

IPET - INSTITUTO PERNAMBUCANO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
IBET- INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

## **O ISS EXCLUÍDO DO SIMPLES NACIONAL**

Valdeci Gomes de Santana Lima

Monografia Final do Curso de Especialização em Direito Tributário.

Recife – 2007

Valdeci Gomes de Santana Lima

## O ISS EXCLUÍDO DO SIMPLES NACIONAL

Monografia apresentada ao IPET- Instituto Pernambucano de Estudos Tributários, integrante do IBET- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário  
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário.

Recife - 2007

Valdeci Gomes de Santana Lima

O ISS EXCLUÍDO DO SIMPLES NACIONAL

Monografia apresentada ao IPET- Instituto Pernambucano de Estudos Tributários, integrante do IBET- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário  
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Nome:

---

Nome:

---

Nome:

---

Nome:

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus que sempre esteve ao meu lado, dando-me forças, inspiração e perseverança.

À minha filha e esposo que me cederam o tempo que por direito natural lhes era reservado, permitindo-me dedicar as tarefas necessárias ao desenvolvimento e conclusão do curso de Especialização em Direito Tributário.

Aos meus pais e irmã que sempre me apoiaram e incentivaram.

Aos meus colegas de trabalho que me ajudaram com suas opiniões e debates.

Aos professores do IPET pela dedicação e sabedoria que sempre demonstraram ao longo do curso.

Ao professor Antônio Machado Guedes Alcoforado que me sugeriu alguns temas para a monografia, colocando-se sempre a disposição para colaborar em caso de alguma necessidade.

À Maria José – Secretária do IPET que sempre atendeu a todos com eficiência e constante simpatia.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO:.....	1
1. O SIMPLES NACIONAL .....	3
1.1. Breve Histórico .....	3
1.2. A Lei Complementar nº 123/2006.....	6
1.3. O novo Regime de Tributação da ME e EPP - O Simples Nacional.....	7
2. O ISS NO SIMPLES NACIONAL .....	9
2.1. Competência Tributária .....	9
2.2. Regra Geral em relação ao ISS.....	9
3. O ISS EXCLUÍDO DO SIMPLES NACIONAL.....	12
3.1. Previsões Legais .....	12
3.2. Orientações do Fisco .....	14
3.3. Substituição Tributária e Retenção do ISS na Fonte .....	15
3.4 Identificação do ISS Recolhido à Parte do Simples Nacional .....	17
3.5 Ofensa ao Princípio da Igualdade .....	19
4. CONCLUSÕES .....	21
REFERÊNCIAS .....	23

## INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, instituindo um Regime Único de apuração e Recolhimento dos Tributos dessas Pessoas Políticas, ao mesmo tempo em que inseriu nesse novo regime de tributação, o imposto municipal (ISS), deixou de fora, algumas situações como é o caso do ISS devido em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária e a retenção na fonte, o qual deve observar a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

O recolhimento desse imposto fora da sistemática do Regime Único de Tributação criado pela LC 123/2006 é o que chamamos nesse trabalho de ISS excluído do Simples Nacional.

A leitura isolada dos dispositivos dessa Lei Complementar que tratam da exclusão do Simples Nacional, do ISS retido na fonte, sem que se faça uma interpretação sistemática com os mandamentos constitucionais e legais, não permite que se identifique de pronto, qual o ISS deve continuar a ser retido desses Contribuintes, se apenas àquele, cuja retenção é determinada pelo §2º do art. 6º, da Lei Complementar nº 116/03, ou quaisquer outro, cuja retenção na fonte tenha sido instituída por lei do Município ou Distrito Federal.

O interesse por essa temática foi despertado ao constatararmos no exercício da profissão de consultoria tributária de uma empresa pública, a surpresa e insatisfação dos prestadores de serviços, optantes do Simples Nacional, ao saberem que permaneceriam obrigados a sofrer a retenção do ISS na fonte, mediante aplicação das alíquotas previstas nas leis municipais, por orientação disponibilizada no portal do Simples Nacional, da página da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Após as pesquisas e interpretações realizadas a partir da Constituição, das leis, livros e artigos da Internet, além de discursões com os colegas de trabalho, passamos a defender nesse trabalho, que a manutenção da retenção do ISS na fonte, instituída pelos Municípios e Distrito

Federal para os optantes do Simples Nacional, não se coaduna com a proposta de unificação e harmonização da tributação trazida pela LC 123/2006, além de ferir o princípio constitucional da igualdade.

Todavia, a despeito do entendimento que aqui chegamos, não almejamos esgotar o tema abordado, mas sim, despertar o interesse e debate sobre o assunto, haja vista, as conseqüências que poderão advir da manutenção indiscriminada da retenção do ISS na fonte, para o prestador de serviço, optante do Simples Nacional, como demonstraremos nas páginas adiante.

Ressalte-se que nas pesquisas realizadas para este trabalho, não foi localizado material de consulta que tratasse especificamente sobre a matéria em questão.

## **1. O SIMPLES NACIONAL**

### **1.1 Breve Histórico**

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional surgiu do interesse estatal em fomentar o desenvolvimento e sustentação das microempresas e empresas de pequeno porte, mediante a criação de condições diferenciadas e favorecidas, de forma que esses organismos empresariais continuassem a cumprir seu papel de gerar emprego e renda para o país.

Ainda em 1984, a Lei nº 7.256/1984, estabelecia as normas integrantes do estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.

Logo depois, a Constituição Federal de 1988, através do seu art. 179, estabeleceu:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A disposição do legislador Constituinte em incentivar tais empresas, também foi manifestada em outros dispositivos da Constituição de 1988, como pode ser visto no art. 47 do ADCT- ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS, que extinguiu a correção monetária na liquidação de seus débitos e respectivas renegociações / composições posteriores, decorrentes de empréstimos concedidos por bancos e instituições financeiras, no período de 28/02/86 a 31/12/87.

Temos ainda o art. 170, IX, que em sua redação original estabelecia tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte, sendo alterado posteriormente pela Emenda Constitucional nº 6, de 15 de agosto de 1995, passando a dispor tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, constituídas sob as leis brasileiras, com sede e administração no País.

As previsões constitucionais até aqui citadas, a princípio não diligenciaram para qualquer uniformização do tratamento diferenciado e favorecido, uma vez que, a limitação constitucional era clara, indicando que somente poderia o Congresso Nacional legislar sobre os tributos federais, simplificando os seus procedimentos, mas falecendo de competência para tratar dos impostos estaduais e municipais, aí naturalmente incluídos o ICMS e o ISS.

Diante das permissões constitucionais existentes, o governo federal editou a Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996, instituindo o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, apelidado de SIMPLES FEDERAL ou apenas SIMPLES.

Nesse regime os Estados e Municípios não eram obrigados a aderirem ao SIMPLES FEDERAL, todavia, a adesão era permitida mediante convênio.

O sistema tinha o objetivo de regular, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte, tendo se destacado pela previsão de tributação unificada de seis tributos federais, a saber: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/ PASEP e Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da PJ.

Quase três anos depois, foi instituído o estatuto da ME e EPP, através da lei 9.841/1999, que recepcionou integralmente a lei 9.317/96.

Estimulados pela criação do Simples Federal, grande parte dos Estados e alguns Municípios, também criaram regimes próprios de tributação favorecida para essas empresas, estabelecendo isenções, reduções de alíquotas, entre outros benefícios.

Em função disso, gerou-se uma grande diversidade de normas e regimes, fruto natural da autonomia dos entes políticos que compõem a nossa federação, o que trouxe como resultado, maior complexidade e burocracia.

Existia um único objetivo de simplificação e favorecimento, mas vários meios de fazê-lo, sem qualquer uniformidade ou reciprocidade, continuando tais empresas ainda esmagadas por obrigações tributárias elevadas, em meio a um emaranhado ambiente burocrático, com diversos limites de enquadramento, de alíquotas, de recolhimentos, estabelecidos por cada ente da Federação.

Tentando contornar essa situação, foi publicada em 19/12/2003, a Emenda Constitucional nº 42 de 19/12/2003, que incorporou ao inciso III, do art. 146, a alínea “d” e

seu parágrafo único, reproduzidos adiante, constitucionalizando a necessidade de lei complementar estabelecer as normas gerais tributárias no tratamento das microempresas e empresas de pequeno porte, senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Fazendo-se uma rápida leitura da alínea “d”, do art. 146, copiada acima, poder-se-ia entender que a lei complementar de normas gerais teria a função apenas de nortear a atuação de todos os entes federados, no tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, no tocante aos tributos de sua competência.

Guiando-nos somente por esse dispositivo, entenderíamos que a partir da edição da lei complementar ali prevista, os entes federados teriam que seguir suas diretrizes na criação de regimes tributários favorecidos para as ME e EPP, mediante a criação de leis próprias.

No entanto, essa intenção não nos parece ter sido a do legislador constituinte derivado, haja vista, a determinação inserida pela mesma emenda constitucional nº 42/2003, através do art. 94 no ADCT, transcrito a seguir:

Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Ao observarmos o texto do art. 94 do ADCT, verificamos que o legislador constituinte derivado, teve a intenção quando da edição da EC 42/2003, de instituir um único regime especial de tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte, a nível nacional.

Isso fica demonstrado quando o art. 94 do ADCT afirma que a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da CF/88, cessarão todos os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Acaso a alínea “d” do inciso III, do art. 146 estivesse somente prevendo a edição de normas gerais, não faria sentido que estas acarretassem a cessação dos regimes próprios já instituídos por cada ente. Esperaria-se que somente as regras desses regimes que fossem incompatíveis com as normas gerais ficassem com a sua eficácia suspensa.

Sendo, portanto, intenção do legislador constituinte derivado, uniformizar entre os entes federativos, não somente as normas que regulam o tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, mas também a criação de um regime especial de tributação único, de abrangência nacional, este, torna-se obrigatório para todos os entes da federação.

Em linhas gerais, estes são os precedentes normativos que deram suporte a criação da Lei Complementar 123 de 15/12/1996, instituidora do Simples Nacional.

## **1.2 A Lei Complementar nº 123/2006**

A Emenda Constitucional nº 42/2003, deu suporte a criação da Lei Complementar nº 123/06, que substituiu definitivamente as normas do Simples Federal, instituídas pela União, através da Lei 9.317, vigente desde 1996, e o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, instituído pela Lei 9.841/1999, bem como os regimes próprios instituídos pelos demais Entes da Federação.

Publicada no Diário Oficial em 15/12/2006, a Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP) no âmbito dos Poderes da

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo, não somente o regime tributário diferenciado (Simples Nacional), como também aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação, ao acesso à justiça, dentre outros.

Para essa Lei complementar, são consideradas microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

A classificação entre elas depende da receita bruta auferida no ano-calendário anterior ao da opção.

São consideradas Microempresas, aquelas que auferiram receita bruta no ano-calendário anterior ao da opção de até R\$ 240.000,00, enquanto que empresas de pequeno porte são aquelas que auferiram receita superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

A partir da vigência da LC 123/06 cessaram todos os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte, instituídos pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

A definição e materialização de um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, destacam-se como principal objetivo dessa lei complementar, especialmente no que diz respeito aos aspectos tributários.

Pode-se ainda afirmar que a principal novidade trazida por essa lei complementar, foi a inclusão do imposto estadual (ICMS) e municipal (ISS) no regime de tributação único, através do Simples Nacional.

### **1.3 O Novo Regime de tributação da ME e EPP – O Simples Nacional**

O novo regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte, denominado de Simples Nacional, está desenhado no capítulo IV da LC 123/06, que trata “Dos Tributos e Contribuições”.

Registre-se por oportuno, que neste título, equivocou-se o legislador, haja vista, no Direito Positivo Brasileiro, o tributo é tido como gênero, definido no artigo 3º do CTN e impostos, taxas e contribuição de melhoria estabelecido no artigo 5º do CTN são espécies tributárias, assim, como é gênero as demais Contribuições, não mencionadas no art. 5º do CTN, por ser este, anterior a criação dessa espécie de tributo. Diante disso, deveria o capítulo IV da LC 123/06, ser titulado por “Dos Impostos e Contribuições” ou simplesmente, “Dos Tributos”.

Superada essa questão, verifica-se que o SIMPLES NACIONAL tem por base o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- Contribuição para o PIS/ PASEP;
- Contribuição para a Seguridade Social (cota patronal);
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

Dentre esses tributos, destacamos o ISS, objeto de nossos estudos, cuja inclusão nesse Regime de Tributação foi feita através de previsão no art. 13, inciso VIII, da LC 123/2006.

## 2. O ISS NO SIMPLES NACIONAL

### 2.1 Competência Tributária

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, ou simplesmente ISS como é costumeiramente denominado, é um imposto de competência dos municípios, conforme estabelecido pela Constituição Federal de 1988, através de seu art. 156, III:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Em razão dessa competência municipal, a inclusão do ISS no Simples Nacional, tem despertado algumas críticas quanto à constitucionalidade da LC 123/06, assim como o imposto estadual, sob a alegação de ofensa ao princípio federativo e a discriminação rígida de competências traçada na Constituição Federal, além da autonomia política, administrativa e financeira dos Estados.

Alguns órgãos de representação, a exemplo da Federação Brasileira de Associação de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE, estão pedindo a declaração de inconstitucionalidade do artigo 13, incisos VII e VIII; e artigo 79, ambos da LC 123/06, através da ADIN nº 3910-5, que tem por relator o Ministro Cezar Peluso.

O assunto é deveras polêmico, todavia, resguardo-mo-nos na premissa de que a Constituição não concede ao município uma autonomia irrestrita.

Sérgio Pinto Martins no Manual do Imposto sobre Serviços afirma o seguinte, em relação à competência do município para instituir o ISS:

Não se pode partir da concepção Kelsiana da autonomia irrestrita, mas sim limitada pelo que a Constituição dispuser sobre o tema. Daí se concluir que a autonomia dos Municípios é relativa, porque é limitada ao que estiver previsto na Lei Magna (MARTINS, 2004)

Exemplo dessa delimitação constitucional de competência é verificado em relação à fixação de alíquotas máximas e mínimas para o ISS, via lei complementar, conforme disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 e no inciso I do art. 88 do ADCT.

Outro exemplo é encontrado na exigência de lei complementar definir os serviços sujeitos a tributação do imposto municipal.

A autonomia municipal assim como à sua competência tributária estão adstritas ao que estabelece a Constituição Federal, que conforme demonstramos linhas atrás, pretendeu sim, instituir um regime especial de tributação único, incluídos os impostos de todas as pessoas jurídicas da federação.

Não há que se falar em inconstitucionalidade por invasão de competência, ataque ao princípio federativo ou autonomia dos entes, quando é a própria constituição que estabelece que à lei complementar cabe definir o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados (art. 146, III, d), que cessarão a partir de sua vigência, os regimes especiais de tributação próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Os comandos dados pela Constituição para uniformização do regime de tributação das ME e EPP, atendem a interesse nacional, há tempos perseguido e há muito ignorado por parte dos entes federativos.

Diante de tais previsões, o ISS a partir da LC 123/03, passou a integrar obrigatoriamente o regime especial de tributação, denominado de Simples Nacional, mediante previsão do art. 13º, inciso VIII, conforme se vê no texto abaixo:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

## **2.2 Regra Geral em relação ao ISS**

Como visto acima, o ISS passou a compor o regime unificado de arrecadação de tributos das microempresas e empresas de pequeno porte, conforme previsão do art. 13º, inciso VIII, da LC 123/06.

O valor devido mensalmente pela ME e EPP, optante do Simples Nacional, a título de ISS, é apurado pela aplicação das alíquotas previstas nas tabelas dos anexos III e IV da LC 123/06 sobre a receita bruta decorrente de prestação de serviços, auferida no mês pelo prestador de serviço.

A determinação da alíquota a ser aplicada em cada mês, toma por base a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração, sendo a alíquota mínima prevista, equivalente a 2% para a faixa de receita bruta de até R\$ 120.000,00 e a máxima equivalente a 5% para a faixa de receita bruta que vai de R\$ 1.200.000,00 a R\$ 2.400.000,00.

Os Municípios, no âmbito de suas competências, poderão ainda, independentemente da receita bruta auferida no mês pelo contribuinte, adotar valor fixo mensal, inclusive por meio de regime de estimativa fiscal ou arbitramento, para o recolhimento do ISS devido por ME que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficando a ME sujeita a esse valor durante todo o ano-calendário.

A adesão a esse regime de tributação é opcional para o Contribuinte, mas obrigatória para o Fisco, haja vista, previsão em norma geral complementar.

### 3. O ISS EXCLUÍDO DO SIMPLES NACIONAL

#### 3.1 Previsões Legais

Como dito anteriormente, uma das principais novidades trazidas pelo Simples Nacional foi à inclusão do imposto municipal em sua composição, através de previsão do inciso VIII, do art. 13, da LC 123/06, em obediência à proposta constitucional de se promover uma harmonização no tratamento diferenciado e favorecido à microempresa e empresa de pequeno porte, no âmbito de todas as pessoas políticas da federação.

Todavia, excepcionando essa regra, foi inserido nessa mesma Lei Complementar, o inciso XIV, no §1º, do art. 13, conforme se vê no texto transcrito a seguir:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

[...]

XIV – ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

Numa interpretação superficial desse dispositivo, poder-se-ia entender que todo ISS devido em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou a retenção na fonte estaria fora da sistemática de apuração e recolhimento do Simples Nacional, o que implicaria dizer que esse imposto seria retido pelo tomador do serviço e recolhido ao respectivo município, nas condições e alíquotas estabelecidas em sua legislação.

Todavia, no capítulo IV, seção III, que trata das alíquotas e base de cálculo do Simples Nacional, o §6º, do art. 18, faz a seguinte especificação:

§ 6º No caso dos serviços previstos no § 2º do art. 6º da Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, prestados pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte, o tomador do serviço deverá reter o montante correspondente na forma da legislação do município onde estiver localizado, que será abatido do valor a ser recolhido na forma do § 3º do art. 21 desta Lei Complementar. (grifo nosso)

Registre-se por oportuno que a citação do §3º do art. 21 no texto do dispositivo copiado acima, não guarda coerência com a proposta tratada, senão vejamos o que diz esse parágrafo:

§ 3º O valor não pago até a data do vencimento sujeitar-se-á à incidência de encargos legais na forma prevista na legislação do imposto sobre a renda.

Em contrapartida, o §4º, do mesmo art. 21, guarda essa relação com o tema abordado, conforme se pode observar abaixo:

§ 4º Caso tenha havido a retenção na fonte do ISS, ele será definitivo e deverá ser deduzida a parcela do Simples Nacional a ele correspondente, que será apurada, tomando-se por base as receitas de prestação de serviços que sofreram tal retenção, na forma prevista nos §§ 12 a 14 do art. 18 desta Lei Complementar, não sendo o montante recolhido na forma do Simples Nacional objeto de partilha com os municípios.

Adotando-se o texto do §4º, acima copiado, em substituição ao §3º, na citação feita pelo §6º do art. 18 anteriormente transcrito, teríamos a seguinte norma: quando as *microempresas e empresas de pequeno porte* prestarem os serviços previstos no § 2º do art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, deve o tomador desses serviços, reter o ISS na forma da legislação do município onde estiver localizado, sendo este ISS, abatido do valor a ser recolhido no Simples Nacional, devendo-se para isso, a ME ou EPP informar separadamente o valor de tais receitas.

Os serviços previstos no §2º do art. 6º, da LC 116/03, mencionados no §6º, do art. 18, da LC 123/06, são aqueles em que a responsabilidade do recolhimento do ISS, mediante retenção na fonte, é atribuída ao tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, bem como a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02,

7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa a LC 116/03.

A redação e disposição dos art. 13, §1º, XIV, “a”, art. 18, §6º e art. 21, §4º, acima reproduzidos, despertou nos prestadores de serviços optantes do Simples Nacional, nos responsáveis tributários, e nos Municípios, os seguintes questionamentos: quais serviços permanecerão sujeitos à substituição tributária e a retenção na fonte do ISS, apenas os previstos no §2º do art. 6º, da LC 116/03 ou quaisquer serviço da lista anexa a LC 116/03, para o qual tenha sido instituída a substituição tributária pelo Município? Em caso de retenção na fonte instituída pelo Município ou Distrito federal, em obediência ao interesse da arrecadação e fiscalização, qual alíquota adotar?

### 3.2 Orientações do Fisco

Foi disponibilizado no Portal do Simples Nacional, na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na Internet, endereço eletrônico “[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)”, a seguinte orientação para o questionamento lançado no item anterior:

#### **5.5 COMO SERÁ A TRIBUTAÇÃO DO ISS DE MICROEMPRESA (ME) OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL QUE PRESTA SERVIÇO SUJEITO À RETENÇÃO NA FONTE?**

A tomadora do serviço recolherá o ISS à parte do Simples Nacional, de acordo com a legislação municipal, mesmo se optante pelo Simples Nacional.

A prestadora do serviço, optante pelo Simples Nacional, poderá segregar essa receita de modo a reduzir da base de cálculo do Simples Nacional o valor referente a ela.

Notas:

1. A alíquota a incidir sobre a receita bruta na fonte será sempre a correspondente à legislação municipal. Não existe retenção na fonte do ISS com alíquota do Simples Nacional.
2. As ME e EPP optantes pelo Simples Nacional não poderão segregar como receitas sujeitas a retenção aquelas recebidas pela prestação de serviços que sofrerem retenção do ISS na fonte, na forma da legislação do município, nas hipóteses em que não forem observadas as disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 2003.

Exemplos:

1. Caso a prefeitura de Nova Prata (RS) tome um serviço de vigilância de uma EPP sediada em Rio Grande (RS), deverá fazer a retenção na forma da lei local. Essa EPP poderá segregar a receita já retida (ISS retido em Nova Prata) e, conseqüentemente, quando da apuração do valor devido do Simples Nacional não será considerado o percentual do ISS no cálculo.

2. Entretanto, se a Prefeitura de Nova Prata tomar um serviço de treinamento de uma ME de Rio Grande, considerando que essa atividade não se encontra dentre aquelas previstas para recolhimento no local da prestação, não deverá efetuar a retenção do ISS. Nesse caso, essa ME não deverá segregar essa receita como sujeita a retenção na fonte (mesmo que tenha havido retenção do ISS pela Prefeitura de Nova Prata).

3. Considerando o exemplo do item 2, se a ME de treinamento for sediada em Nova Prata e a lei local previr a retenção, a ME deverá segregar essa receita como sendo de retenção, não sendo considerado pelo aplicativo do cálculo o percentual do ISS no cômputo do valor devido do Simples Nacional.

Pelos exemplos trazidos à questão, verifica-se que a Receita Federal do Brasil, entende que o serviço prestado pela Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, optante do Simples Nacional, deve continuar a sofrer a retenção do ISS na fonte, independentemente de como foi atribuída essa retenção, seja pela obrigatoriedade do §2º, do art. 6º, da LC 116/03, seja pela simples previsão na lei do Município e do Distrito federal, o que implica dizer que àqueles que instituírem a retenção do ISS em seu território para todos os serviços da lista, excluirão do Simples Nacional, por consequência, o imposto municipal devido pela Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, optante do Simples Nacional.

A opção ao Simples Nacional que era prerrogativa do contribuinte, passou a ser, no que diz respeito ao ISS, prerrogativa dos Municípios e do Distrito Federal, que mediante lei, poderão determinar que as receitas de prestações de serviços da ME e EPP, optantes do Simples Nacional, sejam tributadas pelo ISS na alíquota e condições estabelecidas em suas leis, mediante instituição da retenção na fonte.

### **3.3 Substituição Tributária e Retenção do ISS na Fonte**

Antes de discutirmos sobre qual o ISS deve ser mantida a retenção na fonte, quando o prestador de serviço for optante do Simples Nacional, implicando no recolhimento na alíquota e condições da lei municipal, faz-se necessário nos situarmos no ordenamento jurídico, em relação ao instituto da substituição tributária e da retenção na fonte do ISS.

Falar em substituição tributária nos remete a regra estabelecida pelos artigos 121, II e 128 do CTN, que permite transferir a terceiro, a tarefa de recolher o tributo devido por alguém, quando o administrador público tem mais facilidade de fiscalizar aquele que será

eleito para tal tarefa e que doravante passa a se chamar de substituto, ou sem maiores rigores técnicos, aquele que será o responsável por recolher tal tributo em nome do contribuinte, que doravante passa a se chamar substituído.

O substituto é responsável pelo recolhimento do tributo, continuando o substituído, a ser o contribuinte da obrigação tributária, devendo contribuir com o imposto que se encontra embutido no preço do seu serviço, sendo-lhe tirada a tarefa de recolhê-lo apenas e transferindo-se esta a um terceiro definido na lei.

No caso do ISS, o substituto tributário eleito, via de regra, o tomador do serviço, deve no momento do pagamento dos serviços ao substituído, efetuar a retenção na fonte do ISS, recolhendo-o posteriormente ao respectivo Município/ Distrito Federal.

A retenção do ISS na fonte vem sendo praticada pela maioria dos Municípios há muito tempo, em função do conflito jurídico instalado pelo art. 12 do Decreto-lei 406/68, no tocante ao local de incidência do imposto, todavia, com o advento da Lei Complementar nº 116, de 31.07.03 (DOU de 01.08.03), foram definidas novas regras, onde a retenção do ISS na fonte consta como obrigatória para:

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.

De acordo com essa mesma LC 116/03, esses são as únicas situações em que a retenção na fonte é obrigatória. Todavia, o caput do art. 6º, possibilita aos Municípios e o Distrito Federal atribuírem, mediante lei, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa para os demais serviços da lista anexa a esta lei, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, conforme se observa no texto transcrito a seguir:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse 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.

Trata-se de uma competência em facultativa, através da qual, pode surgir uma infinidade de situações, em razão das inúmeras peculiaridades existentes em nosso território, chegando-se, inclusive, a hipóteses de municípios que instituem em suas leis, previsão de retenção do ISS para todos os serviços da lista de serviços, principalmente quando o tomador do serviço é órgão público, autarquia, empresa pública ou instituição financeira.

Tal atribuição de responsabilidade, no entanto, somente terá validade se o imposto for da competência do município que instituiu tal procedimento.

Desta forma é possível aos Municípios e ao Distrito Federal, com respaldo no art. 6º da LC 116/03, atribuir, de modo exposto, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, relativo a quaisquer dos serviços constantes na lista anexa a essa Lei Complementar. Trata-se de uma competência facultativa.

Em resumo, pode-se afirmar que os municípios e o Distrito Federal têm ampla liberdade para estabelecer a retenção do ISS para todos os serviços na lista de serviços da LC 116/03.

### **3.4. Identificação do ISS Recolhido à Parte do Simples Nacional**

Considerando-se que os municípios e o Distrito Federal são detentores de ampla liberdade para estabelecer a retenção do ISS para quaisquer serviços da lista anexa a LC 116/03, ora por obrigatoriedade estabelecida pelo §2º, do art. 6º dessa mesma Lei Complementar, ora por faculdade concedida através do caput do mesmo art. 6º, identifiquemos a partir de agora na LC 123/06, qual das retenções (obrigatória ou facultativa) deve continuar a ser praticada pelo tomador de serviço prestado pela microempresa e empresa de pequeno porte, em outras palavras, que implicará na exclusão do recolhimento através do Simples Nacional.

Recordando comentários feitos anteriormente, verificamos que o art. 13, §1º, inciso XIV, alíneas “a”, da Lei Complementar 123/06, estabelece que o ISS devido pelo optante do Simples Nacional, em relação aos serviços sujeitos a substituição tributária ou retenção na

fonte, deve ser recolhido à parte do Simples Nacional, na forma prevista para as demais pessoas jurídicas.

A leitura apenas desse dispositivo nos leva a acreditar que todo e quaisquer serviços sujeitos à substituição tributária e retenção na fonte estaria excluído da forma de cálculo e recolhimento do Simples Nacional.

A própria Receita federal do Brasil como vimos acima, disponibilizou orientação no portal do Simples Nacional, que admitia a manutenção da retenção do ISS, instituída pelos Municípios e Distrito Federal para quaisquer serviços, como visto no texto transcrito no item 3.2 acima.

Essa interpretação a nosso ver, conflita com os objetivos da Lei Complementar nº 123/06, pois se o Município puder promulgar uma lei de substituição tributária que anula os efeitos do Simples Nacional, teremos a supremacia da lei municipal sobre a Lei Complementar à Constituição.

Essa permissividade anula a intenção do legislador da Lei Complementar nº 123/06, de incluir o ISS no Simples Nacional, pois a qualquer momento, qualquer Município poderá instituir a retenção na fonte para todos os serviços e assim, excluir o ISS devido pela ME e EPP da forma de cálculo e recolhimento feita através do Simples Nacional.

A nosso ver, é equivocada a orientação disponibilizada no portal do Simples Nacional no site da Receita Federal do Brasil, haja vista, contrariar a pretensão constitucional de uniformização do tratamento favorecido às ME e EPP.

Acreditamos que não era intenção do legislador, deixar de fora do Simples Nacional, quaisquer serviços sujeitos à retenção do ISS na fonte, sob pena de anular a inclusão do imposto municipal nesse sistema.

Nossa crença se sustenta não somente numa interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico, como também na especificação feita pelo §6º, do art. 18 da LC123/06, que ao citar os procedimentos a serem adotados pelo optante do Simples Nacional, nos casos de ISS retido na fonte, refere-se apenas ao imposto devido sobre aos serviços cuja retenção na fonte é obrigatória, por força da previsão do §2º, do art. 6º, da LC 116/03.

Entender que inciso XIV, do §1º, do art. 13, da LC 123/06 excluiu da forma de recolhimento do Simples Nacional, todo e qualquer ISS que esteja sujeito à retenção na fonte, decorrente inclusive da lei expedida pelo Município e Distrito Federal, em atendimento às suas necessidades de arrecadação e fiscalização, constitui ofensa ao princípio da igualdade tributária.

### **3.5. Ofensa ao Princípio da Igualdade**

Sabemos que o princípio da igualdade ou isonomia tem como regra geral, a previsão trazida pelo art. 5º da Constituição Federal de 1988, onde se lê que: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à igualdade, a segurança e a propriedade, [...]".

No o âmbito do direito tributário, a Constituição Federal de 1988 foi mais específica e enunciou no inciso II, do art. 150, o seguinte mandamento:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O princípio da isonomia tributária ordena não somente que sejam tratados desigualmente os desiguais, como também que seja dado tratamento igual aos equivalentes.

Temos ainda esculpido no artigo 179 da Carta Constitucional o mandamento que determina o tratamento jurídico diferenciado às ME e EPP em relação às grandes empresas, no plano administrativo, tributário, trabalhista e creditício, criando desta forma, condições de uma concorrência mais justa entre elas, bem como condições de sobrevivência às pequenas.

Sobretudo, é preciso preservar a igualdade entre as ME e EPP, enquadradas nas mesmas condições, para que elas possam concorrer de forma justa e equilibrada no mercado.

Permitir que algumas microempresas e empresas de pequeno porte, optantes do Simples Nacional, sofram a retenção do ISS, quando não determinada pelo §2º, do art. 6º, da LC 116/03 (retenção na fonte obrigatória e válida para todos os municípios), em obediência a lei municipal ou distrital que visa atender ao interesse da arrecadação e fiscalização, as coloca em condições de desigualdade entre si, perante a concorrência a nível regional e nacional.

Para que as ME e EPP, optantes do Simples Nacional, possam receber tratamento igualitário em relação ao ISS retido na fonte, recolhido à parte do Simples Nacional, deve essa retenção se restringir apenas aos serviços previstos no §2º, do art. 6º, da LC 116/03, haja vista, essa determinação ser comungada por todos os fiscos municipais, enquanto que a retenção na fonte para os demais serviços, não constitui unanimidade.

#### 4. CONCLUSÃO

Considerando-se a intenção do legislador constitucional e complementar em incluir o ISS na sistemática do Simples Nacional, materializada através da previsão do art. 13, VIII, da LC 123/2006, somente justificaria a sua exclusão, o fato de existir norma geral (art. 6º, §2º, da LC 116/03) que atribua obrigatoriedade da retenção do ISS na fonte.

Se não fosse essa a intenção do legislador complementar, não haveria justificativa para ele se referisse no §6º, do art. 18, da LC 123/06 (artigo que trata da base de cálculo do Simples Nacional), sobre as orientações para a retenção do ISS devido apenas em relação aos serviços previstos no §2º, do art. 6º, da LC 116/03.

Entender que inciso XIV, do §1º, do art. 13, da LC 123/06 excluiu da forma de recolhimento criada através do Simples Nacional, todo e qualquer ISS que esteja sujeito à substituição/ retenção na fonte, instituída pela legislação do Município e do Distrito Federal, contrapõe-se à intenção inicial de incluir o imposto municipal no Simples Nacional, uma vez que, o Município e o Distrito Federal poderão a qualquer momento, excluí-lo, mediante expedição de lei que institua a substituição tributária ampla, no interesse da arrecadação e fiscalização.

Constitui ainda agressão ao princípio constitucional da igualdade entre as microempresas e empresas de pequeno porte, que se encontrem em condições equivalentes, mas estabelecidas nos diferentes municípios brasileiros.

Se o Município puder promulgar uma lei de substituição tributária que anula os efeitos do Simples Nacional teremos a supremacia da lei municipal sobre a Lei Complementar à Constituição.

De todo o exposto, concluímos que é incoerente e inconstitucional a manutenção da retenção do ISS na fonte para quaisquer serviços da lista anexa à LC 116/03, em função de lei do Município e do Distrito Federal.

Todavia, diante da orientação contida no portal do Simples Nacional, no site da Receita Federal do Brasil, resta ao optante do Simples Nacional, insatisfeito com a retenção do ISS, instituída pelos municípios, que resulta no recolhimento desse imposto

à parte do Simples Nacional, pleitear junto aos respectivos legisladores municipais, a publicação de novas leis, que excluam dessa retenção, o ISS devido sobre as receitas auferidas pelos optantes do Simples Nacional, ressaltando-se por oportuno que não caberá o pleito à exclusão, quando as receitas envolvidas, sejam decorrentes dos serviços previstos no §2º, do art. 6º, da LC 116/03, cuja retenção na fonte é obrigatória.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Lex: Código 13 em 1. [Rio de Janeiro]: América Jurídica, 2005, p.115-117.

BRASIL. **Constituição** (1988). Lex: Código 13 em 1: [Rio de Janeiro]: América Jurídica, 2005, p.1-83.

BRASIL. **Lei Complementar 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2007.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 28 set. 2007.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Lex: Código 13 em 1: [Rio de Janeiro]: América Jurídica, 2005, p.1531-556.

CARVALHO, Paulo de Barros. Capítulo VII : **Normas Gerais de Direito Tributário**; Capítulo VIII : **Competência Tributária**. In: Curso de Direito Tributário. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 197-244.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus Ltda., 2006.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto. Substituição tributária no ISS: retenção. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5591>>. Acesso em: 02 out. 2007.

PORTAL DO SIMPLES NACIONAL. Página da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Perguntas e Respostas**: 5. Substituição Tributária e Incentivos Fiscais na Internet, disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 30 ago. 2007.