fator que vai definir o preço de venda do serviço, para calcular utiliza-se a seguinte fórmula:

$$TM = \frac{100}{100 - (CF\% + CVV\% + ML\%)}$$

8º Passo – Cálculo do Preço de Venda

Encontrada a Taxa de Marcação, deve-se calcular o preço de venda das mercadorias aplicando a fórmula: $PV = CUT \times TM$, onde: CUT = custo de unitário do serviço e TM = taxa de marcação (SEBRAE, 2014).

3. GUERRA FISCAL DO ISSQN

Antes de dar início a discussão acerca do fenômeno da guerra fiscal, é de relevante importância esclarecer do que se trata o Princípio Federativo, previsto no art. 1º da Constituição de 1988, que traduz a forma que está organizado o Estado Brasileiro. A Federação delimita competências dos entes federados, dando a eles autonomia para o direito interno e descentralizando o poder político. Desta forma, a União, os Estados membros e os Municípios são, em tese, igualmente autônomos, cooperados e harmônicos em nome do bom funcionamento na máquina pública (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Decorrente da aplicação deste princípio, o Federalismo Fiscal diz respeito a repartição das competências tributárias, delegando entre os entes, com muita especificidade através do texto constitucional quais impostos ou searas de atividades passíveis de tributação lhe cabem. Na Constituição Federal, em um de seus artigos está explícito:

Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Observando a disparidade nítida entre os entes, e, em que pese o legislador brasileiro tenha se preocupado em estabelecer princípios e normas gerais que minimizem a competitividade, surgiu um fenômeno denominado de Guerra Fiscal, que é uma espécie de competição de caráter predatório entre os entes em busca dos investimentos da iniciativa privada. A Guerra Fiscal também contaminou os municípios, graças a Lei Complementar nº 116 de 2003 que não foi capaz de resolver todas as questões desta alçada, já que seu texto não estabelece todas as diretrizes esperadas para a cobrança do imposto, assim não deixou claro em relação a alíquota mínima e as hipóteses de concessão de incentivos (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Hodiernamente, o método utilizado pelos Fiscos Municipais para arrecadar a maior parte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos casos de operações

intermunicipais tem sido a criação de instrumentos normativos que regimentem a tributação do referido imposto, relativizando a norma trazida pela LC 116/03 com uma infinidade de portarias, decretos e afins, dificultando a uniformização para o recolhimento, que, por natureza já seria difícil, tendo em vista que o Brasil tem mais de 5.500 municípios, plurais e diversos, da cultura a população (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Desta forma, a guerra fiscal, no caso do ISSQN, com a LC 116/03 elenca diversos serviços em que o imposto será devido no local de estabelecimento ou domicílio do prestador. Entretanto, também estabeleceu as diretrizes dos incentivos fiscais que poderão ser concedidos pelos entes municipais, a fim de minimizar a concorrência voraz e desleal que ocorria antes de tal disciplina, conforme o trecho:

§ 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 da 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 (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Surgiu então uma espécie de estratégia usada pelos Municípios para atrair investimentos da iniciativa privada, que consiste basicamente na criação de incentivos fiscais, tais como, alíquotas menores, isenção, suspensão ou redução de impostos e taxas e criação de obrigações acessórias, como CPOM, CENE etc. (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Na tentativa de minimizar os efeitos da Guerra Fiscal, surgiu o Art. 88 da ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), que estabeleceu que a alíquota mínima do ISSQN é de 2%, e nenhum benefício, incentivo ou isenção poderá diminuí-la. E, somente em 2016, a Lei Complementar nº 157 foi criada para regulamentar o Art. 88 da ADCT, que estabelecia que até a Lei Complementar ser editada, o ISSQN não poderia ser objeto de concessão de benefícios fiscais (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Entretanto, a Lei Complementar trouxe mais do mesmo, mantendo as concessões somente para as hipóteses que já existiam (execução de obras e transporte intermunicipal), serviços que não tem o condão de estimular a guerra fiscal, por não alimentar a competitividade entre os municípios (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Ainda que a atração de novos investimentos para o seu território seja plausível, uma vez que a instalação de empresas gera mais empregos, circulação de renda e desenvolvimento

local, a simples migração das unidades produtivas de município é prejudicial e responsável pelo desemprego de inúmeros indivíduos (PEREIRA; CAMARA, 2020).

A regra geral dita pela Lei Complementar 116/03, em seu artigo 3º art. considera três possibilidades para o recolhimento do imposto: o local de estabelecimento do prestador, seu domicílio e as exceções onde o imposto será recolhido no local da prestação. As duas primeiras possibilidades guardam a maior causa da guerra fiscal no âmbito do recolhimento de ISS. Os empresários têm liberdade para planejar, escolher e negociar onde estabelecerão seus negócios, e, agindo em total conformidade com a lei, estudam onde será mais viável mantê-lo de acordo com a área explorada (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Há também outra situação que fomenta a Guerra Fiscal, àquela em que o prestador tem várias sedes reais em diversos estados, e, precisando prestar um serviço num determinado município, une vários empregados de diferentes sedes para tal. Há um imenso conflito sobre o critério a ser adotado para o recolhimento do ISSQN nesses casos, já que o local do prestador é inconsistente e o empresário, na maioria das vezes, precisa eleger um município para recolher o imposto, assumindo o risco de ser autuado pelo “não cumprimento da obrigação” nos outros (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Ainda que não seja adotado da forma habitual, e para os casos onde não se aplicam as exceções dos itens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista taxativa de serviços elencada na Lei Complementar 116/03, é levada em consideração o local da celebração do contrato ou da tomada de decisão acerca da prestação (PEREIRA; CAMARA, 2020).

A guerra fiscal entre os municípios tem tomado proporções cada vez mais agravantes, a ambição arrecadatória entre as pessoas jurídicas de direito público vem deturpando as cidades brasileiras, estas que tanto necessitam da arrecadação do ISSQN para financiar parcelas de suas atividades (PEREIRA; CAMARA, 2020).

De acordo com o boletim divulgado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, conforme a tabela 1 – Situação fiscal dos Municípios, abaixo, em 2020 o ISS foi apontado como segunda maior fonte de arrecadação própria dos municípios brasileiros, superado apenas pelo IPTU, ambos maiores do que o FPM – Fundo de Participação Municipal (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Tabela 1 – Situação fiscal dos Municípios

Discriminação	2019	2020	Varição Nominal 2019-2020	Varição 2019 - 2020 (%)
Receita Corrente	691.611	750.191	58.580	8,5%
Receitas de Arrecadação Própria	237.971	239.081	1.110	0,5%
ISS	69.833	69.997	165	0,2%
IPTU	49.495	49.697	203	0,4%
Outras	118.643	119.386	743	0,6%
Receitas de Transferências	453.640	511.110	57.470	12,7%
FPM	97.505	93.428	-4.077	-4,2%

Fonte: Tesouro Transparente (2020)

Da análise dos valores, é possível entender o que leva os municípios a busca incessante pelo recolhimento de ISS, o imposto representa uma porcentagem expressiva na receita própria municipal (PEREIRA; CAMARA, 2020).

A guerra fiscal entre os entes municipais pode ser tratada não somente como um fenômeno que compromete a arrecadação, autonomia, o princípio da cooperação e o desenvolvimento dos municípios, mas também como um produto do desequilíbrio fiscal em relação aos Estados e a União, atingindo toda a coletividade, não somente o fisco e o prestador (PEREIRA; CAMARA, 2020).

Empresas enfrentam a “guerra fiscal” de outras formas também, no caso do ISSQN, entre as várias diferenciações das Fazendas Municipais, criou-se instrumentos normativos regulamentando a tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza onde, já que não tem competência para legislar sobre empresas sediadas em outros municípios, acabam o fazendo de forma incidental, obrigando que as empresas estabelecidas nos seus limites territoriais retenham o ISSQN dos serviços contratados, caso a empresa contratada seja sediada em outra cidade e não tenha cadastro na sua Secretaria de Fazenda (da Secretaria de Fazenda da empresa contratante) (CONTABEIS, 2017).

Tal situação acaba por afrontar o que estabelece a LC 116/03, que no seu art. 3ª estabelece como regra geral que “serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do

prestador” e depois estabelece uma série de exceções em que, na sua maioria, o imposto passa a ser devido no local da execução do serviço (CONTABEIS, 2017).

Entretanto, as Fazendas Municipais criam alegorias e uma série de argumentos para justificar este procedimento e, por fim, alegam que não mudam a regra estabelecida pela Lei Complementar, mas tão somente, no limite de suas competências legislativas, regulamentam em linhas gerais a tributação, o recolhimento e as obrigações acessórias relacionadas ao ISSQN (CONTABEIS, 2017).

O grande problema desta questão é que, se a Guerra Fiscal entre os estados já é tão confusa, com “apenas” 26 estados e o Distrito Federal emitindo as suas mais diversas normas, o que dizer então desta nova Guerra que surge entre os Municípios, que chegam a mais de 5.500, com a mais absoluta diversidade de leis, decretos, portarias e atos normativos (CONTABEIS, 2017).

Diante desta situação e do dito “estreitamento das distâncias” promovido pela internet e por toda a gama de tecnologia hoje à disposição, o que tem ocorrido com cada vez mais frequência é que empresas são contratadas a centenas de quilômetros de distância, e quando do momento do pagamento acabam sendo surpreendidas com pagamentos a menor do acordado e da nota fiscal emitida, com base em normas locais que obrigam a sua inscrição naquele Município, a centenas de quilômetros de distância, com as mais variadas exigências (CONTABEIS, 2017).

Como por força de Lei, seja da LC 116/03, seja da própria lei a que está sujeita no seu município, o imposto é considerado devido no local do seu estabelecimento ou domicílio (ou no local da prestação do serviço), a empresa que prestou o serviço acaba sendo obrigada a recolher novamente o ISS, fora do seu município – e assim sofrer bitributação.

Cabe as empresas prestadoras de serviços, junto a seus contadores, a responsabilidade de estudar a legislação dos municípios das contratantes de seus serviços antes de fechar o negócio mas é importante ressaltar que, com a enorme quantidade e diversidade de municípios do país é absolutamente impossível que uma empresa, por melhor estruturada que seja, consiga acompanhar toda essa legislação, além disso, muitos municípios nem sequer disponibilizam suas legislações na internet, e até mesmo indo até a sede das prefeituras e ou das secretarias fazendárias, é difícil conseguir essa legislação. Não fosse suficiente, muitos Municípios nem sequer possuem contadores ou advogados especialistas na área tributária em seu corpo técnico para assessorar o legislador, o que resulta nas mais diversas exigências e

prazos que, definitivamente, obstam a possibilidade de fechar o negócio se antes for preciso atender a essa legislação, exigências e prazos que muitas vezes são convenientemente articulados para dificultar que o contribuinte consiga a inscrição (CONTABEIS, 2017).

3.1 AS DIFERENTES ALÍQUOTAS ENTRE MUNICÍPIOS

Um dos aspectos que melhor representa o objeto desse estudo é a inúmera diferença de alíquotas que os mais diversos municípios ao redor do Brasil possuem, um mesmo serviço pode ser tributado de diferentes formas. Os municípios têm liberdade para definir as alíquotas do ISS dentro do parâmetro mínimo de 2% e máximo de 5%. Portanto, é comum que determinado serviço seja tributado a alíquotas diferentes entre dois municípios.

Uma questão que se levantava no passado é se os municípios poderiam deixar de cobrar o ISS para atrair investimentos. A Emenda Constitucional nº 37/2002 estabeleceu que a alíquota mínima do ISS seria 2%. Mesmo assim, alguns municípios continuaram dando benefícios fiscais que resultavam em carga tributária inferior a 2%. (JOTA, 2021)

3.2 MECANISMOS DE RETENÇÃO “FORÇADA” CPOM/CENE

Cidades como São Paulo, Campinas e Rio de Janeiro, por exemplo, disponibilizam aos prestadores de serviços estabelecidos fora do município a inscrição junto ao CPOM (Cadastro de Prestadores de Outros Municípios) ou, no caso de Campinas, CENE (Cadastro de Empresas Não Estabelecidas). Este cadastro trata-se de uma obrigação acessória criada pelo município que, se descumprida, acarreta automaticamente na obrigação do tomador do serviço em reter e recolher o ISS. Ou seja, haverá a bitributação (DJAZIL, 2021).

O cadastro estende-se a uma série de imposições que a empresa deve apresentar para que seja deferido e então não se faça mais necessária a retenção de ISS pelo tomador do município.

Assim como esses exemplos citados, existem outras cidades que disponibilizam esse tipo de inscrição. A empresa prestadora deve verificar junto aos municípios dos tomadores se há previsão legal da retenção de ISS por parte da prefeitura e, caso tenha, se disponibiliza esse tipo de cadastro para que não ocorra a bitributação e afete diretamente o preço final do seu serviço (DJAZIL, 2021)

3.3 A MUDANÇA DO DOMICÍLIO FISCAL

A fim de possibilitar o aumento de vagas para sua massa de trabalhadores ou mesmo o crescimento da economia local, Estados e Municípios lançam mão de uma série de instrumentos para atrair empresas para sua jurisdição tributária. Isso provoca o fenômeno conhecido como “guerra fiscal”.

Do ponto de vista da empresa que está localizada em uma região, a concessão de benefícios fiscais de diversas ordens pode significar a abertura de uma alternativa para a realização de seus negócios de maneira mais lucrativa, por meio da economia de tributos.

Porém, é preciso entender que a decisão que envolve a economia de tributos não pode ser tomada isoladamente, há inúmeros outros fatores que devem ser levados em consideração. De qualquer maneira, a possibilidade de economia de tributos sempre representa uma chance de redução de custos como um todo.

A mudança de jurisdição é apontada como um tipo importante de possibilidade de economia, porém questões sociais podem ser afetadas, a mudança de domicílio muitas vezes acarreta a demissão de inúmeros funcionários tendo em vista que muitas vezes passa a ser mais lucrativo para a empresa a contratação de funcionários locais, evitando assim diversos custos.

A troca de jurisdição pode ser um meio de planejamento tributário se a tributação da segunda localidade for favorecida, representando uma redução de carga tributária. Haverá aumento de lucro se as demais variáveis permanecerem constantes ou se a mudança de jurisdição tributária não representar redução nas operações ou outras alterações que reduzam o lucro de um modo geral.

3.4 INCENTIVOS FISCAIS

Oferecido no âmbito municipal, estadual e federal como previsto em lei, os incentivos fiscais são uma medida legal para que as empresas possam economizar dinheiro para futuros investimentos, porém enxerga-se também como uma forma de atração empresarial.

Entre os municípios é comum preverem uma série de incentivos para empresas que ali vieram se instalar, bem como aquelas já instaladas, baseando-se em inúmeros descontos nos tributos municipais, como, por exemplo, isenção de uma porcentagem de ISS, ITBI e IPTU.

Um dos exemplos mais clássicos deste tipo de incentivo é o abatimento no valor do IPTU, normalmente, ele ocorre nos casos em que há pagamento à vista, mas há municípios que concedem outros descontos quando os contribuintes fazem benfeitorias nos terrenos, como muros e calçadas.

4 RESULTADOS

Com o estudo abordado ficam claros os diversos mecanismos criados pelos diferentes municípios do Brasil a fim de atrair empresas da iniciativa privada para seu limite territorial, evidenciando a “Guerra fiscal” não só do ISSQN, mas de outros impostos municipais envolvidos e com benefícios fiscais. Cabe as empresas, a melhor análise, com visão de futuro, para entender qual município lhe trará melhores benefícios/incentivos, tornando-a, com menor carga tributária, mais lucrativa para lá se estabelecer. Além disso, deve, junto a seu contador, estar sempre atualizada na legislação, com relação a serviços que possa realizar em determinados municípios, para não ser onerada.

Como forma de demonstrar alguns dos fatores influenciadores, como as diferentes alíquotas de ISS em cada município e presença do CPOM ou CENE em algumas delas, observa-se abaixo, o exemplo de formação de preço onde a empresa em questão trata-se de uma oficina mecânica, código de ISS, segundo a Lei Complementar 116/2003, 14.05, domiciliada em três distintos municípios, Campinas, Taubaté e Lorena, cada um com sua alíquota e com um adendo a cidade de Campinas que possui a necessidade de cadastro CENE quando na posição de prestador de outro município:

Tabela 2 – Exemplo com Preço de custo

Empresa: Oficina mecânica (COD. 14.05 - Lei 116/2003)

- 1) Serviço executado em 8 horas;
- 2) 2 Empregados com total de folha de pagamentos de R\$ 1.500,00;
- 3) Encargos sociais (Aprox. 60%): R\$ 900,00;
- 4) Materiais diretos: Água R\$ 12,00, Lata de cera R\$ 8,00 e Flanela R\$ 3,00;
- 5) Custo fixo médio último 6 meses (aluguel, telefone, pró-labore etc.): R\$ 2.000,00;
- 6) Receita Bruta Média 6 meses: R\$ 16.000,00;
- 7) Variáveis de Venda: ISS (conforme cada município), PIS 0,65%, COFINS 3%, CSLL 1,08%, IRPJ 1,20%.

PASSOS DA FORMAÇÃO DE PREÇO	PRESTADOR CAMPINAS	PRESTADOR TAUBATÉ	PRESTADOR LORENA
1º - Mão de Obra Direta Custo Hora (R\$)	7,50	7,50	7,50
2º - Materiais Diretos (R\$)	23,00	23,00	23,00
3º - Custo Unitário do Serviço (R\$)	83,00	83,00	83,00
4º - Custos Fixos (%)	12,50	12,50	12,50
5º - Custo Variável de Venda (%)*	9,93	10,93	8,93
6º - Margem de Lucro (%)	15,00	15,00	15,00
7º - Taxa de Marcação	1,60	1,62	1,57
8º - Preço de Venda p/ Municípios sem CPOM/CENE	132,80	134,46	130,31
Preço de Venda p/ tomador de Campinas CENE	132,80	144,17	139,33

* Alíquota ISS código 14.05: Campinas 4%, Taubaté 5% e Lorena 3%

No exemplo acima, na tabela 2 – Exemplo com preço de custo, a empresa se sediada em Lorena apresentará uma menor carga tributária e conseqüentemente, se vista de um âmbito geral, maior lucratividade. A situação modifica-se quando a empresa prestadora se domiciliada em Taubaté ou Lorena, sem inscrição no CENE, executar serviços para uma empresa de Campinas. Neste caso, a carga tributária sofrerá um acréscimo de 4%, referente a alíquota de ISS do código 14.05 em Campinas.

Há que se ressaltar sobre o oferecimento dos benefícios fiscais, alguns municípios permitem que a empresa, se domiciliada em seu território, tenha uma porcentagem ou total isenção do pagamento de IPTU, por exemplo.

A “Guerra Fiscal do ISS” pode ser algo que ao mesmo tempo vantajoso traga outros fatores como o social envolvido, a mudança de município muitas vezes pode desencadear uma série de demissões tendo em vista que as despesas com funcionários locais são menores.

No tocante a cidade de São Paulo, com relação a obrigação acessória CPOM, no dia 01/03/2021, o STF, Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário nº 1.167.509, o declarou inconstitucional porém o município em questão e alguns outros o mantém aproveitando-se da primícia de que irão avaliar as medidas administrativas a serem tomadas após o transito em julgado do RE, o que ainda não ocorreu e de que ainda há embargos de declaração pendentes de análise, o que significa que tal temática ainda não foi concluída no âmbito do STF.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com as mais diversas criações de instrumentos normativos, os municípios tentam atrair empresas da iniciativa privada para dentro de seus limites territoriais, seja através do uso de menores alíquotas nos impostos, benefícios fiscais ou ainda utilizando-se da criação de obrigações acessórias, como é o caso do CPOM, CENE. Evidencia-se uma disputa para tornar o município além da mais atrativo, arrecadador de impostos.

No meio deste, encontram-se envolvidos, empresas, funcionários, contadores, que precisam estar atentos a todo tipo de mudança na legislação para estarem de acordo com o fisco e não causarem ônus financeiro.

O ISS é um imposto complexo, conforme estudado, a regra matriz de incidência tributária do ISSQN presente na Lei Complementar 116/03 estabelece as diretrizes e pormenores do tributo em questão, mas precisou de muitos anos e edições para aperfeiçoar seu alcance nas particularidades mais básicas, como limites de alíquotas e previsão de inventivos.

A lei dá aos municípios autonomia para, atribuírem as responsabilidades de recolhimento do imposto e criação de suas alíquotas, desde que respeitem o mínimo de 2% à 5%. Além disso, alguns municípios criam outras formas de transferência de responsabilidade tributária.

O estudo evidenciou as dúvidas dos impactos que a “guerra fiscal” traz não só as empresas como na gestão das cidades brasileiras de uma forma geral.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CONTABEIS. **A Guerra Fiscal do ISS**. 2017. Disponível em:

<https://www.contabeis.com.br/artigos/4072/a-guerra-fiscal-do-iss/>. Acesso em: 10 Ago. 2021.

JOTA. **Entenda os aspectos gerais do ISS**. 2021. Disponível em:

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/iss-entenda-os-aspectos-gerais-13052021>.

Acesso em: 10 Ago. 2021.

DJAZIL. **CPOM: O QUE É E O QUE VOCÊ PRECISA SABER?** 2021. Disponível em:

<https://www.djazil.com.br/cadastro-de-prestadores-de-outros-municipios/>. Acesso em: 10

Ago. 2021.

FOCO TRIBUTARIO. **AS 3 HIPÓTESES EM QUE O ISS DO OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL É RECOLHIDO EM VALOR FIXO**. 2019. Disponível em:

<https://www.focotributario.com.br/as-3-hipoteses-em-que-o-iss-do-optante-do-simples-nacional-e-recolhido-em-valor-fixo/>. Acesso em: 10 Ago. 2021.

PRECISAO CONTABILIDADE. **Simple Nacional - Orientações, retenções CSRF, IRRF, ISS e INSS**. 2021. Disponível em: <http://www.precisacontabilidade.com.br/boletim/simples-nacional-orientacoes-retencoes-csrf-irrf-iss-e-inss-1529>.

Acesso em: 10 Ago. 2021.

XERPAY. **Por que o imposto do Brasil é alto? Entenda os principais motivos!** 2021.

Disponível em: <https://xerpay.com.br/blog/porque-o-imposto-do-brasil-e-alto/>. Acesso em: 10

Ago. 2021.

JORNAL CONTABIL. **ISSQN: Saiba tudo sobre o funcionamento do imposto**. 2020.

Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/issqn-saiba-tudo-sobre-o-funcionamento-do-imposto/>. Acesso em: 10 Ago. 2021.

TESOURO NACIONAL TRANSPARENTE. **Boletim de Finanças dos Entes**

Subnacionais. 2020. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41464. Acesso em 10 Ago. 2021.

PEREIRA, Carlos; CÂMARA, Luana. **A Guerra fiscal no âmbito dos municípios: O Fratricídio em torno do ISSQN**. REVISTA DIGITAL CONSTITUIÇÃO E GARANTIA DE DIREITOS, Natal, v. 13, n.1, ago./dez. 2020.

CIDADE DE SÃO PAULO FAZENDA. **Esclarecimento sobre vigência do Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM)**. 2021. Disponível em:

<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/noticias/?p=29485>.

Acesso em 10 Ago. 2021.

TALENTNETWORK. **Referências Bibliográficas da ABNT**. 2019. Disponível em:

<https://rockcontent.com/br/talent-blog/referencia-bibliografica-abnt/>. Acesso em 08 Out. 2021

BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei complementar de nº 116**, de 31 de julho de 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: 10 Ago. 2021.

SEBRAE. **Custos e preço de venda na prestação de serviços**. 2014. Disponível em:

<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/custos-e-preco-de-venda-na-prestacao-de-servicos,b6c6164ce51b9410VgnVCM1000003b74010aRCRD>. Acesso em: 10

Ago. 2021.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis. 10. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2014.

TAUBATÉ. Prefeitura Municipal. **Lei complementar de nº 108**, de 28 de outubro de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em:

https://www.camarataubate.sp.gov.br/abrir_arquivo.aspx/Lei_Complementar_108_2003?cdLocal=5&arquivo=%7B5526A3AA-B40D-A7B6-E388-BB10C7D5BD78%7D.pdf. Acesso em: 10 Ago. 2021.

LORENA. Prefeitura Municipal. **Lei complementar de nº 2.859**, de 31 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e dá outras providências. Disponível em: <http://www.lorena.sp.gov.br/wp-content/uploads/2013/03/LEI-N%C2%B0-2859-03-ISSQN.pdf>. Acesso em: 10 Ago. 2021.

CAMPINAS. Prefeitura Municipal. **Lei complementar de nº 12.392**, de 20 de outubro de 2005. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e dá outras providências. Disponível em: https://www.campinas.sp.gov.br/arquivos/financas/Lei_12.392-05_-_ISSQN_-_COMPILADA.pdf. Acesso em: 10 Ago. 2021.

CAMPINAS. Prefeitura Municipal. **Instrução Normativa nº 002**, de 06 de dezembro de 2017. Dispõe sobre a obrigatoriedade de inscrição no cadastro municipal de receitas mobiliárias para o prestador de serviços pessoa jurídica estabelecido em outro município que emitir nota fiscal ou qualquer outro documento fiscal autorizado por outro município ou pelo distrito federal a tomadores de serviços estabelecidos neste município, bem como sobre a responsabilidade destes pelo pagamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN quando o referido prestador de serviços não possuir situação cadastral regular ativa no município de Campinas. Disponível em: <https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaroriginal/id/131989>. Acesso em: 10 Ago. 2021.