

## **O IMPACTO FINANCEIRO CAUSADO NAS EMPRESAS, POR CONSEQUÊNCIA DA GUERRA FISCAL DO ISSQN, BELO HORIZONTE E DISTRITO FEDERAL**

Maurete Vieira Jardim<sup>1</sup>

Thiago Couto e Silva<sup>2</sup>

Mário Luiz Garcia de Oliveira<sup>3</sup>

### **RESUMO**

O presente artigo foi elaborado no intuito de evidenciar conflitos de competência em torno do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN, alusivo à cobrança do imposto por dois municípios distintos sobre a mesma base de cálculo. É de competência dos municípios legislar sobre o tributo, sendo assim faz-se necessário identificar através da Lei Complementar 116/2013 o local de incidência do imposto, levando em consideração a legislação pertinente de cada município para embasar opinião. Este artigo trata-se de uma pesquisa descritiva, abordada através do estudo de caso aplicado à realidade de uma empresa do ramo de Produção de Eventos e Consultoria Empresarial, com sede em Belo Horizonte e que presta serviços para o Distrito Federal, local onde ocorre bitributação do imposto. Neste sentido, o artigo tem como objetivo geral, conhecer o impacto financeiro causado nas empresas, por consequência da guerra fiscal do ISSQN entre o município de Belo Horizonte e o Distrito Federal. Para isso foi realizada pesquisas bibliográficas sobre questões tributárias, estudo da Lei Complementar 116/2003 e demais legislações pertinentes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Local de Incidência. Bitributação.

### **INTRODUÇÃO**

Conforme disposto no art.16, do Código Tributário Nacional (CTN) a definição de imposto é “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Os impostos são classificados de acordo com o sistema em que estão inseridos, podem ser federais, estaduais ou municipais. Com finalidade

---

<sup>1</sup> Graduanda em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH e Assistente Contábil na empresa MGL Serviços Contábeis. mauretevieira@gmail.com

<sup>2</sup> Graduando em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH.couto278@hotmail.com

<sup>3</sup> Professor orientador. Contador e Mestre em administração - professormariogarcia@gmail.com

fiscal (finalidade meramente arrecadatória); extrafiscal (finalidade regulatória) ou híbrido onde se conjugam as duas finalidades.

No que se refere ao impacto econômico, os impostos se dividem em diretos, que trata-se de um imposto cobrado diretamente do consumidor e pago diretamente para o governo. É pago por parte das pessoas (jurídicas ou físicas), geralmente esses impostos são cobrados em cima do rendimento salarial, sobre bens como casa, carro, entre outros. Quando a pessoa que a lei define como contribuinte é a mesma que de fato suporta o ônus, exemplo o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. Este imposto é cobrado independente da condição social que a pessoa se encontra. Os impostos podem ser classificados também como indiretos, que vão incidir sobre transações de mercadoria e serviços, sendo a base tributária os valores de compra e venda, ou seja, esse imposto é cobrado sobre as mercadorias que consumimos (comida, roupa, etc), por isso se diz que é cobrado indiretamente. Em regra, repercutem sobre uma terceira pessoa, exemplo os serviços de bens ou serviços, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Conforme Oliveira *et al* (2011).

Impostos diretos: o imposto é direto quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuinte de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação). Ou seja, tal denominação refere-se aos impostos em que não há compensação, ou repasse num primeiro momento ao preço da mercadoria, por exemplo. Desses impostos os mais conhecidos são o Imposto de Renda das pessoas Jurídicas e a Contribuição Social Sobre Lucro. Impostos indiretos: São aqueles em que o contribuinte legal apenas recolhe o valor exigido na apuração que é suportada de fato pelo consumidor final. Nessa modalidade, existe a compensação do imposto na compra de insumos para revenda ou para industrialização. Exemplificando, é gerado o efeito cascata até que o imposto acabe por ser pago pelo consumidor ou usuário final (OLIVEIRA *et al*, 2011, p.9).

Os impostos podem ter sua incidência cumulativa ou não-cumulativa. Quando cumulativo o imposto incide em várias fases de circulação do bem, não se considerando o valor já incluso

em fases anteriores. O imposto não cumulativo onde em cada fase de circulação, haverá a incidência sobre o valor que se agregou ao bem ou do valor acumulado do bem, descontando-se, na última hipótese, o valor que já gravou em fases anteriores.

Dentre os tributos citados o artigo a seguir vai discorrer a respeito do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Conforme Sant’ana; Marchezin; Azevedo (2015):

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ISSQN ou simplesmente ISS, é um tributo de competência municipal que incide sobre os serviços elencados em Lei Complementar, excetuados os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, os quais são tributados pelo ICMS, imposto de competência estadual. (SANT’ANA; MARCHEZIN; AZEVEDO, 2015. p. 536).

O ISSQN foi instituído no sistema tributário brasileiro através da Reforma Tributária promovida pela EC nº 18/1965, substituindo o extinto imposto de indústrias e profissões. Na atualidade ele é um tributo regulado pela lei complementar nº 116/2003 que introduziu significativas mudanças no sistema de cobrança e tem como fato gerador a prestação de serviços. Para Perez *et al.* ( 2011, p.105) “é importante salientar que o ISSQN incide sobre a prestação de serviço e não sobre a execução de serviço pura e simplesmente. Assim, é necessário que o serviço seja prestado a terceiro, pois ninguém presta serviço para si mesmo (fato gerador)”.

Nos últimos anos falasse muito em Guerra Fiscal promovidas pelos municípios, o que gera muitas dúvidas aos contribuintes, especificamente após a Lei Complementar 116/2003, que em seu art. 3º lista os serviços que sofrem retenção na fonte no local onde o serviço for prestado.

O artigo apresentado a seguir tem por objetivo geral, identificar o possível impacto financeiro causado nas empresas, por consequência da guerra fiscal do ISSQN entre o município de Belo Horizonte e o Distrito Federal abordar a importância o ISSQN como fonte de receita para os municípios, e evidenciar a guerra fiscal entre os mesmos. Pretende-se especificamente,

abordar a guerra fiscal entre o município de Belo Horizonte e o Distrito Federal, uma vez que, diferente de outros municípios, que tem portal para cadastro de fornecedores de serviços de outros municípios e conseqüentemente, os serviços prestados para esses municípios não sofrerão retenção na fonte, exceto aqueles com previsão legal de retenção, no Distrito Federal qualquer serviço prestado sofre retenção na fonte, salvo exceção, quando a empresa prestadora de serviços tenha filial registrada no Distrito Federal.

Para que se atinja tal objetivo, será evidenciada a legislação do ISSQN a nível Federal e municipal, e demonstrada as práticas estabelecidas pela Prefeitura de Belo Horizonte, assim com a prática adotada pelo Distrito Federal e por fim verificar os possíveis impactos financeiros.

Justifica-se a escolha do tema em razão das dúvidas apresentadas pelos contribuintes quanto ao local de incidência do imposto. Tais dúvidas têm levado o contribuinte a recolher o imposto para dois municípios distintos sobre o mesmo fato gerador, ocorrendo bitributação e assim acumulando grandes prejuízos para as empresas prestadoras de serviços.

O ISSQN é uma das principais fontes de receita para os Municípios e representa um custo tributário relevante nas organizações. Assim, a correta administração deste imposto se faz necessária para evitar a bitributação. As faculdades preparam os profissionais da contabilidade, como principal gestor de tributos nas organizações. Assim, o conhecimento para correta aplicação da legislação pertinente ao ISSQN é de vital importância, tanto para os municípios quanto para as organizações.

## **CONCEITOS BÁSICOS SOBRE O ISSQN**

A partir da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965 se deu a Reforma tributária no Brasil, que em seu artigo 15º previa que o ISSQN era de competência municipal, restringindo sua incidência em serviços não tributados pelos Estados e pela União. Também conhecido como ISS, ele veio para substituir o Imposto de Indústrias e Profissões.

Posteriormente a edição da Emenda Constitucional nº 18/65, o ISSQN foi regulamentado pelo Código Tributário Nacional através da Lei 5.172/66, e em seguida regulado pelo Decreto lei nº 406/68 que em anexo ao seu ato normativo continha uma lista com 29 itens, os quais mais tarde foram modificados pela Lei Complementar nº 56/87, ampliando assim essa lista para 100 itens. O ISSQN agora inserido na Constituição Federal de 1988, presente nos municípios brasileiros, passa a ser a uma das principais fontes de receita para os municípios. De acordo com Rezende; Pereira; Alencar, ( 2010, p.87) “em 2004, segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional, o ISSQN foi responsável por 42% da receita tributária consolidada de todos os Municípios brasileiros”. Mais uma vez sofreu alteração com a Lei Complementar 100/99 que veio a acrescentar um último item fechando assim a lista com 101 itens.

Na atualidade vigora a Lei Complementar n º 116 de 31 de Julho de 2003, lei essa que introduziu modificações significativas no sistema de cobrança do ISSQN e também acrescentando o alcance dos serviços tributáveis por tal entidade. Essa lei reguladora aponta como fato gerador do ISSQN, a prestação de Serviços constantes da lista anexa.

A LC 116/03 estabelece ainda que, o imposto é devido no município onde encontra-se o estabelecimento prestador ou, na sua falta, o local de domicílio do prestador. Salvo os casos onde o ISSQN deve ser pago em favor do Município onde o serviço foi prestado. Dentre tais serviços estão: serviços de diversão, lazer e entretenimento, serviços ligados à construção

civil, cessão de mão de obra e empreitada; serviço de limpeza decoração e jardinagem; vigilância e segurança.

## **FATO GERADOR DO ISSQN**

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços definido em Lei Complementar seja ele prestado por empresa ou profissional autônomo. Serviços esses constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, que traz quarenta itens divididos em subitens.

O ISS incide sobre a prestação de serviço e não sobre a execução do serviço, uma vez que o serviço deve ser prestado a terceiros, pois, não existe a prestação de serviço para si próprio.

Pode-se analisar conforme prescreve a Lei Complementar 116/03:

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

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

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

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

§ 4o A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. (BRASIL, 2003a,).

Pode-se dizer ainda que, não cabe a Constituição Federal nem a Lei Complementar a obrigação tributária, pois, essa está prevista em Lei Ordinária dos Municípios. A Constituição Federal delimita o âmbito e a Lei Complementar estabelece as normas gerais a respeito, através dela qualquer serviço pode ser incluído na competência do Município, exceto aqueles

previstos no art.155, II, da CF/88 como sendo da competência dos Estados, ou seja os serviços de comunicações, de transporte interestadual e intermunicipal.

### **Fato gerador do ISSQN de acordo com a Lei 8.725**

O fato gerador estabelecido pela Lei 8.725 segue conforme descrito na Lei complementar 116/2003 exceto pelo seu inciso 4º do Art. 1 onde especifica o seguinte:

§ 4º - A incidência do ISSQN independe de:

I - denominação do serviço prestado;

II - existência de estabelecimento fixo;

III - cumprimento de exigência legal, regulamentar ou administrativa, relativa ao exercício da atividade, sem prejuízo das cominações cabíveis;

IV - do resultado financeiro obtido no exercício da atividade. (BRASIL, 2003b).

### **Fato gerador do ISSQN de acordo com o decreto 25.508**

Ainda sobre o fato gerador, o Decreto 25.508 acrescenta ao artigo 1º, dois incisos no seu entendimento:

§ 5º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da atividade do contribuinte;

II - a validade e os efeitos jurídicos dos atos praticados pelo contribuinte ou por terceiros interessados;

III - o cumprimento de exigências legais ou regulamentares relacionadas com a atividade.

§ 6º Considera-se ocorrido o fato gerador, para efeitos do § 1º, no momento do recebimento do serviço pelo destinatário, tomador ou intermediário, por qualquer meio, assim considerado, alternativamente, o que ocorrer primeiro:

- I - o recebimento da fatura ou documento equivalente;
- II - o reconhecimento contábil da despesa ou custo;
- III - o pagamento (BRASIL, 2005).

## **NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN**

De acordo com o Artigo 2º da Lei Complementar 116/2003 o ISS não incide sobre:

- I – as exportações de serviços para o exterior do País (*ver nota*);
  - II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;
  - III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.
- Nota: não se enquadram no item I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. (BRASIL, 2003a).

Com relação a não incidência do ISSQN, tanto a Lei 8.725 quanto o decreto 25.508 dispõe sobre o mesmo entendimento, exceto no texto do Art. 2º parágrafo I, onde o decreto 25.508 decorre um detalhamento maior a respeito desse inciso, onde preconiza-se: Decreto 25.508 art.2º “I - as exportações de serviços para o exterior do País, assim entendidas as prestações de serviços com destino a tomador localizado no exterior, cujo pagamento seja feito em moeda estrangeira, observado o disposto no parágrafo único”.(BRASIL, 2005).

## **CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS LEGAIS**

Denomina-se contribuinte do ISS todo o prestador de serviço, seja pessoa física ou pessoa jurídica que exerça permanentemente ou eventual, quaisquer atividades constantes da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003. Desta forma, Oliveira et al. (2011, p.106) diz que, “contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua respectivo fato gerador.” A Lei Complementar 116/03 prescreve sobre os contribuintes:

Art. 5o Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6o Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1o Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2o Sem prejuízo do disposto no caput e no

§ 1o deste artigo, são responsáveis:

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

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa. (BRASIL, 2003a)

Segundo Fabretti, (2014, p. 203) “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”.

## **BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, vedadas as deduções, exceto aquelas autorizadas por Lei. A Lei Complementar 116/03, no art. 7º trás a base de cálculo conforme mencionado abaixo:

Art. 7o A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 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.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar. (BRASIL, 2003a).

Caso os serviços prestados sejam executados por trabalho pessoal do próprio contribuinte a base de cálculo será o preço do serviço.

### **Base de Cálculo de acordo com a Lei 8.725**

Há peculiaridades maiores no que diz respeito a base de cálculo do município de Belo Horizonte, conforme disposto do Art. 5º ao Art. 13º da Lei 8.725:

Art. 5º - O preço do serviço é a base de cálculo do ISSQN e é considerado, para fins desta Lei, como o valor total recebido ou devido em consequência da prestação do serviço, vedadas deduções, exceto as expressamente autorizadas em Lei.

Art. 6º - Incorporam-se à base de cálculo do ISSQN:

I - o valor acrescido e o encargo de qualquer natureza;

II - o desconto e o abatimento concedido sob condição.

Art. 7º - Quando se tratar de contraprestações, sem prévio ajuste do preço, ou quando o pagamento do serviço for efetuado mediante o fornecimento de mercadorias, a base de cálculo do ISSQN será o preço do serviço corrente na praça.

Art. 8º - A base de cálculo do ISSQN incidente sobre o serviço de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, poste, cabo, duto e conduto de qualquer natureza será proporcional à extensão da ferrovia, rodovia, cabo, duto e conduto de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes no Município.

Art 9º - Fica excluído da base de cálculo do ISSQN o valor do material fornecido pelo prestador de serviço de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obra de construção civil, hidráulica ou elétrica e congêneres, inclusive sondagem, perfuração de poço, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem, instalação e montagem de produto, peça e equipamento, bem como reparação, conservação e reforma de edifício, estrada, ponte, porto e congêneres.

Parágrafo único - Para fins deste artigo, considera-se material fornecido pelo prestador do serviço aquele que permanecer incorporado à obra após sua conclusão, desde que a aquisição, pelo prestador, seja comprovada por meio de documento fiscal

idôneo, e o material seja discriminado, com o seu valor, no documento fiscal emitido em decorrência da prestação do serviço.

*(Vide o disposto no art. 1º do Decreto nº 11.956, de 23/02/05)*

Art. 10 - Fica a sociedade organizada sob a forma de cooperativa, nos termos da legislação específica, autorizada a deduzir da base de cálculo do ISSQN o valor recebido de terceiros e repassado a seus cooperados e a credenciados para a prática de ato cooperativo auxiliar, a título de remuneração pela prestação dos serviços.

Art. 11 - Na prestação de serviço de transporte coletivo urbano, o ISSQN devido será calculado sobre o preço do serviço, deduzido o valor correspondente à parcela paga à empresa gestora do transporte coletivo público, a título de gerenciamento operacional.

Art. 12 - O ISSQN incidente sobre serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte será exigido deste, trimestralmente, em função de cada atividade profissional exercida, à razão de:

I - atividade profissional de nível superior ..... R\$100,00 (cem reais);

II- demais atividades profissionais.....R\$50,00 (cinquenta reais).

§ 1º - Para efeito de incidência do ISSQN, não se configura prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a do profissional que, no exercício de sua atividade, for auxiliado por mais de três pessoas físicas, com ou sem vínculo empregatício, ou de profissional com habilitação idêntica à sua.

*(Remuneração deste parágrafo determinada pelo art. 6º da Lei nº 9.799/09)*

§ 2º - O Executivo, por meio de Decreto, poderá conceder desconto pelo pagamento antecipado do ISSQN devido pelos profissionais autônomos. (AC)

*(§ 2º acrescentado pelo art. 6º da Lei nº 9.799, de 30/12/2009 - "DOM" de 31/12/2009)*

Art. 13 - Quando os serviços de médico, enfermeiro, obstetra, ortóptico, fonoaudiólogo, protético, médico veterinário, contador, técnico em contabilidade, agente da propriedade industrial, advogado, engenheiro, arquiteto, urbanista, agrônomo, dentista, economista e psicólogo forem prestados por sociedades constituídas por profissionais de mesma habilitação, o ISSQN devido será exigido mensalmente em relação a cada sócio da sociedade, bem como em relação a cada profissional habilitado, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

(BRASIL, 2003b)

## **Base de Cálculo de acordo com o decreto 25.508**

A base de cálculo prevista para o Distrito Federal está relacionada no artigo 27º do Decreto 25.508, conforme discorre abaixo:

Art. 27. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Compreende-se por preço do serviço, para fins deste artigo, tudo o que for cobrado em virtude de sua prestação, incluídos:

I - os valores acrescidos a qualquer título e os encargos de qualquer natureza, inclusive valores porventura cobrados em separado;

II - descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição, assim entendidos os que estiverem subordinados a eventos futuros e incertos;

III - ônus relativos à concessão de crédito, ainda que cobrados em separado.

§ 2º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista do [Anexo I](#) forem prestados no território do Distrito Federal e no de um ou mais municípios, 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 no Distrito Federal.

§ 3º Não se incluem na base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista do [Anexo I](#), observado o disposto no § 3º do art. 45.

§ 4º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto devido será o previsto no art. 62.

§ 5º Quando se tratar de serviços prestados por sociedade uniprofissional, esta ficará sujeita ao imposto na forma do art. 64.

§ 6º Quando se tratar de serviço constante no subitem 19.01 da lista do [Anexo I](#), o preço a que se refere o caput é o valor da comissão recebida.

§ 7º Quando se tratar de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, a base de cálculo será o preço do serviço tomado ou intermediado, observado o disposto no § 1o.

§ 8º O valor da base de cálculo a que se refere o parágrafo anterior, expresso em moeda estrangeira, será convertido pela taxa de câmbio vigente no dia do recebimento da fatura ou documento equivalente, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior, ainda que haja variação da referida taxa até o pagamento efetivo do preço. (BRASIL, 2005).

## ALÍQUOTAS

A alíquota é atribuída por cada Município, sendo que, a Emenda Constitucional 37/2002 em seu art. 3, inclui o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando alíquota mínima do ISSQN em dois por cento, e a Lei Complementar 116/2003 em seu art. 8 inciso II, fixou alíquota máxima de cinco por cento, para que assim não ocorra cobrança excessiva pelos municípios. A Lei Complementar 116/2003 define em seu Art. 8º que, “as

alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (VETADO); II – demais serviços, 5% (cinco por cento)”.

### **RETENÇÃO DO ISSQN PELA FONTE PAGADORA**

Conforme o art.6º da LC 116/2003, “os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. Conforme o art. 6º LC 116/2003 também são responsáveis:

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

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da Lista de Serviços”. (BRASIL, 2003a).

Em Belo Horizonte, de acordo com o Art. 20 da Lei 8.725/2003, também estão obrigados a reter na fonte o ISSQN devido neste município, os tomadores de serviço que a partir do ano de 2002, tenham despendido com pagamento de serviços de terceiros, valor anual, igual ou superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). Ressalta-se sendo, serviços tomados de prestadores com sede neste município.

### **BITRIBUTAÇÃO**

A fim de esclarecer a bitributação do ISSQN, que ocorre quando o sujeito passivo pratica o fato gerador do imposto, precisa-se diferenciar o instituto “bis in idem” da própria bitributação, que se assemelham no momento quem que o tributo é devido duas vezes.

Segundo Alexandre (2013) “o conceito de Bis in Idem (duas vezes sobre a mesma coisa), ocorre quando um ente tributante edita leis, instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador”. Opina, também, que não há proibição no texto constitucional da vedação expressa ao bis in idem:

Apesar de não se coaduna com o princípio da praticabilidade que deve nortear todo sistema tributário, não há, no texto constitucional brasileiro, uma genérica vedação expressa ao bis in idem. Assim, a União está autorizada a criar contribuição social para financiamento da seguridade social incidente sobre a receita ou faturamento (CF, art. 195, I, b). No exercício de tal competência, à União Federal instituiu não somente uma, mas duas contribuições (COFINS e PIS), num cristalino exemplo de bis in idem. Registre-se que, para parte da doutrina, não obstante a diferença das espécies tributárias, também pode ser considerada bis in idem a tributação do lucro de uma empresa pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ - e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (ALEXANDRE, 2013. p. 192).

Contudo entende-se que existem restrições implícitas a possibilidade do bis in idem, considerando a União como instituidora de impostos. Para Alexandre (2013):

Apesar da inexistência de vedação genérica ao bis in idem, há de se recordar que o dispositivo constitucional que atribui à União Federal a chamada competência residual (CF, art. 154, I) exige que os novos impostos criados possuem fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos discriminados na Constituição. A regra restringe a possibilidade de bis in idem, porque impede a União de usar a competência para "clonar" um imposto que já se encontra na sua competência. Registre-se a existência de regra semelhante no que concerne à criação de novas contribuições para a seguridade social (art. 195, § 4.0, que remete ao mesmo art. 154, I, ambos da CF/1988) (ALEXANDRE, 2013. p. 192).

A bitributação ocorre a partir do momento em que entes tributantes diversos, exijam do mesmo sujeito passivo o tributo decorrente de um mesmo fato gerador.

A repartição de competência tributária prevista pela Constituição Federal traz o entendimento que, em regra, a bitributação é vedada no Brasil. No entanto, há exceção a essa regra. Há possibilidade de que a União, conforme disposto no art. 154, II da CF, institui, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Existem duas situações em que a bitributação é legítima no Brasil. O autor Alexandre (2013), novamente, colabora no entendimento acima, onde:

A primeira decorre da possibilidade de que a União institua, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária (CF/1988, art. 154, li). Percebe-se que, na hipótese aventada, a União poderia tanto instituir um novo IR (tributo já compreendido em sua competência originária) quanto um novo ICMS (tributo compreendido na competência estadual). No primeiro caso, haveria bis in idem (o mesmo ente - União - cobrando mais de uma exação - IR ordinário e IR extraordinário de guerra - com base no mesmo fato gerador); no segundo, bitributação (dois entes- União e Estado- cobrando dois tributos- ICMS ordinário e ICMS extraordinário de guerra - sobre o mesmo fato gerador) . A segunda situação em que pode haver legítima bitributação ocorre nos casos envolvendo Estados-nações diversos, principalmente no que concerne à tributação da renda. A título de exemplo, quando um residente no Brasil recebe rendimentos de trabalho realizado no Uruguai, os dois Estados podem cobrar imposto sobre a renda, sendo a bitributação legítima. A única maneira de evitar a dupla incidência é a celebração de tratado internacional, o que não ocorre nos casos envolvendo Brasil e Uruguai (a lista dos Estados com os quais o Brasil mantém tratados internacionais para evitar a bitributação da renda). (ALEXANDRE, 2013. p. 193).

No Brasil em relação ao ISSQN os casos mais concretos encontrados, geralmente são configurados por conflitos de competência, no qual um ente se encontra equivocado em relação a cobrança do imposto. Tais problemas devem ser resolvidos através dos respectivos dispositivos constitucionais. Por exemplo; a cobrança do ISSQN, deve-se respeitar o local do estabelecimento prestador (conforme prevê a Lei Complementar 116/03) ou o da prestação do serviço (conforme tem decidido o Supremo Tribunal de Justiça - STJ).

Diante deste estudo, entende-se que a cada fato gerador do ISS, praticado pelo contribuinte, nasce apenas uma obrigação tributária e não múltiplas obrigações.

## **METODOLOGIA**

Para a formulação do presente estudo fez-se necessário a utilização de métodos norteadores. Trata-se de uma pesquisa descritiva, que tem por objetivo geral a descrição das características de determinada população. Assim o objetivo deste estudo tem por finalidade descrever a legislação pertinente ao ISSQN na prestação de serviços e retenção entre o município de Belo Horizonte e do Distrito Federal e suas particularidades. Sobre essa metodologia o CerVO (2007) afirma que:

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características. Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano [...].(CERVO, 2007, p. 61)

De acordo com os métodos empregados, trata-se de uma pesquisa qualitativa e bibliográfica. Segundo o Gil (1999, p.65) “ a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Em relação à tipologia para a realização desse estudo, será utilizado a pesquisa qualitativa que busca compreensão da situação analisada. Oliveira (1997, p.117) explica: “contudo, está correto afirmarmos que a pesquisa qualitativa tem como objetivo situações complexas ou estritamente particulares”. Serão feitas observações e análise documental a fim de tornar o estudo mais verídico. E assim estudar um fenômeno amplo e complexo que não pode ser estudado fora do seu contexto natural, trata se de um estudo empírico que busca testar ou determinar uma teoria. Utilizou-se ainda o estudo de caso, que segundo Severino (2007, p.121), pesquisa que se concentra no estudo de um caso particular, considerado representativo de um conjunto de casos análogos, por ele significativamente representativo. A coleta de dados e sua análise se dão da mesma forma que nas pesquisas de campo em geral.

O estudo de caso aplicado à realidade de uma empresa do ramo de Produção de Eventos e Consultoria Empresarial situada em Belo Horizonte e cuja a qual presta alguns serviços no Distrito Federal, com o intuito de verificar o impacto financeiro causado em decorrência da guerra fiscal do ISSQN entre o Município de Belo Horizonte e o Distrito Federal. Para atingir os objetivos deste artigo foi desenvolvido um roteiro, evidenciando as particularidades do ISSQN conforme a Lei Complementar 116/2003 e legislações pertinentes a Belo Horizonte e ao Distrito Federal. No processo de retenção, foi realizado um levantamento dos valores gastos na prestação serviço, e os valores gastos com a abertura de uma filial em Brasília, para que não ocorresse a bitributação e impactasse na receita do prestador de serviço.

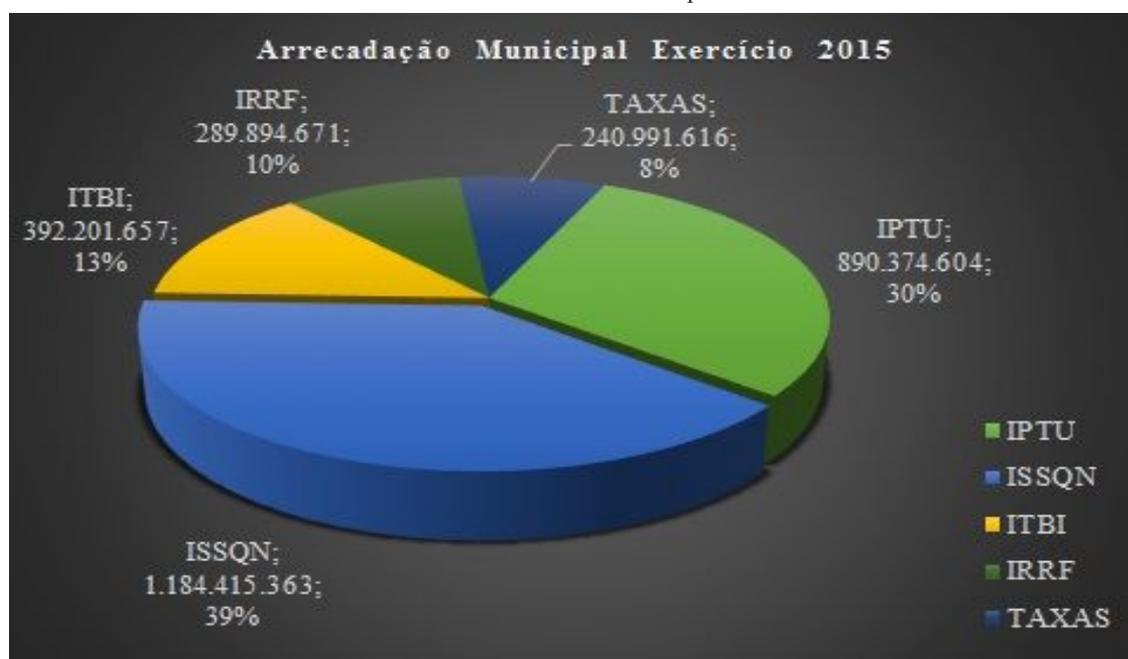
Os resultados obtidos foram organizados e utilizados como subsídio, para apoio de compreensão e análise, o material literário consolidando as informações.

Assim, diante dos procedimentos metodológicos definidos, busca-se por meio dos objetivos traçados o alcance e a obtenção de conhecimento para a compreensão e esclarecimento do problema elencado, oferecendo um melhor entendimento do objeto da pesquisa.

## **DADOS E ANÁLISE DA PESQUISA**

A manutenção dos municípios se faz principalmente através das arrecadações dos impostos municipais, por isso a grande importância do ISSQN para a receita dos municípios. A partir dessa importância foi realizada uma análise comparativa da arrecadação tributária municipal, com a finalidade de apresentar a proporção de cada imposto na receita do município, pôde-se concluir que o ISSQN foi o principal imposto municipal no ano de 2015 em Belo Horizonte, tendo sua arrecadação de R\$ 1.184.415.363, enquanto que o IPTU ficou com R\$ 890.374.604, o ITBI R\$ 392.201.657, o IRRF R\$ 289.894.671 e as taxas arrecadadas em R\$ 240.991.616 conforme representado no gráfico 1:

Gráfico 1 - Receitas Tributárias Municipais no ano de 2015



Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados retirados do Portal da Prefeitura de Belo Horizonte (2016).

Verifica-se que o ISSQN é o tributo que mais se arrecada no município, contando com 39% da arrecadação municipal contra 61% divididos entre IPTU, ITBI, IRRF e taxas. Um índice de extrema importância para verificar a utilidade do imposto no município. Com base na relevância deste imposto foi feito um estudo de caso onde apresenta-se a bitribuição entre o município de Belo Horizonte e o Distrito Federal.

O estudo de caso a ser analisado neste artigo refere-se a uma empresa de médio porte, com média anual de faturamento de 5 milhões de reais, sediada em Belo Horizonte/MG, com atuação no ramo de produção de eventos, tais como festival de bares, esportivos, empresariais, decoração e gastronomia. Além de atividades de publicidade, consultoria e assessoria empresarial em eventos.

Em um evento de gastronomia realizado em Brasília/DF, a empresa sediada em Belo Horizonte, prestou serviços de assessoria a outra empresa com sede em Brasília/DF, o qual foi emitida Nota Fiscal de Serviços para cobrança do serviço prestado, com destaque do ISSQN e tributação em Belo Horizonte conforme determina a Lei 8.725/2003 e Lei Complementar 116/2003, código 17.01 da lista de serviços que diz, "assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares".

Porém, ao efetuar o pagamento o tomador dos serviços com sede em Brasília/DF, fez retenção na fonte do ISSQN, alegando que com base no Decreto 25.508 o ISSQN é devido no Distrito Federal.

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

(...)

III – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora de serviços que lhe forem prestados por contribuinte que não comprove ser inscrito no Cadastro Fiscal do Distrito Federal - CF/DF. (BRASIL,2005).

Logo, houve bitributação do imposto, uma vez que a Prefeitura de Belo Horizonte em conformidade com a Lei 8.725/2003, exige o recolhimento do imposto a favor deste município. Ainda, ao examinar a solução de consulta 004/2016, expedida pela Gerência de Legislação e Consultoria da Prefeitura de Belo Horizonte, demonstra notoriamente o entendimento do fisco municipal que considera o município de Belo Horizonte como local de incidência do imposto.

Para que o imposto não seja retido em Brasília a empresa deve realizar cadastro junto a Secretaria de Estado do Distrito Federal, denominado Cadastro Fiscal - CF/ DF, na forma de filial conforme legislação pertinente e lisa de documentos necessários, conforme anexo 1. Assim, realizou-se o levantamento dos custos iniciais para constituição, compreendendo: aluguel de imóvel, passagem aérea para para apresentação presencial dos documentos e honorários contábeis. Considerando os gastos primários, já se observa uma despesa de R\$ 13.133,00, conforme representados na tabela abaixo:

**Tabela 1**

Cálculo de despesas com abertura de Filial

<b>Despesas</b>	<b>Valor Mesal</b>	<b>Valor Anual</b>
Aluguel Sala comercial 24m	R\$ 800,00	R\$ 9.600,00
Taxas Junta Comercial de Brasília	R\$ 65,00	R\$ 65,00
Passagem Aérea ida e volta	R\$ 468,00	R\$ 468,00
Despesas com Contador (Abertura de Filial)	R\$ 3.000,00	R\$ 3.000,00
<b>Total Gasto</b>		R\$ 13.133,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Da mesma forma foi realizado um levantamento de dados onde para demonstrar os valores que a empresa pagou com o evento esse ano, sem a abertura da filial.

**Tabela 2**

Serviços Prestados no ano de 2016

<b>Serviços Prestados no ano de 2016</b>				
<b>Valor nota de Serviço</b>	<b>ISS devido BH 5 %</b>	<b>ISS retido DF 5%</b>	<b>Total Pago</b>	
R\$ 17.000,00	R\$ 850,00	R\$ 850,00	R\$	1.700,00
R\$ 23.000,00	R\$ 1.150,00	R\$ 1.150,00	R\$	2.300,00
R\$ 40.000,00	R\$ 2.000,00	R\$ 2.000,00	R\$	4.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

No ano de 2016 a empresa em questão prestou serviço por duas vezes ao Distrito Federal, sendo uma primeira cuja a nota fiscal foi de R\$ 17.000,00 onde houve destaque de 5% para tributação em Belo Horizonte e 5% foi retido para Brasília, e uma segunda nota com o valor de R\$ 23.000,00 que também sofreu a mesma retenção de 5% a favor de Brasília, sendo também devido em Belo Horizonte. O que acarretou em um gasto de R\$ 2.000,00 a mais para a empresa prestadora, conforme demonstrado na tabela acima.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Pode-se concluir que a guerra fiscal entre os municípios de Belo Horizonte e o Distrito Federal, tema objeto deste artigo, procurou trazer à luz do direito, principalmente sobre o local de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, buscando esclarecer seguindo as normas tributárias, doutrinas e jurisprudências no que tange sua matéria constitucional. O ISSQN imposto de competência municipal, delegada pela Carta Maior tem como fato gerador os serviços constantes na lista anexa à lei complementar nº 116/2003, onde uns de seus objetivos são equacionar sobre conflito de competência que porventura venha ocorrer. Imposto este que se faz necessário na manutenção do município e conforme levantado representa em média 39% da arrecadação total dos impostos municipais.

Assim, analisou sobre o local onde o ISSQN é devido e para tal, observou-se o local que se encontra o estabelecimento prestador apresentado pela LC 116/2003 o seu conceito, com o intuito de reforçar a posição que prestigia o efetivo estabelecimento, associado à sua prestação. No entanto o artigo o 8º do Decreto 25.508/2005 deixa viável a bitributação quando o serviço for prestado em Brasília, caso a empresa prestadora não possua a filial em Brasília.

Com o presente estudo é possível identificar ônus para a empresa que teve custo adicional no valor de R\$ 2.000,00 na prestação do serviço. Comparando-se os dois quadros pode perceber que, caso a prestação de serviço continue na mesma proporção, com sete serviços prestados, é possível cobrir o custo de abertura da filial e ainda deve-se considerar o custo dobrado do imposto para a empresa prestadora de serviço. Diante do elevado custo, pode haver possibilidades dos prestadores de serviços de Belo Horizonte, deixarem de atender o Distrito Federal, o que conseqüentemente implica em queda de suas receitas.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª edição. Rio de Janeiro. Ed. Método, 2013. p.192- 193.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003a**. Diário Oficial da União, Brasília, 1º de agosto de 2003. Disponível em <<http://presidencia.gov.br> Acesso em 23 set. 2016.

BRASIL. **Lei 8.725 de dezembro de 2003b** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN e dá outras providências. Disponível em <http://www.fazenda.pbh.gov.br/index.html> Acesso em 23 set. 2016.

BRASIL. **Decreto 25.508** de janeiro de 2005. <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao>

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; DA SILVA, Roberto. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.61p.

FABRETTI, Camargo Lúdio. **Contabilidade Tributaria**. 14.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014.201-204p.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.65p.

OLIVEIRA, Martins Luís *et al.* **Manual da Contabilidade Tributaria**. 10. ed. São Paulo.2011. 105-109p.

PULCINELLI, Eliana mestre. **MBA em Direito: Tributário 11**. Fundação Getúlio Vargas.4-6,22-27.

REZENDE, José Amaury; PEREIRA, Alberto Carlos; ALENCAR, de Carvalho Roberta. **Contabilidade Tributária**. 1.ed. São Paulo: Editora Altas S.A, 2010.87-89p.

SANT'ANA, Silva Henrique Fernando; Marchezin, Glauco; Azevedo, Reis Osmar. **Retenção de Impostos e Contribuição (Manual Prático)**.1. ed. São Paulo.2015.536p.

SEVERINO, Joaquim Antônio: **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez Editora. 2007.121p.

## **Anexo 1 - Lista de Documentos para abertura de Filial em Brasília**

### **A - Inscrição no cadastro fiscal do Distrito Federal:**

1 - Serviço: Inscrição no CF/DF de Sociedade Empresária Limitada (Ltda)

#### **1.1 - DESCRIÇÃO DO SERVIÇO:**

Solicitação de inscrição no CF/DF - Cadastro Fiscal do Distrito Federal de Sociedade Empresária limitada (LTDA).

#### **1.2 - DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA PARA OBTENÇÃO DO SERVIÇO:**

1. Requerimento de Inscrição no CF/DF, sem rasuras ou emendas, assinado pelo administrador (sócio ou não) ou procurador com poderes para prática deste ato e pelo Contabilista (ver observações);
2. Cópia do contrato social e suas alterações, devidamente registradas na Junta Comercial do Distrito Federal – JCDF, com as seguintes informações: endereço, percentual de participação dos sócios, capital social, atividade econômica (objetivo) e administradores;
3. Cópia do ato de criação da filial, devidamente registrado na Junta Comercial do Distrito Federal – JCDF, quando for o caso;
4. Cópia do CPF (Comprovante de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas) e da carteira de identidade ou documento equivalente dos sócios, diretores e administradores não sócios;

5. Cópia do CNPJ (Comprovante de inscrição e situação cadastral no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas) da pessoa jurídica SÓCIA, se for o caso;
6. Cópia do CNPJ (Comprovante de inscrição e situação cadastral no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas) da empresa requerente;
7. Original ou cópia da Procuração (se o Requerimento de Inscrição no CF/DF for assinada por procurador) com poderes específicos para requerer a inscrição no CF/DF, acompanhada da cópia do documento de identidade e do CPF do procurador.

Observações:

- A FAC (Ficha Cadastral) deve ser preenchida por meio do portal da Agênci@net / em serviços / área pública (clique sobre o link). Após o preenchimento da FAC deverá ser impresso o Requerimento de Inscrição no CF/DF;
- A assinatura do Requerimento de Inscrição deverá ser conforme o documento de identificação apresentado;
- É necessária a indicação do responsável pela escrita fiscal com as seguintes informações: o nome ou razão social, o endereço, o telefone e o número da inscrição no Conselho Regional de Contabilidade - CRC/DF; Se for funcionário da empresa, juntar cópia da CTPS (Carteira de Trabalho e Previdência Social), indicando o cargo de contador. Em qualquer dos casos, deve-se juntar a cópia da carteira de identidade profissional expedida pelo CRC;
- É obrigatória a informação na FAC do nome fantasia, independentemente de constar nos atos constitutivos;
- As cópias deverão ser acompanhadas dos documentos originais;
- Quando da análise, poderão ser exigidos outros documentos.

### **1.3 – LEGISLAÇÃO**

\* ICMS - Art. 22 do Decreto nº 18.955/1997 (RICMS);

\* ISS - Art. 16 do Decreto nº 25.508/2005 (RISS).

### **1.4 – PROCEDIMENTOS**

Comparecer no (s) local (is) indicado (s) abaixo com a documentação pertinente. (NÃO ACEITA DOCUMENTAÇÃO VIA POSTAL, APENAS PRESENCIAL. MAIS UM CUSTO COM PASSAGEM E ESTADIA).

#### **1.5 – TELEFONE (s)**

\* Ligações do DF: 156, opção 3.

\* Ligações de outros Estados: 08006440156, opção 3.

Observação: Neste caso, o serviço disponível por meio desse telefone é restrito às orientações.

### **1.6 – LOCAL (IS) ONDE O SERVIÇO É OFERECIDO**

\* Central de Atendimento Empresarial (CAEMI), localizada no ST de Autarquias Sul, Quadra 02, Anexo Siderbrás – Prédio da Junta Comercial do Distrito Federal.

Observação: Os documentos deverão ser entregues no atendimento da Junta Comercial. Caberá à Junta Comercial repassá-los à CAEMI, exceto aqueles pedidos de inscrição em que os atos empresariais já tenham NIRE (Número de Identificação no Registro de Empresas) na JC/DF – Junta Comercial do Distrito Federal.

**1.7 – COMPROMISSOS DE QUALIDADE:**

\* Tempo médio de espera para o atendimento: 15 min

\* Tempo médio de atendimento: 10 min

\* Prazo legal máximo para conclusão do serviço: Não há prazo legal estabelecido. Em média, o serviço é concluído em 9 dias úteis.