

ISSQN – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

Rodrigo Rios Faria de Oliveira¹
Érica Cristina Rosa²

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo conceituar as características do ISS – Imposto sobre Serviço segundo a Lei Complementar 116 de 31 de julho 2003 vigente desde sua publicação em 01/08/2003. O ISS é um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal. A fundamentação utilizada é bibliográfica que traz aspectos históricos sobre ISS e as novidades trazidas por esta lei. Serão relatadas as exceções hipóteses previstas nos incisos I a XXII que indica onde o tributo será devido. Efetivamente onde o serviço foi prestado. As definições sobre fato gerador, contribuinte do ISS, estabelecimento do prestador, os sujeitos ativos e passivos do tributo, base de cálculo e alíquota do imposto. Serão demonstrados alguns casos relevantes sobre incidência do ISS.

Palavras-chave: Imposto Sobre Serviços. Lei complementar 116/2003. Novidades trazidas pela lei vigente.

¹ Mestre em Direito Civil – Especialista na área do Direito do Trabalho – Professor universitário de graduação e pós graduação. e-mail: rodrigorios.adv@uol.com.br

² Pós-graduanda no curso de MBA em Planejamento Tributário e Controladoria da UNIVÁS. e-mail: ericacristinna@yahoo.com.br

ABSTRACT

This article has as objective to conceptualize the characteristics in term of ISS - Service Tax according to the Complementary Law 116 of July 31, 2003 in force since its publication on 08/01/2003. The ISS is a kind of tax such as of the county competence and the Federal District. The rationale used is Bibliographic that brings historical aspects about ISS and the news brought by this law. Will be related the hypotheses exceptions set out on the clause I to XXII indicating where the tax will be reported. Effectively where the service was provided. The definitions about taxable event, taxpayer of ISS, Provider establishment , the active and passive topics for this tax, tax basis and tax rate. Will be demonstrated some relevant cases about the ISS incidence.

Keywords: Tax services. Complementary Law 116/2003. News brought by the applicable law.

1. INTRODUÇÃO

O artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988 assim estabeleceu o imposto sobre serviço:

Compete aos Municípios instituir sobre:

(...)

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

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

De acordo com Hung e Maragno (2011, p.5;75), dentre as atribuições constitucionais recebidas, compete ao município instituir Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido pela sigla ISSQN ou simplesmente ISS, serviços aqueles não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Este imposto municipal surgiu em substituição do antigo Imposto de Indústria e Profissões, com a reforma tributária feita pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

O texto constitucional, tanto de 1967 como de 1988, que outorgou competência aos municípios para instituir o ISS, definido em lei complementar, tem sido objeto de discussão quanto à amplitude de sua eficácia, se plena, contida ou limitada. Há, também, o questionamento quanto à Lista de Serviços, trazida pela lei complementar, se é exemplificativa ou taxativa, além de outras questões atinentes à base de cálculo bem como o local em que é devido o imposto. Dentre os tributos municipais, o ISS é uma importante fonte de receita.

Para Fabretti (2009), as principais inovações apresentadas pela Lei Complementar 116/2003 foram as seguintes:

- amplia o alcance da Lei, subordinando, além dos prestadores de serviços, também os tomadores de serviços como responsáveis (comercio, indústria, serviços e pessoas jurídicas isentas ou imunes)
- dá ampla competência para os municípios definirem os responsáveis, mediante lei;
- fixou a alíquota máxima em 5%, em seu artigo 8º;
- não fixou alíquota mínima.

2-DESENVOLVIMENTO

2.1- Aspecto histórico¹

Através da Emenda Constitucional nº 18, de 1965 foi adotado no Brasil o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme disposto no artigo 15:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendida na competência tributária da União e do Estados.

Um ano depois da promulgação da Constituição de 1967, era sancionado o Decreto-Lei nº 406, de 31/08/1968, na qualidade de lei complementar, estabelecendo normas gerais sobre o Imposto Sobre Serviço (ISS) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), disciplinando os elementos essenciais de tributação e anexando uma lista de serviços, composta de 29 itens, que seriam incidentes do ISS.

O ISS sofreu várias alterações de no decorrer dos anos. Em 1969 o número de itens da lista de serviços passou de 66 conforme Decreto-Lei nº 834, de 08/09/1969. Dezoito anos depois, em 1987, a Lei Complementar nº 56, aprovou uma nova lista de serviços, passando para 100 itens. Em 1999, foi aprovada a Lei Complementar nº 100, instituindo mais um item na lista de serviços, totalizando, assim, 101 itens. O serviço acrescentado foi o de “exploração de rodovias mediante cobrança de pedágio.

¹ Informações extraídas do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, na Universidade do Vale do Sapucaí – Univás de Pouso Alegre-MG.

Em 2002, foi promulgada Emenda Constitucional nº 37, alterando a redação do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, para seguinte:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

(...)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Segundo Tauil (2003) apud Maurilio Ribeiro Resende, a Nova Lei Complementar 116/03 de 31 de Julho de 2003, trata tão somente do ISS, contrário ao Decreto 406/68 que estabelecia normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos de circulação de bens materiais e imateriais, podendo inserir mudanças de características nitidamente locais, mas que não se oponham aos preceitos básicos lá instituídos”. (ver como fica a citação)

2.2- As novidades trazidas pela Lei Complementar 116/2003

Segundo Hung e Maragno (2011), a lei complementar 116/2003 não institui o ISS, ela apenas modifica o conjunto de normas de competência ou estrutura que devem ser observadas pelo Distrito Federal e pelos Municípios para exigência do imposto. Na época do advento da desta lei, tais alterações trouxeram reflexos imediatos em relação às legislações municipais e estabeleceu novos critérios de legislação que deverão ser observados pelos Municípios e o Distrito Federal no exercício de sua competência tributária.

As novas normas apresentadas devem ser observadas em conjunto com as regras do Código Tributário Nacional exceto nas hipóteses de eventuais incompatibilidades.

O advento da Lei complementar 116/2003 trouxe, dentre os reflexos, três efeitos importantes para o sistema ou ordem jurídica positiva:

- a) Recebeu parte das normas sobre ISS de cada município brasileiro e do Distrito Federal, dando-lhes, naquilo que com ela for compatível, novo fundamento de validade;
- b) Revogou ou tornou ineficazes as normas que com ela não forem compatíveis sob o aspecto material;

- c) Alargou competência tributária das pessoas políticas citadas na medida em que traz para o alvo da competência tributaria uma serie de atividades que não constavam da lista prevista na ordem jurídica pretérita.

2.3 Fato gerador

De acordo com artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, o imposto sobre serviço de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador. Nos termos dispostos no artigo 1º, § 3º, o ISS incide ainda sobre os serviços prestados mediante utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (Hung e Maragno, 2011).

2.4 Local da prestação de serviços

Para Fabretti (2009), a nova lei repartiu diversos tipos de serviços entre os municípios. A regra geral para exigir o recolhimento do tributo é a do Município onde está localizado o estabelecimento do prestador de serviço. As exceções são as hipóteses de serviços listados nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003, que devem ser recolhidos no município onde o serviço é prestado.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

As hipóteses dos incisos I a XXII onde o ISS é devido no local da execução do serviço:

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

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

- III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
- IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
- V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- X – (VETADO)
- XI – (VETADO)
- XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;
- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropo, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Os serviços não listados nesses incisos I a XXII seguem a regra geral de que o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador.

2.5 A definição sobre estabelecimento prestador é trazida da Lei Complementar 116/2003 nos seguintes termos:

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

Para Hung e Maragno (2011), podemos observar que a lei em questão, mantém basicamente os mesmos critérios adotados pelo art. 12, do Decreto-Lei nº 406/1968, na determinação do local de incidência do ISS:

- 1) Em função da localização do estabelecimento prestador (regra geral)
- 2) Em função da localização do domicílio do prestador, na falta do estabelecimento prestador (regra subsidiária da geral); e
- 3) Em função do local da execução do serviço (exceção).

Isso lhe rendeu muitas críticas vindas, principalmente, daqueles que já se manifestavam na vigência do artigo 12, do DL nº 406/1968, apesar da ampliação do rol das espécies de serviços sujeitas à regra em função do local de execução. No entanto, não se pode negar as substanciais melhorias trazidas por essa ampliação, bem como os parâmetros de aferição para se determinar um estabelecimento prestador, pois, as espécies de serviços que mais suscitavam discussão, quanto ao local de incidência do ISS, eram justamente essas espécies de serviços do rol das exceções que, em razão de sua natureza de processamento, são obrigatoriamente executadas fora do estabelecimento prestador, e na maioria das vezes, no local onde se situa o tomador. Já os parâmetros de aferição de existência de estabelecimento prestador, trazidos pelo artigo 4º, retira a subjetividade que imperava na vigência do DL nº 406/1968, pois permitia sua interpretação ao sabor dos mais variados interesses.

Fabretti (2009) diz que tem sido comum que determinadas prestadoras de serviços, para beneficiar-se de alíquota menor, fruto da “guerra fiscal”, indiquem como estabelecimento do prestador o endereço da matriz situado em outro município, em local sem menor condição de preencher os requisitos exigidos no art. 4º, fato que pode ser considerado como evasão fiscal, que é tipificada como crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/90)

2.6 Contribuinte, Sujeitos ativo e passivo e o responsável pelo ISS

Contribuinte é o prestador do serviço, definido no artigo 5º, da Lei Complementar 116/2003.

Segundo Fabretti (2009), a nova lei complementar prevê em seu art. 6º, a possibilidade dos municípios e o Distrito Federal, mediante lei, atribuírem a

responsabilidade pelo crédito tributária a terceira pessoa, que deverá estar vinculada ao fato gerador. Neste caso, a lei pode, excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuir a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

O responsável é obrigado a reter na fonte o ISS devido. Deve recolher o valor integral do ISS, no prazo fixado na lei municipal e, se for o caso, recolher as multas e os acréscimos legais eventualmente devidos.

O responsável é o tomador ou intermediário do serviço e deve ser expressamente indicado na lei municipal.

Sujeito passivo deste tributo é o prestador do serviço, empresa ou profissional liberal, excetuados aqueles previstos artigo 2º, II, da LC 116/2003 que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos e os diretores, membros de Conselhos Consultivo ou Fiscal de Sociedades.

Sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público com competência para exigir o seu cumprimento. União, Estados, Município e Distrito Federal. O Município é o sujeito ativo dessa obrigação e em face do princípio da estrita legalidade, para que se possa cobrar o ISSQN dos prestadores de serviço, deve-se instituí-lo por meio de Lei Ordinária própria. (SUZIGAN, 2012).

2.8 Base de cálculo e alíquota

De acordo com art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Segundo o §1º, “quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município”.

E, segundo o §2º, “não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar”.

A alíquota máxima do ISS prevista na Lei Complementar nº 116/2003 é de 5% (art. 8º). Isto significa que os municípios podem criar alíquotas, para o ISS, de até 5%.

Segundo Fabretti (2009), como não foi fixado a alíquota mínima, prestou um desserviço à segurança jurídica. Enquanto, não fixada, entende-se que deve prevalecer a estabelecida na EC nº 37/2002 de 2%.

A EC nº 37/2002 alterou o disposto no art. 88 do ADCT, que passou a vigorar com a seguinte nova redação:

Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

3 Alguns casos relevantes de incidência do ISS

3.1 O ISS e o software

De acordo com Sabbag (2013, p. 1040;1047), destaca que as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (*software*) referem-se a um bem incorpóreo, não tendo por objeto uma “mercadoria” propriamente dita. Portanto, em tais operações não haverá incidência de ICMS. Todavia, outro será o tratamento, caso tenhamos a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série ou escala e comercializados no varejo (*software de prateleira ou exemplar standard – off the shelf*). Nesse caso, teremos o fato gerador do ICMS. Note o entendimento do STF87:

EMENTA: (...) III. Programa de computador (*software*): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”, “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado *software de prateleira (off the shelf)* – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª T., j. em 10-11-1998)

Por outro lado, haverá incidência de ISS se estivermos diante dos chamados *softwares de encomenda*, isto é, aqueles elaborados especificamente para certo usuário (Item n. 1, subitens 1.1 a 1.8, “serviços de informática e congêneres”, da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003). Portanto, a incidência será de ICMS ou de ISS, dependendo do propósito levado a efeito. Assim entende o STJ, conforme se nota na didática ementa abaixo:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.
1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da Lista de serviços, anexo ao DL n. 406/68). 2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS. (...) 4 – Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS. (REsp 123.022/RS, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 14-08-1997)

Por fim, quanto ao hardware, a discussão torna-se desnecessária: por se tratar de produto industrializado e/ou mercadoria, sujeita-se ao IPI e/ou ICMS, dependendo do caso.

3.2 O ISS e os trabalhos gráficos

As atividades relacionadas às gráficas constavam do item 53 da anterior Lista anexa ao DL n. 406/68 (Item 53: “composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia”).

O STF, no RE 84.387/SP, já em 1976, deixou claro que “os serviços de composição gráfica (feitura e impressão de notas fiscais, talões, cartões, etc.) sujeitam-se apenas ao ISS”. No presente caso, o STF enalteceu que na tipografia, ainda que se utilizem tinta, papel e outros insumos, tudo fica absorvido pela impressão realizada, ou seja, pelo serviço prestado.

Em 1985, o STF, no RE 106.069-7, ratificou a incidência do imposto municipal quando associou à atividade de empresa gráfica, sujeita ao ISS, “a feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, sob encomenda e personalizadas”.

Em 1987, a LC n. 56, em seu item 77, sacramentou a possibilidade de incidência do ISS, o que foi reproduzido pela ulterior – e atual – LC n. 116/2003, em seu item 13.05.

Quase uma década depois, em 1996, o STJ editou a Súmula n.156, segundo a qual “a prestação de serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas ao ISS”.

No caso, enfatizou-se que, caso o impresso personalizado (v.g., capas de disco, etiquetas) venha a incorporar-se a produto comercializável, ou seja, acompanhando mercadoria em revenda, deve incidir tão somente o ISS. Um bom exemplo também se vê na impressão personalizada dos “talonários de cheque”, o que deve avocar a exclusiva incidência do ISS. Da mesma forma, o raciocínio vale para as impressões gráficas sob encomenda estampadas em caixas para embalagens.

3.3 O ISS e as franquias (franchising)

No contrato de franquia (Lei n. 8.955/94), que se estabelece entre o franqueador e o franqueado, há uma cessão de direito de uso de marca (ou patente), acompanhado do direito de distribuição exclusiva de produtos ou

serviços e do direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio¹⁰². Vale dizer que o franqueador deverá ofertar ao franqueado a licença para uso da marca, a assistência técnica adequada e, finalmente, a garantia do fornecimento dos bens comercializáveis. Assim, o contrato de franquia possui natureza complexa ou híbrida, mas, ao mesmo tempo, por ser autônomo – e não se confundir com nenhuma outra categoria –, não pode ser associado a um contrato de locação de bens móveis.

É fácil perceber, neste tipo de ajuste, o forte objetivo participativo entre as partes. Daí se falar que não há, em princípio, prestação de serviço entre franqueado e franqueador, mas um envolvimento mútuo e bilateral, de colaboração recíproca, marcado pela existência de direitos e deveres para ambas as partes.

Portanto, na visão do STJ – pelo menos, até o advento da LC n. 116/2003 –, o contrato de franquia afastava o contexto de prestação de serviços e, ipso facto, rechaçava a incidência do ISS¹⁰³. Esse era o entendimento da Corte Superior até o advento da LC n. 116/2003, que, diferentemente, acabou por estabelecer, no item 17.08 de sua anexa Lista, a incidência do gravame (“Subitem 17.08 – Franquia (franchising)”).

Tal reviravolta¹⁰⁴ fez com que o STJ revisse a posição¹⁰⁵, chancelando a normal incidência do ISS, precisamente no caso dos serviços realizados por agências franqueadas dos Correios¹⁰⁶. Frise-se que o entendimento dado às franquias não afeta o que já se estabeleceu, no STF, quanto à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em si.

A propósito, é bom lembrar que o serviço postal e o correio aéreo são atividades consideradas imunes a impostos, no entendimento do STF, uma vez que a ECT é uma empresa pública que desempenha serviços dotados de estatalidade e, portanto, mercedores da imunidade recíproca (art. 150, § 2º, CF).

3.4 O ISS e o factoring

Factoring (ou faturização) é o negócio jurídico, bastante semelhante ao desconto bancário, em que se negocia, por meio de agências de fomento mercantil, determinado crédito com ulterior cobrança de juros, à margem das exigências burocráticas e negociais das instituições financeiras.

A sistemática sempre foi bem aceita por empresas, sobretudo aquelas que necessitavam de capital de giro, colocando-se à disposição do cessionário (faturizador ou factor) seus créditos (“recebíveis”) contra terceiros. Nota-se em tal contrato a presença de variadas figuras jurídicas – financiamento, cobrança, cessão de créditos –, o que o torna atípico e complexo.

O STJ não vê o factoring como atividade própria do sistema financeiro nacional, o que lhe é obstativo da aplicação dos juros permitidos pelas instituições financeiras. Com efeito, não se pode confundir o factoring com as operações tipicamente bancárias, privativas das instituições financeiras, cuja prática – adstrita à intermediação financeira de recursos, com enfoque na aquisição de direitos creditórios – depende de autorização governamental, tais como o empréstimo e o desconto de títulos (art. 17, da Lei n. 4.595/64). Nesse passo, o STJ nega a incidência de ISS sobre compras de direitos creditórios que resulte de vendas mercantis a prazo (compras de duplicatas contra terceiros) ou, até mesmo, de prestações de serviços.

Aliás, para se bem entender a não incidência do ISS em tal campo, é necessário diferenciarmos as duas principais atividades de uma empresa de factoring:

1. compra de faturamento, o que se dá por meio de cessão de crédito (da empresa cedente) e correspondente aquisição de direito creditório pelo faturizador (cessionário);
2. assessoria creditícia e gestão financeira de crédito, feitas pelo faturizador.

É fácil perceber que não há prestação de serviços no item 1, mas, por outro lado, há prestação de serviços no item 2. Daí se falar que a mera compra de faturamento não é prestação de serviço e, portanto, afastado será o ISS – o que se ratifica, aliás, na jurisprudência do STJ. Todavia, haverá fato gerador do

imposto na atividade financeira de gestão creditícia. Acerca do tema, o subitem 17.23 da anexa Lista da LC n. 116/2003 prevê o campo de incidência:

Subitem 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).

A propósito dessa dualidade (não incidência versus incidência), Aires F. Barreto¹¹⁰ ensina com mestria:

“Empresas de factoring há, todavia, que, paralelamente à aquisição de créditos, se dedicam a outros misteres, muitos até para tornar mais eficaz o recebimento desses créditos. Essas atividades adicionais configuram, em sua grande maioria, serviços tributáveis pelo ISS. (...) Diante de empresa que componha este segundo grupo, as atividades configuradoras de serviço sujeitar-se-ão ao ISS, na medida dos respectivos valores. Mas nestes não poderão ser agregados aqueles decorrentes da mera aquisição de títulos de crédito que seguirão inalcançáveis pelo ISS. Em outras palavras, o fato de a empresa de factoring dedicar-se – ao lado da aquisição de créditos – a atividades sujeitas ao ISS, não transforma as de compra de direitos creditórios em prestação de serviços. Nesse caso, conviverão, simultaneamente, atividades de prestação de serviços com outras que de serviço não têm nada. Cabe exigir ISS das primeiras, mas nunca das últimas”.

Por fim, é importante frisar que a pessoa física ou jurídica que alienar direitos creditórios decorrentes da venda a prazo às empresas que se dedicam ao factoring sujeita-se à cobrança do IOF (art. 58 da Lei n. 9.532/97).

CONCLUSÃO

Diante do artigo apresentado, o ISS imposto sobre serviço de qualquer natureza de competência dos Municípios e do Distrito Federal previstos na Lei Complementar 116/2003 deverá ser observada por todos os envolvidos na prestação de serviço. Com as novas regras definidas por esta lei federal, os municípios foram obrigados a adequarem suas leis municipais. Por se tratar de um tributo importante como fonte de receita para os municípios, os

prestadores, tomadores ou intermediários do serviço deverão ter conhecimento sobre a lei para cumprimento de suas obrigações. Por regra geral, o imposto deverá incidir no Município onde o prestador de serviços possuir estabelecimento prestador. Porém, a regra excepcional conforme os incisos de I a XXII do art. 3º, o imposto é devido no município onde o serviço foi prestado.

O Município é o sujeito ativo dessa obrigação e o prestador do serviço, empresa ou profissional liberal sujeito passivo. A alíquota máxima definida é de 5% e a base de cálculo é o preço do serviço.

Por fim, foram apresentados alguns casos relevantes de incidência do ISS que foram relatadas por Sabbag com entendimento do Supremo Tribunal Federal e Supremo Tribunal da Justiça.

REFERÊNCIAS

HUNG, TSAI M.; MARAGNO, Luciano C. **ISS-Como definir o local de incidência do Imposto sobre Serviço**. São Paulo. IOB, 2011. p. 5; 75-76.

FABRETTI, Laudio C. **Contabilidade Tributária**. São Paulo. Atlas, 2009. p. 191;193;195

SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**. XXXXX. 2013. p. 1040; 1047

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 03 de set. de 2015.

BRASIL. **Lei complementar 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://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 03 de set. de 2015

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm. Acesso em: 27 de out. de 2015.

SUZIGAN, Mario Henrique Ribeiro. Sujeição passiva indireta na cobrança do ISSQN. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 100, maio 2012. Disponível em:<http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11561>. Acesso em: 27 de out. de 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1328032903621.pdf>> . Acesso em: 28 de out. de 2015.

REZENDE, Maurilio Ribeiro. **O ISSQN-Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza Segundo a Lei Complementar nº 116/2003**. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), Universidade do Vale do Sapucaí – Univás de Pouso Alegre-MG, p. 13, 2007.