

University of Sao Paulo, Brazil

From the Selected Works of Cristiano Rosa de Carvalho

2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DO SERVIÇO NA LC 116/03

Cristiano Carvalho

Maria Eduarda Fleck da Rosa



Available at: https://works.bepress.com/cristiano_carvalho/21/

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DO SERVIÇO NA LC 116/03*

Cristiano Carvalho¹

Maria Eduarda Fleck da Rosa²

Sumário: 1. Introdução. 2. Conceito de responsabilidade tributária. 3. A celeuma do critério especial do ISS. 4. A necessidade de lei complementar para instituição de responsabilidade tributária. 5. A responsabilidade do tomador na Lei Complementar 116/03. 6. A obrigatoriedade de inscrição do prestador no Município de São Paulo. 7. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar 116, de 31.07.2003, elegeu dois critérios para definição do local de incidência do imposto: (a) a regra geral, a qual considera devido o imposto no local do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta desse, no local de seu domicílio; (b) e a segunda hipótese, prevista para os serviços especificados no artigo 3º, incisos I a XXII, determinando como devido o pagamento do tributo no local efetivo da prestação do serviço.

Como consequência desses critérios eleitos, foi instituída uma regra de responsabilidade tributária para o tomador ou intermediário do serviço. Tal regra visa, principalmente, permitir a arrecadação do ISS nessas situações especificadas pela Lei Complementar, nas quais haverá a incidência do imposto no local da efetiva prestação do serviço. Isso porque, muitas vezes, o prestador tem estabelecimento em Município diverso

*Artigo originalmente publicado nas obras “ISS. LC 116/03” (Curitiba: Juruá, 2004. Coordenação de Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins) e “ISS. LC 116/03. À Luz da Doutrina e da Jurisprudência.” (São Paulo: MP Editora, 2008. 2ª Edição, Revista e Ampliada. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto.)

¹ Pós-Doutor pela UC Berkeley. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUCSP. Professor do IBET e PUC/COGEAE. Advogado no RS e SP. Membro do Conselho Científico da APET.

² Especialista em Direito e Economia pela UFRGS. Advogada no RS.

daquele no qual presta os serviços.

De forma a possibilitar a arrecadação nesses casos, bem como presumindo-se que o estabelecimento do tomador do serviço estará localizado nesse segundo Município, foi a ele atribuída a obrigação de reter o valor referente ao imposto quando do pagamento do serviço, e repassá-lo aos cofres municipais³.

Tem-se, portanto, que a única forma de operacionalizar o devido pagamento do tributo nesses casos de incidência no local efetivo da prestação, é através da instituição de uma regra de responsabilidade tributária que obrigue o tomador do serviço a reter o ISS devido pelo prestador. Isso porque a empresa ou autônomo que vier a prestar serviços fora do Município de seu estabelecimento ou de seu domicílio, não terá inscrição municipal. Nesse caso, torna-se sobremodo difícil para esses outros Municípios onde o prestador não é registrado como contribuinte, fiscalizarem e arrecadarem o imposto.

As reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de eleger como critério espacial do ISS o local efetivo da prestação, acabaram por forçar o legislador complementar a adotar uma solução intermediária, que, todavia, não soluciona o anterior conflito entre o Decreto-Lei 406/68 e a jurisprudência.

É certo que os conflitos continuarão a ocorrer, principalmente quando um serviço que tem como local de incidência o estabelecimento do prestador, for prestado em outros Municípios. Um exemplo comum são os profissionais liberais, tais como advogados, que muitas vezes se deslocam para outros Municípios a fim de prestarem os seus serviços. Nesses casos, nada impede que os conflitos de normas continuem a ocorrer, visto que a lei complementar mantém como critério espacial o local do estabelecimento.

A Lei Complementar 116/2003 assim dispõe em seu artigo 6º, *in*

³ De forma igualmente importante, a responsabilidade do tomador também facilita a fiscalização e arrecadação mesmo entre relações prestacionais ocorridas entre sujeitos de direito de um mesmo Município. É que se torna muito mais simples fiscalizar uma fonte pagadora do que inúmeros prestadores, que muitas vezes são autônomos ou empresas de pequeno porte, as vezes em situação irregular com o Fisco Municipal.

verbis:

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.

Percebe-se, da simples leitura do dispositivo supratranscrito, que se está diante de típica regra de responsabilidade tributária, a qual possibilita aos Municípios a instituição de norma de responsabilidade, total ou subsidiária, do tomador dos serviços pelo pagamento do imposto.

Todavia, antes de adentrarmos na responsabilidade específica do tomador do serviço, importante firmar alguns conceitos básicos sobre a responsabilidade tributária.

2. CONCEITO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 121, § único, II e 128, estabelece os conceitos legais concernentes à responsabilidade tributária, conforme abaixo transcrito:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode 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.

Dessa forma, tem-se que o Código Tributário Nacional, com *status* de lei complementar em matéria tributária⁴, dispõe que a lei poderá atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada à ocorrência do fato jurídico tributário. São normas tributárias em sentido amplo, que se referem à arrecadação e fiscalização de tributos e gravitam em torno das normas tributárias em sentido estrito, i.e., os tributos instituídos pelos entes federativos.

Cabe salientar, entretanto, que a norma que institui a responsabilidade tributária prevista nos artigos 121 e 128 do CTN, restringe-se ao princípio da capacidade contributiva consagrado pela Constituição Federal. Em outras palavras, por esse valor erigido constitucionalmente, apenas pode figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária aquele que for o sujeito realizador do verbo disposto no critério material da hipótese normativa.

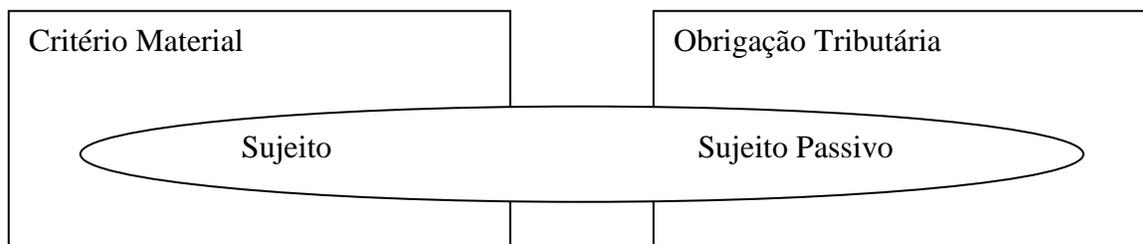
Exemplificando: a hipótese de incidência do ISS é prestar serviço constante da lista; a relação jurídica constante do conseqüente normativo só pode conter no pólo passivo aquele mesmo sujeito que realizará o critério material da hipótese. Isso porque quem realizou o serviço, que denota uma atividade economicamente apreciável, é quem demonstra capacidade econômica para arcar com o respectivo tributo incidente⁵. Portanto, o responsável tributário, em regra, não terá a sua capacidade contributiva ferida, pois limitar-se-á tão-somente a reter a importância a título de tributo do contribuinte, este sim, realizador *in*

⁴ Umavez que formalmente é lei ordinária, mas foi recepcionada pela CF como lei complementar, em vista da matéria que regula, de modo a atender ao princípio da economia legislativa.

⁵ Nesse sentido, Luís César Souza de Queiroz: "o contribuinte é o único sujeito de direito (sujeito passivo) que pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária e cuja identificação é informada pelo critério pessoal passivo do conseqüente da norma impositiva de imposto se o sujeito passivo for outro (responsável ou substituto, p. ex.), a norma terá necessariamente natureza diversa da tributária". Sujeição passiva tributária, p. 185.

concreto do critério material da hipótese de incidência.

Em síntese, na regra matriz de incidência tributária, de forma a atender o princípio da capacidade contributiva, o sujeito passivo da obrigação tributária tem necessariamente de ser o mesmo que realizará o critério material descrito na hipótese:



Ou: se o sujeito da hipótese = sujeito passivo do consequente, então cumprido está o princípio da capacidade contributiva.

A expressão "capacidade contributiva" é mais restrita do que a utilizada pelo constituinte ("capacidade econômica"). Tem significação mais específica, e refere-se justamente à riqueza tributável cujo titular é o contribuinte do tributo, *i.e.*, aquele que é o sujeito realizador do verbo. O seu complemento é previsto no arquétipo constitucional, sendo instituído *in concreto* pela regra matriz de incidência e figurando no pólo passivo da obrigação tributária.

A expressão "capacidade econômica", por sua vez, tem sentido mais amplo. Refere-se à riqueza do particular atingido pelo sistema tributário, seja o contribuinte propriamente dito, seja o responsável. Em outras palavras, a capacidade contributiva refere-se apenas à riqueza tributada tão-somente do contribuinte, ao passo que a capacidade econômica relaciona-se com a riqueza de terceiros. O responsável, ao não cumprir com a sua obrigação de reter o imposto devido pelo contribuinte, poderá responder, através de norma sancionatória, com o seu próprio patrimônio.

A responsabilidade tributária, outrossim, não se confunde com a regra matriz de incidência tributária que institui o tributo no ordenamento. É uma regra

típica de controle, que visa operacionalizar a arrecadação e fiscalização, mas que depende da existência da norma em sentido estrito, que positive no sistema o arquétipo constitucional do tributo.

A regra de responsabilidade em questão teria a seguinte estrutura lógica:

Hipótese: ter relação direta com a ocorrência em concreto do critério material da hipótese de incidência.

Conseqüente: ser responsável pelo recolhimento do tributo em nome do contribuinte.

Entretanto, tal norma de responsabilidade não se confunde com a solidariedade, que ocorre quando há mais de um sujeito no pólo passivo da relação jurídico-tributária, como, por exemplo, dois proprietários do mesmo imóvel em relação ao IPTU⁶.

Uma vez que o responsável não cumpra com o seu dever de reter e repassar ao Fisco o tributo devido pelo contribuinte, e, tampouco, o contribuinte efetue o seu recolhimento, ficará o tomador sujeito à regra sancionadora, que muitas vezes implica em pagar não apenas o principal como também multa e juros. Isso não significa que o responsável torne-se contribuinte, ou que esteja pagando algo a título de tributo. Isso porque o tributo, consoante o artigo 3º do CTN⁷, não é sanção de ato ilícito.

Em síntese, consoante às regras de competência constitucionais, cabe ao ente federativo instituidor do tributo criar, *in concreto*, a regra matriz de incidência tributária, apontando como sujeito passivo da obrigação tributária o mesmo sujeito que realizador do critério material da incidência, o que não poderia ser de outra forma, haja vista o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual quem realiza o fato gerador é

⁶ Cf. Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 311.

⁷ "Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

que denota a possibilidade de arcar com o ônus do tributo.

Entretanto, como ensina Paulo de Barros Carvalho⁸,

“em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo debitum.”

Sempre lembrando as palavras de Gian Antonio Michelli, de que o direito tributário é um "direito de sobreposição", os tributos incidem sobre situações já juridicizadas, notadamente negócios jurídicos regulados pelo direito privado. Outrossim, a título exemplificativo, uma compra e venda de imóvel, sobre a qual incidirá o Imposto Municipal de Transmissão de Bens Imóveis, opera-se através de um contrato bilateral oneroso, onde de um lado está um transmitente do imóvel e, do outro, o adquirente. As leis municipais costumam eleger como contribuinte o adquirente do imóvel, mas nada impediria que o transmitente ocupasse esse lugar, pois também denota capacidade contributiva. Costuma acontecer, todavia, de o transmitente, por ter ligação com o negócio jurídico, ser eleito o responsável tributário.

Em síntese, a responsabilidade tributária é uma regra tributária em sentido amplo concernente à fiscalização e arrecadação dos tributos, onde se atribui a terceiro vinculado à ocorrência do fato jurídico tributário, a obrigação de operacionalizar o recolhimento do tributo em nome do contribuinte. A capacidade contributiva do

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 316.

responsável não é ferida pela regra impositiva da responsabilidade, mas, sim, pelo seu descumprimento, i.e., pela sanção. Destarte, apenas se o responsável não cumprir com a imposição de recolher o tributo em nome do contribuinte, passa a ser então o devedor perante o Fisco, respondendo com seu próprio patrimônio.

No caso da prestação de serviços, também regulada pelo direito privado, o tomador do serviço é um dos pólos deste negócio jurídico e, conseqüentemente, a pessoa ideal para ser a responsável tributária; uma vez que, para adimplir a sua parte na obrigação contratual, terá que pagar pelo serviço ao prestador, este sim, contribuinte do ISS, o tomador torna-se então responsável pelo recolhimento do imposto.

3. A CELEUMA DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS

O imposto sobre serviços, por ser de competência municipal, é um dos tributos com o maior potencial de geração de conflito federativo. Por incidir sobre uma situação de extremo dinamismo na economia, que é a prestação de serviços, e, ao mesmo tempo, ser um tributo municipal, torna-se praticamente inevitável que um ou mais Municípios conflitem em relação a sua jurisdição tributária.

Analisando o sentido do arquétipo constitucional do ISS, tal como está na Constituição Federal (artigo 156, III: Compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza...), a conclusão mais próxima ao senso-comum é que o local da incidência só pode ser o local onde a prestação efetivamente ocorreu, ou em outras palavras, o Município onde foi prestado o serviço é que terá competência para tributá-lo.

Todavia, em matéria tributária, cabe à Lei Complementar nacional regular os conflitos de competência entre os entes federativos (art. 146, I, da CF), através da expedição de normas gerais. Dentre essas normas gerais encontram-se os "fatos geradores", expressão ambígua que o legislador tributário brasileiro emprega às vezes no sentido de critério material, às vezes no sentido de local ou momento da incidência.

Pois bem. De forma a evitar potenciais conflitos, o então Presidente da República em 1968, na sua prerrogativa de expedir decreto-lei, criou diversas normas gerais tributárias e, dentre elas, as concernentes ao ISS. Em relação ao local da incidência, o Decreto-Lei 406/68 criou verdadeira presunção absoluta, ao dispor que "considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação ".

A exceção então dada à construção civil é de fácil compreensão, pois, sendo necessária autorização prévia do Poder Público municipal para que a obra seja desenvolvida, o controle do Fisco local sobre o ISS é facilmente operacionalizável.

Nas demais situações, todavia, tal controle mostra-se extremamente difícil, pois, sendo o imposto municipal, o prestador cumpre suas obrigações acessórias no Município onde tem estabelecimento (notas fiscais, inscrição municipal etc). Assim, sendo o contribuinte um prestador que exerça sua atividade de forma itinerante, i.e., em diversas localidades e Municípios distintos daquele onde é inscrito, dois problemas são criados: (a) ou teria esse prestador que ter inscrição em todos os Municípios (algo que se mostraria inviável na prática), (b) ou então lhe seria vedado exercer sua profissão em Município diverso ao do local de seu estabelecimento. Contudo, tal vedação mostra-se, obviamente, inconstitucional (artigo 5º, XIII, da CF: "é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer").

Ante esse impasse, entendeu-se que a única solução seria alterar o critério espacial do imposto, e impor a responsabilidade de retenção ao tomador do serviço. Mas isso, a fim evitar outros conflitos de competência entre Municípios, só poderia ser feito via lei complementar.

Cabe, ainda, dizer que, se tivesse o constituinte conferido a competência para instituir o referido imposto à União Federal, tal conflito não ocorreria,

pois os fatos geradores realizados pelos prestadores seriam controlados em nível nacional; qualquer localidade em que prestassem serviços, teria a Receita Federal a possibilidade de fiscalizar e, conseqüentemente, de cobrar o tributo. Sendo o imposto de competência dos Municípios, corretamente fez o Decreto-Lei 406/68 em criar a sua referida presunção absoluta, como forma de evitar possíveis conflitos de competência.

Todavia, alguns Municípios, inconformados com o fato de não poderem arrecadar o imposto dos prestadores de outras localidades que ali exerciam suas atividades, começaram a autuar esses contribuintes. Tais autuações acabaram tornando-se processos judiciais que alcançaram o Superior Tribunal de Justiça que, após reiteradas decisões, firmou entendimento no sentido de que o ISS incide no local efetivo da prestação, e não no Município do estabelecimento do prestador.

Tal entendimento repousa nos argumentos do pacto federativo, da autonomia dos Municípios e da competência tributária privativa decorrente de tais princípios constitucionais⁹. Logo, o Município onde foi efetivamente prestado o serviço, tem competência para cobrar o imposto resultante de tal atividade. Permitir que outro Município recebesse este imposto seria permitir uma invasão de competência.

Nesse diapasão, importante pontuar um comentário sobre o posicionamento adotado pelo STJ. A competência do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar recursos especiais, é, nos termos do artigo 105, III, alíneas "a", "b" e "e", da Constituição Federal, *in verbis*:

⁹ Como exemplo, o REsp. 54.002/PE, j. em 05.04.1995, cujo relator foi o Ministro Demócrito Reinaldo, da Primeira Turma: "Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do Dec.-lei 406/68. Embora a lei considere local da prestação do serviço, o do estabelecimento prestador (Art. 12 do Dec.-lei 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou fato gerador. E o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que se atribui àquele (Município) o poder de tributar as prestações em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de Município onde não pode ter voga. Recurso a que se roga provimento, indiscrepantemente".

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

(...)

III – julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
- b) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face de lei federal;
- c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Ora, depreende-se facilmente da leitura deste dispositivo, que cabe ao STJ tão-somente calibrar o sistema jurídico do ponto de vista da legislação federal, de forma a uniformizar a sua interpretação entre os diversos tribunais que compõem o poder judiciário no Brasil. Por consequência, não lhe compete qualquer avaliação *contra legem*, que é exatamente o que ocorre quando o STJ simplesmente nega a disposição literal da lei complementar.

Em síntese, tal posição jurisprudencial serve apenas para criar antinomia entre normas legais e normas jurisdicionais, não resolvendo em nada os conflitos de competência municipais (e mesmo intensificando-os). Pois possibilita, ainda, uma dupla tributação, essa sim, inconstitucional, sobre o mesmo fato gerador. Basta considerar que tanto o Município onde estiver inscrito o contribuinte poderá cobrar o ISS, em face da emissão de nota fiscal de serviço, quanto o outro Município onde efetivamente tenha ocorrido o fato gerador, apoiado na jurisprudência do STJ.

Em face da posição pacífica do STJ, a LC 116/03 não resolveu, a

bem dizer, o problema do conflito, mas apenas excepcionou mais serviços¹⁰ da regra geral

¹⁰ Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

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

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

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

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

do local da incidência, que continua a ser a do Município do estabelecimento do prestador. O Decreto-Lei 406/68, excepcionava apenas a construção civil e, posteriormente, com a alínea "e" do artigo 12, acrescentada pela Lei Complementar 100/99, o Município por onde passasse a rodovia explorada por concessão.

Tem-se percebido, haja vista recentes julgados da Corte Superior¹¹, que o STJ continua a manter o seu entendimento a respeito do local da incidência do ISS, não acatando o critério geral proposto pela LC 116/03. Talvez, numa primeira observação, tivesse sido mais produtivo para o ordenamento jurídico se o legislador complementar

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

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

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

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

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

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

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

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

¹¹ Neste sentido, o REsp. 969.109/RS, j. em 08.10.2007, cujo relator foi o Ministro Castro Meira, da Segunda Turma: “Mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/03, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto”; e REsp. 753.360/MS, j. em 30.04.2007, cuja relatora foi a Ministra Eliana Calmon, da Segunda Turma: “A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário”.

tivesse simplesmente se curvado à posição do Superior Tribunal, ou seja, instituindo como critério geral o efetivo local da prestação, criando, então, uma sistemática geral de responsabilidade tributária. Isso porque, não há que se olvidar que o fato gerador do ISS é a prestação de serviço. Essa prestação se verifica no local onde se concretiza a realização do serviço tributado, não importando, dessa forma, onde esteja o estabelecimento prestador.

Todavia, num cotejo entre norma e realidade, verifica-se que o legislador complementar, ao longo dos anos, tem se mostrado mais racional que o STJ. Se o critério geral da incidência fosse o Município onde foi efetivamente prestado o serviço, não apenas o contribuinte seria prejudicado por uma excessiva intervenção estatal na sua atividade¹², como também o tomador do serviço, pelos óbvios reflexos do intervencionismo, aumentando custos de transação e preços dos serviços.

Sendo o tomador uma pessoa física, então a operacionalização da arrecadação do imposto tornar-se-ia ainda mais dificultosa. Como exigir de uma dona-de-casa, por exemplo, que contratou os serviços de um encanador do Município vizinho, que proceda com a retenção do imposto? Tal medida implicaria numa burocracia improdutiva para a economia, como também provavelmente tal regra seria descumprida na maioria das vezes, não gerando arrecadação nem para o Município do prestador, nem para o do tomador do serviço¹³.

Ainda, se o serviço fosse prestado em Município diverso ao dos estabelecimentos do prestador e do tomador, como seria feito o recolhimento do tributo? Salienta-se que ambos não possuiriam inscrição municipal. Dessa forma, seria estabelecida uma obrigação ao contribuinte de outro Município a inscrever-se em todos os Municípios onde fosse prestar serviço?

Em vista das incontáveis dificuldades provenientes da

¹² Pois talvez a única outra forma de pagamento possível, no caso de tomador pessoa física, fosse através de uma guia local de arrecadação preenchida e paga pelo prestador.

¹³ Apenas a fim de especulação, uma outra forma de operacionalização seria uma integração de informações entre os Municípios, a fim de saber onde e quando o prestador realizou fatos jurídicos tributários. Considerando o custo envolvido para tal empreendimento, somando-se ao número de Municípios existente no Brasil, tal medida pertence apenas ao terreno da ficção.

operacionalização de um imposto idealizado para os municípios, mas cujo fato gerador tem o inconveniente hábito de ultrapassar as suas fronteiras, é que compete à lei complementar nacional em matéria tributária criar normas gerais que tenham por fim evitar potenciais conflitos de competência. Nesse sentido, a regra geral do estabelecimento prestador como local da incidência é o critério mais prático e racional.¹⁴

4. A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A INSTITUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O sistema tributário brasileiro, como conjunto de todas as normas válidas referentes à tributação, forma-se a partir do exercício de competência de todos os entes federativos, a saber, a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Por mais que essas competências estejam rigidamente delineadas pela Constituição Federal, é inevitável que num sistema dinâmico ocorram conflitos. Para solucionar previamente esses conflitos, é que a lei complementar em matéria tributária, prevista pelo artigo 146 da CF, dispõe sobre normas gerais, a fim de calibrar o sistema.

O critério espacial, conforme vimos, é o fator principal de geração de conflitos, haja vista a competência municipal do imposto, em contrapartida ao aspecto dinâmico do seu suporte fático jurídico, que é a prestação de serviços, naturalmente ultrapassadora de meros limites territoriais municipais.

Para ditar regras solucionadoras de conflitos, tem-se a lei complementar. Considerando que para os serviços excepcionados da regra geral do local de incidência, a melhor forma de possibilitar a cobrança é a retenção pela fonte pagadora do serviço. Surge, então, a norma de responsabilidade do tomador.

¹⁴ O surrado argumento de que tal critério possibilita a guerra fiscal entre municípios, bem como uma indesejada elisão fiscal por prestadores que se instalam em municípios com baixo ou nenhum ISS, mas efetivamente operam apenas em outras localidades é facilmente rebatido pela instituição da regra da alíquota mínima de 2%, disposta pelo artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Federal. Se o prestador resolver ter estabelecimento em municípios cuja alíquota seja a mínima, de forma a atuar em outros municípios, estará agindo dentro do seu raio de liberdade de economizar tributos, garantia que a Carta Maior lhe confere.

O problema é que alguns Municípios já vinham criando por si mesmos tal responsabilidade tributária, na linha de que todo serviço prestado no seu território incidiria o seu ISS. Daí a instituição de lei municipal, sem supedâneo da lei complementar, que obrigava os tomadores a reterem o imposto de prestadores oriundos de outros Municípios, com o fim de garantir a arrecadação. Um exemplo é a Lei Municipal 13.476, promulgada em 31.12.2002, pelo Município de São Paulo, que em seu artigo 5º, institui a responsabilidade do tomador do serviço.

A título de exemplo, a Lei 13.476/02, por ter abrangência meramente municipal, apenas garante a arrecadação ao Município de São Paulo, mas não impede que o prestador possa ser também tributado no seu Município de origem. Dessa forma, percebe-se a irradiação de efeitos de um único fato gerador, em dois municípios distintos.

A instituição desta regra de responsabilidade pelos Municípios, portanto, padece, em nosso entender, de inconstitucionalidade. Isso porque, primeiramente, essa responsabilidade foi de encontro com a disposição do Decreto-Lei 406/68, que, malgrado a posição do STJ, estabelecia como local da incidência, o Município do prestador. Obrigar o tomador a reter o imposto que por essa regra geral será devido em outro Município, é inovar a competência tributária, o que viola o pacto federativo.

Em segundo lugar, a lei complementar em matéria tributária, ainda que formalmente não tenha surgido assim, mas que tenha sido recepcionada pela Constituição em razão da matéria por ela tratada, como é o caso do Decreto-Lei 406/68, e do próprio Código Tributário Nacional (Lei ordinária 5.172/66), tem hierarquia superior à lei ordinária¹⁵. É mister salientar não ser toda a lei complementar que tem hierarquia

¹⁵ É antiga a discussão sobre lei complementar ter ou não hierarquia superior à lei ordinária. Mesmo o STF já firmou posição contra tal superioridade hierárquica, atribuindo apenas funções diferentes a cada espécie normativa (R.E.s nº 377.457 e 381.964). Todavia, não cabe ao STF afirmar ou negar fatos atinentes à Teoria Geral do Direito, mas tão-somente calibrar o sistema jurídico na sua competência atribuída pela Carta Maior, que é precipuamente garantir a Constituição. Ora, uma simples análise da estrutura normativa do ordenamento permite verificar a hierarquia superior da Lei Complementar Nacional em relação à qualquer lei ordinária. Não se trata de função ou matéria distintas, mas sim de fundamento de validade. Se a lei ordinária necessita cumprir com os ditames da lei complementar, como, por exemplo, definição de tributo, de fato gerador ou prazos prescricionais, é porque seu fundamento de validade imediatamente superior ali se encontra. A grande celeuma que se origina em relação a esse fato deve-se mais a uma confusão relativa à fonte normativa, que é o

superior, mas tão-somente a prevista pelo artigo 146 da CF, que a doutrina¹⁶ denomina de lei complementar nacional.

Para tanto, lei complementar que meramente institua tributo (como é o exemplo dos artigos 148 e 154, I, da CF), não tem nenhuma superioridade em relação à outra lei ordinária, mas apenas a função de veículo de regras matrizes, que, por razões de sensibilidade política, requerem um processo legislativo mais complexo para sua criação.

Outrossim, a lei ordinária busca o seu fundamento de validade na lei imediatamente superior, que é a lei complementar nacional, e de forma mediata, como todo e qualquer outro ato normativo, na Constituição. Destarte, em relação ao Decreto-Lei 406/68, tais leis municipais são inconstitucionais, bem como relativamente à LC 116/03, que permitiu tal responsabilidade apenas posteriormente.

Ainda que o Código Tributário tenha previsto a responsabilidade tributária desde 1966, no caso do ISS, entretanto, a instituição de retenção por lei ordinária municipal prévia à LC 116/03 só poderia gerar efeitos entre prestador e tomador residentes no mesmo município. Não em relação a prestador e tomador situados em municípios distintos.

5. A RESPONSABILIDADE DO TOMADOR NA LEI COMPLEMENTAR 116/03

A Lei Complementar 116, de 31.07.2003, veio a tornar-se a nova carta complementar do ISS, em substituição quase total ao Decreto-Lei 406/68, que subsiste, ainda que tal entendimento não seja pacífico, apenas quanto ao seu artigo 9º, que trata da tributação de profissões regulamentadas.

Congresso Nacional. De modo a evitar, a qualquer custo, uma superioridade entre União e demais entes federativos, algo que causa horror (com razão) à maioria dos juristas, o não reconhecimento da óbvia hierarquia é negado apressadamente, sem reflexão. Contudo, cabe perceber que nem sempre o Congresso Nacional (aliás, a sua própria denominação já indica isto) legisla em nome da União Federal. A sua função de criar normas é também feita em nome da nação (leis nacionais) e mesmo em prol da Constituição (poder constituinte derivado).

¹⁶ Cf. Fábio Fanuchi. Curso de direito tributário brasileiro, p. 134. Da mesma forma, BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária, p. 63.

A exceção para determinados serviços serem tributados no local efetivo de sua prestação, uma vez que ocorram em outros Municípios que não naquele onde o prestador é inscrito, requer que haja uma forma de operacionalizar a fiscalização e cobrança do imposto. Não só seria inviável impor o ônus ao prestador para que tenha inscrição em todo e qualquer Município aonde eventualmente venha a prestar algum serviço, como também tal pretensão seria fútil, uma vez que certamente não teria eficácia social, i.e., não seria obedecida¹⁷.

Destarte, a melhor forma de viabilizar tal sistemática, é atribuindo-se a responsabilidade a terceiros vinculados à ocorrência do fato gerador, conforme dispõem o artigo 6º, e respectivos parágrafos da LC 116/03:

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.

§ 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

¹⁷ A LC, a bem dizer, não limita a responsabilidade do tomador apenas aos casos em que o prestador seja de outro Município, mas simplesmente atribui tal regra àqueles serviços excepcionados da regra geral de incidência, mesmo que o prestador e tomador sejam da mesma localidade.

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.

O terceiro vinculado ao fato gerador, no caso do suporte fático da prestação de serviço é, por excelência, o tomador. Isso porque o outro pólo dessa relação obrigacional de direito privado é ocupado pelo próprio contribuinte. Dessa forma, o texto legal cria a competência para os Municípios e o Distrito Federal instituírem, através de lei, a regra de responsabilidade, sendo que esta poderá ser atribuída exclusivamente ao terceiro ou de forma subsidiária.

O § 1º, do dispositivo acima transcrito, dispõe que o responsável fica obrigado ao recolhimento integral do imposto, multa e juros, mesmo que não tenha retido o correspondente valor do prestador. Isso denota que independentemente de o responsável ter descontado o valor referente ao imposto quando do pagamento ao prestador, uma vez que a norma legal municipal lhe atribua a condição de responsável, terá que arcar com o recolhimento de valor equivalente ao tributo.

Conforme vimos no início deste trabalho, não se trata de transferir a identidade de contribuinte para outro que não tenha realizado o fato jurídico previsto na hipótese de incidência tributária. Apenas o sujeito conotado como realizador do verbo e de seu complemento na hipótese normativa é que poderá, conseqüentemente, figurar no pólo passivo da obrigação tributária.

Sendo assim, se o responsável não reter o imposto devido pelo contribuinte no momento da satisfação da obrigação contratual da prestação de serviço, será então sujeito passivo de outra norma, qual seja, a sanção pelo não-cumprimento da responsabilidade de reter. Esta sanção sim, é que atinge a sua capacidade econômica, i.e., seu patrimônio.

Entretanto, é importante uma advertência: apesar de a

responsabilidade poder ser atribuída de forma integral ou supletiva, não poderá o Município cobrar do responsável e do contribuinte, de forma simultânea, no caso de inadimplemento. Em outras palavras, se, por acaso, o responsável não tiver retido o imposto, não poderá o Município cobrar deste quantia equivalente à obrigação principal, e cobrar também do prestador a mesma importância.

Mesmo que a natureza jurídica da importância cobrada do tomador não seja tributo, mas sim, uma sanção pelo não-cumprimento da responsabilidade, isso não possibilita a dupla cobrança, uma a título de sanção e outra a título de tributo.

A intenção da norma de responsabilidade é garantir a arrecadação para o Município e não permitir que este possa se locupletar indevidamente. Uma vez que o contribuinte ou o responsável satisfaça a prestação referente à obrigação principal, extinta estará a obrigação tributária. Todavia, o não-cumprimento em si da responsabilidade, pode sim, acarretar multa. Entretanto, esta multa não terá o intuito de garantir a arrecadação de valor equivalente ao imposto.

O § 2º, I, demonstra claramente a questão da operacionalidade da fiscalização e arrecadação do imposto, atribuindo ao tomador do serviço realizado por prestador residente e domiciliado no exterior, a obrigação de retenção do ISS. É que efetivamente, da mesma forma que ocorre com o regime de retenção exclusiva no imposto sobre a renda, prestadores não residentes ou não-domiciliados no Brasil não são contribuintes em nosso sistema tributário. Logo, não cumprem esses prestadores com nenhuma obrigação acessória correlata.

Tem-se, portanto, esta regra de retenção, pois sem o atendimento dessas obrigações ou deveres instrumentais e formais, não há como controlar e verificar o atendimento da obrigação tributária principal. Assim, o raciocínio é o mesmo em relação aos prestadores inscritos em outros Municípios; a retenção é a maneira de se viabilizar a fiscalização e arrecadação do imposto. Em vez de se fiscalizar todo e qualquer prestador que venha a operar no Município, concentra-se o foco no tomador do serviço.

No caso de prestadores de serviço estrangeiros, pessoas físicas ou jurídicas, tal fiscalização torna-se ainda mais difícil, o que justifica ainda mais a responsabilidade atribuída ao tomador do serviço. A responsabilidade também é atribuída ao intermediário do serviço, quando, por exemplo, o serviço for contratado não diretamente pelo tomador, mas, por um agente do prestador, estabelecido no Brasil. O Município poderá instituir, nesses casos, a responsabilidade tanto ao tomador quanto ao intermediário. Um exemplo típico são artistas estrangeiros que venham se apresentar no Brasil (item 12.7 da lista).

Frise-se que no caso de serviços realizados por prestadores do exterior, a lei não limita quais serviços estarão excepcionados da regra geral da incidência. Nesses casos, quaisquer serviços que sejam prestados por pessoas físicas ou empresas não residentes ou domiciliadas no Brasil, ficarão sujeitas à retenção por parte do tomador ou intermediário. O inciso II, do § 2º, por sua vez, impõe-na tão-somente às pessoas jurídicas tomadoras ou intermediárias de serviços especificados na lista, a saber:

Itens da lista anexa à Lei Complementar 116/03:

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias

produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

Cabe notar que os serviços listados são praticamente os mesmos excepcionados da regra geral da incidência (Município do estabelecimento) pela LC 116/03. Alguns serviços, inexplicavelmente, ficaram de fora da obrigatoriedade de retenção pelo tomador, como é o caso da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores (item 7.11).

Outros como limpeza e dragagem (item 7.18) e armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie (item 11.04), também ficam fora da retenção. O item 12, por outro lado, refere-se a serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, e, nesses casos, exige-se alvará para a autorização de

tais atividades, o que possibilita a fiscalização relativa ao recolhimento do ISS pelo prestador, dispensando então a responsabilidade, se houver, do intermediário. Não se poderia instituir tal responsabilidade ao tomador, pois, nesses casos, trata-se de diversos tomadores (ex. espectadores de um show) para um prestador. A mesma situação ocorre com o serviço de transporte intramunicipal.

Quanto às feiras, exposições, congressos ou congêneres (item 17.10), a situação é a mesma dos espetáculos e afins, ou seja, é necessária a expedição de alvará para liberação de tais atividades. Nesses casos, também, os tomadores são todas aquelas pessoas que venham a freqüentar tais eventos, o que impossibilitaria qualquer atribuição de responsabilidade de terceiros.

O último serviço excepcionado que dispensa a retenção é o disposto no item 20 da lista anexa, que se refere aos serviços prestados pelos portos, aeroportos, ferroportos, terminais rodoviários, ferroviários ou metroviários, por uma questão redundante do legislador complementar: ao excepcionar tais serviços da regra geral de incidência do ISS no Município do estabelecimento e dispor que no caso dos serviços acima referidos a incidência se dará no Município de localização dos portos etc., simplesmente está reafirmando a regra geral de incidência no Município do estabelecimento prestador.

6. A OBRIGATORIEDADE DE INSCRIÇÃO DO PRESTADOR NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO.

Na esteira de viabilizar a fiscalização e arrecadação do imposto de prestadores inscritos em outros municípios, o Município de São Paulo introduziu modificações à Lei 13.701/03, que regulamenta o ISS, através da publicação da Lei 14.042, de 30 de agosto de 2005. Dentre as mudanças, foi acrescentado o artigo 9º-A, *in verbis*:

Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São

Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do "caput" do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento.

§ 1º Excetuam-se do disposto no "caput" deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o "caput" deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município.

§ 3º Aplica-se, no que couber, o disposto nos parágrafos do art. 9º aos responsáveis referidos no § 2º deste artigo.

Da análise do dispositivo supra transcrito verifica-se que, a fim de fiscalizar empresas localizadas em outros Municípios, mas que efetivamente prestem serviços no Município de São Paulo, foi imposto ao prestador dos serviços elencados no *caput* que emitir nota fiscal de outro Município para tomador estabelecido no Município de São Paulo, a obrigação de inscrever-se no Cadastro da Secretaria Municipal de Finanças.

Cabe notar que não há relação necessária entre essa fiscalização e a arrecadação do imposto. Em outras palavras, não é pelo fato do Município de São Paulo fiscalizar prestadores alienígenas que necessariamente cobrará destes o ISS por serviços que não aqueles dispostos pela LC 116/03 como incidentes no local efetivo da prestação.

Como vimos, cabe tão-somente à LC 116/03 instituir o critério espacial da incidência do imposto, de modo a evitar conflitos de competência entre os municípios, função precípua da carta complementar. Em outras palavras, não pode o Município de São Paulo cobrar o imposto sobre serviços que não aqueles excepcionados, sob pena de invasão de competência impositiva tributária de outros municípios. *Cabe então a pergunta: pode o Município de São Paulo criar obrigações acessórias para prestadores de outros municípios, em relação a praticamente todos os serviços da lista?*

Entendemos que não. A instituição de obrigações acessórias ou deveres instrumentais relativos aos serviços que a LC 116/03 estabelece como incidentes nos municípios onde se localizam os estabelecimentos prestadores só pode ser realizada, por óbvio, por aqueles municípios. Não por outros, ainda que tais serviços neles sejam prestados.

A mera obrigatoriedade de cadastro não configura abuso, pois a LC 116/03 excepciona vinte serviços da lista, da regra geral de incidência. Em relação a esses serviços, constantes do artigo 3^o da LC, não haveria nenhum óbice a que o Município de São Paulo instituísse a referida regra. *Mas não poderia, à luz da LC 116/03 e da Constituição, aplicar a mesma sistemática a outros serviços que não aqueles expressamente excepcionados. Uma vez que o fez, incorreu em frontal invasão de competência dos demais municípios¹⁸, violando, conseqüentemente, o pacto federativo.*

Ainda, no que tange à responsabilidade tributária do tomador do serviço, verifica-se que, estando o prestador devidamente inscrito na capital paulista, haverá a sua desobrigação quanto à retenção. Isso porque, conforme entendimento do TJ/SP¹⁹, a

¹⁸ Esqueceu a lei de incluir os itens 3.04, 17.05 e 17.09 da LC 116/03, em relação aos quais seria plenamente legítima a obrigatoriedade de cadastro do prestador ou retenção pelo tomador. Todavia, como se verifica no julgado abaixo, o TJSP não considera que a lei paulistana invadiu competência alheia.

¹⁹ Apelação 699.532-5/0, publicado em 14.01.2008, cujo relator foi o Desembargador Rodrigues de Aguiar, da 15ª Câmara de Direito Público: “(...) Sobre a retenção do ISS pelo tomador do serviço localizado no Município de São Paulo, conforme frisou a sentença, o simples cadastramento evitaria a retenção. Ao contrário do que alegou a impetrante, não ficou configurada a violação ao princípio da territorialidade. Isso porque, o ISS compete ao Município onde foi realizado o fato gerador – prestação de serviços. (...)”.

simples inscrição do prestador do serviço junto ao Cadastro da Secretaria Municipal de Finanças desobriga o tomador da retenção do imposto.

Todavia, não obstante o rol dos serviços excepcionados da regra geral de incidência, já elencados no artigo 6º, § 2º, II, da Lei Complementar 116/03, foram criadas novas hipóteses de retenção do ISS na fonte pelos tomadores paulistanos, que corresponde à mesma extensão do local efetivo da prestação como critério de incidência comentado linhas acima. Essa obrigação é ligada diretamente ao descumprimento, pelo prestador de serviços de fora do Município de São Paulo, da inscrição estabelecida pelo § 2º, do artigo 9º-A, da Lei 13.701/03.

Diante disso, salienta-se que a norma do artigo 9-A, § 2º, da Lei 13.701/03, acaba atribuindo ao tomador do serviço paulistano uma obrigação privativa da autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do CTN, qual seja, a de fiscalizar o cumprimento, pelo prestador de serviço de outra cidade, da obrigação de inscrição junto ao Cadastro da Secretaria Municipal de Finanças.

Em face dessa norma, caso o tomador de serviços sediado em São Paulo contrate empresa sediada fora do Município, que emita Nota Fiscal autorizada por outro Município, e que preste algum dos serviços enumerados pelo artigo 9-A, § 2º, da Lei 13.701/03, deverá verificar se o prestador possui cadastro no Município de São Paulo. Em caso negativo, o tomador deverá proceder a retenção na fonte e o recolhimento do ISS ao Município de São Paulo. Portanto, caso entenda o prestador por evitar que o ISS seja retido na fonte, deverá proceder a sua inscrição junto ao Cadastro da Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo.

Agravo de Instrumento 535.801.5/0, publicado em 19.06.2007, cujo relator foi o Desembargador João Alberto Pizarini, da 14ª Câmara de Direito Público: (...) É oportuno, também, destacar que, nos termos da lei 46.598/05, somente as pessoas jurídicas estabelecidas no município de São Paulo ficam sujeitas, como responsáveis tributários, à retenção do valor correspondente ao ISS, no caso do não cadastramento do prestador de serviços perante a competente Secretaria municipal (artigos 1º e 2º), não se mostrando clara a alegada ofensa ao princípio da territorialidade. (...)"

Uma vez, entretanto, que o município de São Paulo não tem competência para instituir obrigações acessórias para prestadores de outros municípios, salvo nas exceções dispostas pelo artigo 6^o da LC 116/03, resta cristalino que tampouco pode obrigar o tomador a reter o imposto. A retenção em tela implica em bitributação, uma vez que os demais municípios não deixarão de cobrar o imposto dos prestadores neles sediados. E tal bitributação viola o princípio da capacidade contributiva, através de dupla incidência sobre fato gerador singular.²⁰

7. REFERÊNCIAS

BORGES, José Sourto Maior. Lei complementar tributária. São Paulo: RT, 1975.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 4. ed., 11. tiragem. São Paulo: São Paulo: co-edição IBET e Resenha Tributária, 1986.

QUEIROZ, Luís César Souza de. Sujeição passiva tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MICHELI, Gian Antonio. Corso di diritto tributário. Turim: UTET. s/d.

²⁰ Abuso esse reconhecido pela própria Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo editou a Portaria n° 60/06, determinando a restituição do ISS eventualmente retido pelos tomadores, aos prestadores de outros municípios.