

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE/PUC-SP**

Gustavo de Toledo Degelo

**Lei 14.042/05 – Criação de Dever Instrumental e a Possibilidade de Retenção do
ISS pelo Tomador de Serviço**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo

2015

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE/PUC-SP

Gustavo de Toledo Degelo

**Lei 14.042/05 – Criação de Dever Instrumental e a Possibilidade de Retenção do
ISS pelo Tomador de Serviço**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE/PUC-SP, em cumprimento das exigências para obtenção do certificado de especialização em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Charles McNaughton

São Paulo

2015

RESUMO

O presente trabalho visa analisar a necessidade dos tomadores de serviços localizados fora do Município de São Paulo promoverem seu cadastro na Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, sob pena de retenção do Imposto Sobre Serviço - ISS na fonte pelos tomadores de serviços, conforme instituído pelo art. 9-A, *caput* e § 2º, da Lei 13.701/03, com redação dada pela Lei 14.042/05, regulamentada pelo Decreto 46.598/05.

Nosso objetivo é analisar e indicar inconstitucionalidades e ilegalidades, em face das exações instituídas pela Lei 14.042/2005 e Decreto 46.598/05, aos prestadores de serviços que não estejam localizados no território municipal de São Paulo.

Palavras-chave: Imposto Sobre Serviço - ISS – Princípios Constitucionais – Obrigações Principal e Acessória – Dever Instrumental – Sujeito Passivo – Responsável Tributário – Retenção na Fonte – Lei 14.042/05

ABSTRACT

The present work aims to analyze the obligation of services providers established outside the city of São Paulo promote their registration in the Finance Office of the city of São Paulo, under penalty of having the Municipal Service Tax - ISS withheld by contractors, according to art. 9-A, caput and § 2 of Law 13.701/03, introduced by Law 14.042/05, regulated by Decree 46.598/05.

Our purpose is to analyze and demonstrate unconstitutionality and illegality, in view of the obligations imposed by Law 14.042/2005 and Decree 46.598/05, to service providers that are not established in the municipality of São Paulo.

Keywords: Service occupation tax – Constitutional Principles – Principal tax liability – Ancillary tax liability – Instrumental Duty – Taxpayer – Withholding income tax – Law 14.042/05

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	8
2.1. Princípio da Competência Legislativa Tributária	10
2.2. Princípio da Territorialidade das Leis.....	11
2.3. Princípio da Legalidade Tributária.	12
2.4. Princípio da Vedação ao Tratamento Discriminatório em Razão da Procedência do Serviço.	13
3. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E DEVER INSTRUMENTAL OU FORMAL	15
4. O SUJEITO PASSIVO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	18
4.1. O Responsável Tributário pelo Recolhimento do ISS por Substituição Tributária.	21
4.2. A Retenção na Fonte do ISS e os Limites do Legislador Infraconstitucional.	23
4.3. O Estabelecimento da Responsabilidade pela Retenção da Fonte do ISS à Luz da Lei Complementar 116/2003.	24
5. A LEI 14.042/05 (REGULAMENTADA PELO DECRETO 46.598/05)	26
5.1. A Necessidade do Cadastramento na Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo dos Prestadores de Serviços Localizados em Outra Municipalidade.	28
5.2. A Retenção do ISS na Fonte Pelo Não Cadastramento Junto à Secretaria de Finança do Município de São Paulo	30
6. O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA – STJ E STF	32
7. CONCLUSÃO	35
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	37

1. INTRODUÇÃO

O objeto do presente trabalho visa analisar à luz da Constituição Federal e da legislação infraconstitucional o dever instrumental e a retenção na fonte do Imposto Sobre Serviço – ISS, conforme instituído pelo artigo 9-A, *caput* e § 2º, da Lei Municipal 13.701/2003, com redação dada pela Lei Municipal 14.042/2005, regulamentada pelo Decreto 46.598/05, concernentes aos prestadores de serviços estabelecidos fora do Município de São Paulo serem obrigados a promover inscrição no cadastro da Secretaria das Finanças do Município de São Paulo, sob pena do tomador do serviço reter na fonte o valor do ISS, mesmo que o mencionado tributo já tenha sido recolhido no Município de estabelecimento do prestador de serviço.

A legislação municipal obriga a realização de cadastro na Secretaria Municipal de Finanças das empresas prestadoras de serviços estabelecidas fora do Município de São Paulo, que não são contribuinte do ISS na cidade de São Paulo, mas que prestem serviços para tomadores localizados em tal Município.

Como penalidade pela não realização do cadastramento tem-se a retenção do ISS na fonte, pelo tomador do serviço, mesmo que as atividades praticadas pelas prestadoras de serviços estejam sujeitas, nos termos da Lei Complementar 116/03, ao recolhimento do ISS no local do estabelecimento prestador/sede da pessoa jurídica.

Com essa imposição, como será demonstrado neste trabalho, passa a Municipalidade de São Paulo a cometer diversas infrações constitucionais e infraconstitucionais.

Podemos afirmar que a mencionada exação viola claramente o princípio esculpido no art. 152, da Constituição Federal, no sentido de que é vedado aos entes políticos estabelecer tratamento tributário diverso entre bens e serviços, em decorrência da sua procedência ou destino.

Também, há que se mencionar a nítida violação ao princípio da territorialidade das leis, bem como a existência de bitributação, vez que poderá se exigir do tomador a retenção na fonte do ISS, mesmo que já recolhido em favor de outro Município.

Outra inconsistência está no fato de que a Lei Municipal 14.042/2005 transformou o sujeito passivo direto em sujeito passivo indireto, uma vez que o ISS passou a ser devido pelo tomador do serviço (na retenção na fonte) e, não mais pelo prestador do serviço.

Notório também que, o ISS deixou de ser um imposto incidente sobre a prestação de serviço, para ser um imposto incidente sobre a utilização de serviço.

Por fim, mas não menos importante, é que a Lei Municipal 14.042/2005 passou a desconsiderar o exposto no art. 3º, da Lei Complementar 116/03, preceito que dispõe sobre o conflito de competência entre Municípios, à luz do que determina nossa Constituição Federal.

Assim, nosso estudo se dispõe a analisar todas as infrações cometidas por meio do advento em nosso ordenamento jurídico da Lei Municipal 14.042/2005.

Para demonstrar o exposto, no primeiro capítulo analisaremos os princípios constitucionais que devem ser observados pelo ente político competente, para a instituição de uma obrigação tributária, estabelecendo os limites de sua competência, territorialidade e, legalidade, bem como acerca de impossibilidade de tratamento discriminatório em razão da procedência do serviço.

Na sequência, abordaremos a obrigação tributária, demonstrando a necessidade de relação entre a obrigação principal e o dever instrumental, tendo em vista que o ente político obrigatoriamente deverá observar a sua competência tributária e o potencial surgimento da obrigação.

Em seguida, passamos a esmiuçar acerca do sujeito passivo constitucional tributário do ISS, demonstrando o responsável tributário pelo seu recolhimento, bem como o limite do legislador municipal em determinar sua retenção. Exposto isso, abordaremos qual estabelecimento é responsável pela retenção do ISS, conforme previsto na LC 116/03.

Por fim, demonstraremos com fundamento nos tópicos anteriores, a impossibilidade de permanência da Lei Municipal 14.042/2005 em nosso ordenamento jurídico.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Nosso trabalho parte da premissa fundamental com base nos princípios constantes na Constituição Federal de 1988, no que se refere à produção de normas que ingressarão em nosso ordenamento jurídico. Significa dizer que, na criação de determinada norma jurídica, faz-se necessário que, além da observância aos formalismos legais, se observe se a nova norma jurídica pactua com os princípios constitucionais consagrados em nossa Constituição Federal.

Deveras, o ordenamento jurídico caracteriza-se por um conjunto ordenado e integrado de normas, composto por princípios harmonicamente coerentes, levando-se em consideração as finalidades constitucionalmente consagradas.

Nos ensina Roque Carrazza¹ que as normas que vinculam princípios sobressaem as demais, de forma que esta técnica deverá ser observada quando da necessidade de análise de qualquer problema jurídico:

"(...) a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de norma supreamas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional e pelo administrador público. (...) As normas constitucionais não têm todas a mesma importância: as que veiculam princípios sobrepõem as demais. (...) Em função disso, sentimo-nos confortáveis em proclamar que, análise de qualquer problema jurídico, por mais trivial que ele seja (ou aparente ser) deve-se, preliminarmente, buscar as culminâncias dos grandes princípios, a fim de verificar em que direção apontam (...)"

A preeminência sobre as demais normas nada mais é do que o caminho ideal que deverá ser percorrido, seja pelo legislador quando da produção de determinada norma infraconstitucional, seja pelo julgador quando da análise de terminado litígio.

E nesse sentido, o saudoso Geraldo Ataliba descreve que os princípios constitucionais são as diretrizes magnas do sistema jurídico brasileiro, de forma que deles (princípios) a análise do caso concreto deverá partir:

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

"(...) os princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poder constituído). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências (...)"²

Podemos afirmar que, os princípios constitucionais são vetores para as interpretações que o operador do direito deverá seguir, com o intuito de saber para qual direção deverá caminhar. Por outro lado, nos parece que se o operador do direito não percorrer o caminho indicado pelos vetores (princípios) constitucionais, sua análise resultará em um resultado absolutamente equivocado.

Inclusive, Celso Antônio Bandeira de Mello observa que a violação a qualquer princípio constitucional chega a ser mais grave do que a transgressão de qualquer norma, na medida em que acarreta em uma ofensa a todo o sistema jurídico brasileiro:

"(...) violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, poder representar insurgência contra todo o sistema, subversão e contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçadas (...)"³

Dessa forma, pretendemos demonstrar com o presente estudo que os princípios constitucionais devem ser obrigatoriamente os condutores para a produção das normas infraconstitucionais, uma a não observância resultará em invalidade e, conseqüentemente, na impossibilidade de aplicação da norma infraconstitucional.

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros. 2014. P. 437

2.1. Princípio da Competência Legislativa Tributária

O poder constituinte originário quando da elaboração da Constituição Federal de 1988 traçou detalhadamente os limites do poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e, dos Municípios, visando não somente a determinação dos campos da incidência tributária das esferas de governo, bem como proteger os cidadãos de qualquer possibilidade de abuso por parte desses entes políticos na instituição e exigência de tributos.

Isso porque, a Constituição Federal fez por bem traçar a aptidão legislativa para cada um dos entes políticos editarem suas próprias normas de direito tributário, bem como dispor de uma imensa gama de providências, de forma que, se a um determinado ente político foi designado a competência para instituição do tributo “x”, outro ente político jamais poderá instituir a mesma exação.

E assim, aos Municípios restou determinada a competência da criação do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, excluídas as operação de circulação de mercadorias e, transportes interestaduais e intermunicipais, nos termos do artigo 156, inciso III, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

É certo que se um determinado ente político é competente para instituir e exigir determinado tributo, por conseguinte outro ente não o é, sob pena de invasão da competência alheia e, conseqüentemente, da ocorrência da bitributação. Afira-se que há bitributação, sempre que dois entes políticos exigem do mesmo contribuinte o mesmo tributo, em razão do mesmo fato gerador.

Como corolário lógico, não é preciso refletir muito para chegarmos a conclusão de que, se qualquer Município exigir ISS devido em outro Município, ocorrerá invasão de competência alheia e, portanto, estaremos diante da prática inconstitucional da bitributação.

O Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho nos ensina que a Constituição Federal traçou as competências legislativas tributárias, de forma que ao legislador infraconstitucional restou a obrigação de observá-las, sob pena de produzir uma lei inconstitucional, a saber:

“Entre os assuntos tratados pelo Texto Maior, está o da competência legislativa tributária. Expressão de uma das diversas forma empregadas pelo constituinte para traçar o desenho das competências legiferantes voltadas à instituição de tributos, os princípios constitucionais assume especial relevância, configurando preceitos a serem observados pelo legislador infraconstitucional. Por esta razão, o subsistema de que falamos é fortemente marcado por enunciados de cunho axiológico, revelando a orientação do legislador constituinte em impregnar as norma de inferior hierarquia com uma série de conteúdos de preferência por núcleos significativos.”⁴

Dessa forma, concluímos que o princípio constitucional da competência tributária legislativa serviu para determinar a aptidão e estabelecer os limites para instituição e exigência de tributos para cada ente político.

2.2. Princípio da Territorialidade das Leis.

Como sabemos, os Estados constituídos sob a forma de Federações têm como uma de suas características a competência material concorrente dos Municípios, Estados e Distrito Federal, no que se refere a criação e exigências das obrigações tributárias.

E nesse sentido, um dos princípios mais importante para a convivência harmônica das normas em nosso ordenamento jurídico, é o princípio da territorialidade. Isso porque, é por meio desse princípio que se estabelece critério especial de determinada lei, ou seja, o limite de eficácia da norma produzida por determinado ente político.

À luz desse princípio, a norma produzida por determinado ente político produzirá seus efeitos de acordo com seus limites territoriais. Significa dizer que, jamais poderá determinado Município exigir o cumprimento de uma exação, seja ela a

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p.235.

obrigação principal ou o dever instrumental, de determinado contribuinte que se encontre fora de seu alcance territorial.

Com efeito, trata-se de uma forma de controle de conflito das tantas outras normas existentes em nosso ordenamento jurídico, de forma que determinada norma somente poderá incidir e produzir seus efeitos em sua respectiva área geográfica. Essa prevalência de determinada norma jurídica em face das demais ocorre pelo fato de que a aplicação do critério territorial, cumulado com o critério material, deverá levar em conta todo o espaço territorial do ente político, conferindo rigidez e monopólio à lei editada.

Conjuntamente, podemos afirmar que essa mesma norma jurídica jamais poderá ser aplicada em espaço que ultrapasse o limite territorial do seu ente político, de forma que, deveras, toda outorga de competência determina, também, uma limitação.

O princípio da territorialidade das leis possibilita-nos dizer que, se a lei for editada pela União, o limite territorial da nova lei será todo o território nacional, se determinado Estado editar uma nova lei, seu limite legal de abrangência será referente ao território do mesmo Estado, o mesmo ocorrerá com uma lei distrital, que terá o limite de sua abrangência dentro do território do Distrito Federal e, por fim, mas não menos importante, se um determinado Município edita uma lei, a abrangência dessa lei será limitada ao território do respectivo Município.

Por conseguinte, é correto afirmarmos que o princípio da territorialidade visa que uma lei editada por um Município, produza seus efeitos nos limites territoriais desse Município, não podendo ser aplicada em qualquer outro Município. Com efeito, significa dizer que determinado Município jamais poderá cobrar Imposto Sobre Serviços - ISS pela prestação de serviços de empresa estabelecida em localidade diversa dos seus limites territoriais.

Sendo assim, o âmbito de eficácia da lei de determinado Município produzirá efeitos somente dentro do seu território, de forma que essa lei jamais produzirá efeitos em qualquer outra Municipalidade.

2.3. Princípio da Legalidade Tributária.

Genericamente previsto no inciso II, do artigo 5º, da Constituição Federal, o princípio da legalidade tributária assegura ao cidadão como fundamental garantia a necessidade do Estado modular seu comportamento mediante a existência de lei, sendo

que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”.

Deveras, o princípio da legalidade tributária também foi inserido em nossa Constituição Federal de forma específica, no seu art. 150, inciso I, se tornando uma das ferramentas mais importantes para determinar aos entes políticos o limite da prática da sua atividade tributária, ao ponto que o cidadão tem o direito subjetivo de exigir que só lei crie ou aumente tributo.

Em outras palavras, podemos afirmar que sob a guarda do princípio da legalidade tributária estão preservados direitos essenciais das pessoas físicas e jurídicas que, inclusive, tão cedo sua essência, que o Código Tributário Nacional já previa em seu art. 97 a necessidade da existência de lei para possibilitar ao Estado a cobrança de qualquer tributo.

Com efeito, podemos afirmar também que somente a lei poderá dispor sobre a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, seja em razão da prática de determinado fato gerador, seja na condição de responsável tributário por participar diretamente da criação da exação, com o intuito de substituir o sujeito passivo principal.

Partindo do exposto, no presente caso chegamos à conclusão de que somente Lei Municipal poderá inserir pessoa distinta do destinatário legal tributário na condição de responsável tributário do ISS, o que resultaria implicar aos tomadores de serviços a responsabilidade tributária do recolhimento do ISS para cumprimento de exação alheia.

Assim, o princípio da legalidade tributária assegura que em se tratando de Imposto Sobre Serviço, diante da existência de ato formal e material do Poder Legislativo Municipal, os tomadores de serviços jamais poderão responder por obrigação que não as que lhe são próprias.

2.4. Princípio da Vedação ao Tratamento Discriminatório em Razão da Procedência do Serviço.

Previsto no artigo 152 da Constituição Federal de 1988, o princípio da vedação ao tratamento discriminatório em razão da procedência do serviço, assegura aos contribuintes a impossibilidade de lhes ser dado tratamento discriminatório em razão da procedência dos serviços, *in verbis*:

Art. 152 - É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Esse princípio resulta na determinação impeditiva de distinguir os contribuintes, em razão da prestação de serviços ou fornecimento de bens, levando-se em consideração sua procedência ou destino.

Ademais, conforme muito bem exposto por Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, o mencionado princípio complementa o princípio da igualdade tributária, previsto no inciso II do artigo 150, bem como ao princípio da ilimitabilidade do tráfego de pessoas e bens, previsto no inciso V do artigo 150, ambos da Constituição Federal de 1988:

"(...) à vedação à instituição de tratamento desigual lato sensu imposto pelo inc. II segue-se outro stricto sensu veiculada pelo art. 152. A mesma observação deve ser feita em relação às limitações de tráfego a que se refere o inc. V do art. 150, posto que tais limitações representam regime diferencial (...)".⁵

Assim, entendemos que o princípio que veda o tratamento discriminatório em razão da procedência de determinado serviço, é complementado e se complementa pelos princípios da igualdade tributária e da ilimitabilidade do tráfego de pessoas e bens, previstos no incisos II e V, do artigo 150 da Constituição Federal, respectivamente.

Podemos afirmar, portanto, que é assegurado aos contribuintes o direito de não ser discriminado em razão da procedência de seu serviço, cujo fato gerador foi por ele praticado.

Concluimos assim que, a norma infraconstitucional que aplique tratamento discriminatório ao contribuinte em razão do serviço prestado, ou, em razão da sua procedência, viola claramente ao princípio da Vedação ao Tratamento Discriminatório em Razão da Procedência do Serviço, previsto no art. 152 da Constituição Federal.

⁵ Comentários à Constituição Federal do Brasil, 6º volume, Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990, p.231.

3. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E DEVER INSTRUMENTAL OU FORMAL.

Como bem cientificado por Roque Antonio Carrazza, o direito “existe para regular o comportamento das pessoas, na vida social. Noutra giro linguístico, ele tem a finalidade precípua de comunicar padrões de conduta aos seus destinatários, que são justamente as pessoas físicas e jurídicas que integram a sociedade.”⁶

Dessa forma, o direito surge como uma forma de regulamentar o comportamento humano, imputando aos acontecimentos ocorridos um vínculo jurídico entre o cidadão e o Estado (sujeito passivo e sujeito ativo), resultando em uma obrigação (dever jurídico).

Assim, o Estado como ente tributante carrega a legitimidade de imputar ao cidadão a obrigação pecuniária de recolher aos cofres públicos determinado valor, como típica obrigação de dar, bem como submeter o cidadão a uma obrigação de fazer ou não fazer, conforme previsto no artigo 113, do Código Tributário Nacional.

Segundo nos ensina Paulo de Barros Carvalho⁷, para identificarmos o aparecimento de uma relação jurídica (tributária) é preciso constatar a existência de dois critérios, quais sejam, os critérios pessoal e quantitativo.

Continua Paulo de Barros Carvalho⁸ elucidando que o critério pessoal é o conjunto de elementos extraídos no *prescritor* da norma, no sentido de indicar quem serão os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, ao ponto que, o critério quantitativo refere-se à quantia que deverá ser paga pelo contribuinte ao ente tributante.

Portanto, podemos afirmar que a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro, diante do seu caráter patrimonial, recebe o nome de obrigação principal, ao ponto que a obrigação de fazer ou não fazer, dissociado do ato de pagar, recebe a conotação de dever instrumental.

Com isso, podemos afirmar que a obrigação principal tem por objetivo o pagamento de tributo (valor em dinheiro), que por determinação legal deverá ser entregue ao ente tributante, ao ponto que, o dever instrumental, como o próprio nome diz, traz em sua essência a necessidade do contribuinte cumprir com deveres

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões Sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p.14.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 316.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 316.

instrumentais, facilitando ao ente tributante a constatação do cumprimento da obrigação principal.

Cumpre observar a crítica exarada por Paulo de Barros Carvalho, acerca da equivocada denominação “obrigação acessória”. Para o mencionado Professor, trata-se de nome impróprio uma vez a chamada “obrigação acessória” não carrega em si qualquer elo obrigacional passível de resultar em termos pecuniários.

“Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de *obrigação acessória*, nome impróprio, uma vez que não apresenta o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas.”⁹

A luz do texto acima, conseqüente o fato de que não receber a denominação “obrigação” não cria ao contribuinte uma prerrogativa de não cumprimento. Em verdade, o Professor Paulo de Barros Carvalho é claro ao afirmar que “o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito etc., e, também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce”¹⁰.

Com efeito, a crítica ao termo “obrigação acessória” se dá ao fato da mencionada terminologia não carregar em si qualquer caráter patrimonial, pois, “Os deveres de que falamos não têm natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores econômicos”¹¹.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 323.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 323.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 324.

O juízo acerca da impossibilidade de empregar terminologia acessória encontra respaldo no fato de que, a potencial possibilidade de criação da obrigação principal já confere ao ente tributante a expectativa de criação do dever instrumental ou formal. Em outras palavras, trata-se de instrumento do qual o ente tributante dispõe para exercício da fiscalização e “consecução dos seus desígnios tributários”¹².

Em que pese a possibilidade de instituição de dever instrumental sem a existência de prévia obrigação principal, há que se falar em momento algum não se observou a obrigatoriedade do ente político observar o princípio da competência tributária e, a potencial instituição do imposto.

Destarte, diante da relação direta que guarda com o tributo devido pelo contribuinte, os deveres instrumentais serão previstos sempre em função da possibilidade de determinada obrigação tributária principal. Significa dizer sua previsão e exigibilidade está encaçada à existência de uma potencial obrigação principal, sob pena de sozinho (o dever instrumental) não carregar qualquer sentido lógico para sua existência no ordenamento jurídico.

Ao analisar o §2º do artigo 113, do Código Tributário Nacional, Antonio Roque Carrazza nos leva a crer que, a possibilidade de criação de um dever instrumental está relacionado com dois pressupostos, quais sejam, a competência tributária e, a potencial criação da obrigação tributária em face do contribuinte, a saber:

‘(...) o art. 113, §2º, do CTN, ao tratar das denominadas obrigações acessórias, corretamente declara que elas têm a função de instituir prestações, positivas ou negativas, ‘no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos’¹³.

Nesse sentido, como muito bem nos ensina Paulo de Barros Carvalho, acerca da necessidade de constatação de uma potencial obrigação principal em face da criação do dever instrumental, “não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo”¹⁴.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 324.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p.335.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2002, p.85.

Inclusive, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 122, prevê expressamente que o sujeito passivo do dever instrumental será aquele que guarde relação direta com a obrigação principal, vejamos:

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Portanto, como corolário lógico, podemos afirmar que os entes políticos somente poderão instituir deveres instrumentais que estejam relacionadas com as potenciais obrigações principais de suas competências. Isto é, significa dizer que um determinado Município “A”, jamais poderá criar qualquer dever instrumental em face de um contribuinte que recolha o ISS ao Município “B”.

No presente caso em estudo, jamais poderia a Municipalidade de São Paulo criar dever instrumental dos contribuintes do ISS em outros Municípios procederem suas inscrições em cadastro na Secretaria Municipal das Finanças, conforme exigido no art. 9º-A, da Lei 13.701, alterada pela Lei nº 14.042/05, regulamentada pelo Decreto 46.598/05, tendo em vista que não detém da competência tributária de exigibilidade da obrigação principal.

4. O SUJEITO PASSIVO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.

Demonstrada a obrigatoriedade dos entes políticos de observarem os limites constitucionais indispensáveis para a criação e exigência de tributos, sob pena da norma posta em nosso ordenamento jurídico ser inconstitucional, cabe-nos, agora, demonstrar que somente poderá figurar como sujeito passivo tributário o contribuinte que, de alguma forma, explícita ou implicitamente, é mencionado em nossa Constituição Federal de 1988.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina de forma didática que, com base na Regra Matriz de Incidência Tributária podemos identificar todos os critérios da exação tributária. O brilhante professor utiliza-se da construção da Regra Matriz de Incidência Tributária para identificar os cinco critérios que compõe a exigência de determinado imposto por um Município.

“A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.”¹⁵

No caso do ISS, preenchendo a estrutura sistemática de sua regra matriz de incidência, como base na disposição expressa pelo art. 156, inciso III, da nossa Carta Magna, podemos afirmar que seu critério material previsto em seu antecedente, é a prestação de serviços de qualquer natureza (exceto os serviços de comunicação e de transportes intermunicipal e interestadual), bem como que seu critério pessoal referente ao sujeito passivo, previsto em sua conseqüente, é o prestador de serviço.

Dessa forma, podemos afirmar que na organização tributária brasileira, o constituinte determinou que o sujeito passivo do ISS, aquele que terá seu patrimônio diminuído, deve ser o prestador do serviço.

E outro não seria o entendimento exposto por Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que o verbo “prestar” precede o “serviço de qualquer natureza”, a saber:

“Nele há referência ao comportamento de pessoas física ou jurídica, cuja verificação em determinadas coordenadas de tempo e espaço, acompanhadas do relato pela linguagem prevista no ordenamento, acarretará o fenômeno da percussão tributária. No caso do ISS, esse núcleo é representado pelo verbo ‘prestar’, acompanhado do complemento ‘serviços de qualquer natureza’ fazendo-se necessário consignar que a referida locução não engloba os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por expressa previsão do art. 156, III, da Carta Magna, bem como por integrarem o âmbito de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, II, desse mesmo Documento normativo.”¹⁶

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p.610.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p.772/773.

Por conseguinte, inexorável que jamais poderá determinado ente político, por qualquer explicação que seja, deixar de colher a pessoa constitucionalmente eleita como sujeito passivo da relação tributária, para alcançar outra, ao seu alvedrio.

Com efeito, determinado Município de modo algum poderá editar qualquer lei, atribuindo a sujeição passiva do ISS a uma pessoa (física ou jurídica) que não possua relação com a referência exposta em nossa Constituição Federal (o prestador do serviço), sob pena de nítida inconstitucionalidade.

Em verdade, o que se permite em nosso ordenamento jurídico atual é a figura do sujeito passivo indireto, também chamado de responsável tributário. Ocorre a sujeição indireta quando há uma mutação no pólo passivo da exação tributária, de forma a assegurar aos entes políticos uma maior garantia e possibilidade de arrecadação, na medida em que irá exigir o pagamento de tributo de terceira pessoa, desde que esta tenha participado diretamente da constituição do fato gerador tributário.

A forma de ajuste dessa alteração do sujeito passivo original deverá ser feita por meio de lei complementar, conforme exposto no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal. No Código Tributário Nacional, a figura da sujeição indireta está prevista no inciso II, do parágrafo único do artigo 121, do Código Tributário Nacional:

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 tem 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.

O Código Tributário Nacional traz em seu bojo normas que disciplinam a sujeição passiva em três espécies: (i) responsabilidade dos sucessores; (ii) responsabilidade de terceiros; e (iii) responsabilidade por infração. No nosso caso, iremos nos servir da responsabilidade de terceiro.

4.1. O Responsável Tributário pelo Recolhimento do ISS por Substituição Tributária.

Pois bem, conforme já mencionado, aos entes públicos foi concedido a possibilidade de não só exigir o cumprimento da exação do sujeito passivo direto, como também do sujeito indireto. Não estamos diante da transferência da obrigação tributária propriamente dita, mas sim da dívida tributária, ou seja, será transferido a obrigação de pagar determinado valor aos cofres públicos para terceira pessoa diversa do contribuinte original.

Parece-nos, portanto, que o método utilizado para eleição do responsável tributário resultará na escolha de qualquer pessoa, “desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é a chamada pelo nome de contribuinte, mesmo que muitas vezes, para nada contribua”¹⁷, devendo obrigatoriamente obedecer a descrição normativa.

Ademais, não corroboramos com o posicionamento de alguns estudiosos, no sentido de que ao legislador municipal existe discricionariedade para eleger tanto o prestador como o tomador dos serviços. Para nós, a luz da nossa Carta Maior, o Imposto Sobre Serviço é um imposto incidente sobre a prestação do serviço, e não sobre a utilização de um serviço.

Isso porque, ao prever em seu artigo 156, inciso III, a Constituição Federal que os Municípios poderão “instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza”, afirma também que o sujeito que terá seu patrimônio gravado será o prestador do serviço, salvo nos casos de responsabilidade tributária.

Assim, é certo afirmar que toda vez que por lei o realizador da hipótese de incidência não for posto no polo passivo da exação tributária, estaremos diante da substituição tributária (responsabilidade tributária). Diversos são os exemplos em nosso ordenamento jurídico de responsáveis tributários: o despachante aduaneiro, vez que o contribuinte do imposto de importação é o importador; o transportador, tendo em vista que o contribuinte do IPI é o industrial vendedor; a fonte pagadora, pois, o contribuinte do imposto de renda é o beneficiário do rendimento; etc.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p.650.

Daí, conclui que, conforme afirmado por Aires F. Barreto¹⁸, que nas hipóteses de substituição tributária, o regime jurídico tributário a ser aplicado será o regime do substituído, e não o do regime tributário do substituto.

Em linha gerais, podemos afirmar que se no Município “A”, onde o ISS for devido com uma alíquota de 2%, também de 2% será a alíquota aplicável na cobrança do ISS do substituto pelo Município “B”. Isso porque, não há que se falar em cobrança de tributo maior do que aquele que é exigido do substituído, tendo em vista que ele está pagando tributo alheio.

E foi nesse sentido que o artigo 128 do Código Tributário Nacional previu a possibilidade de imputar a responsabilidade tributária somente ao terceiro, que esteja vinculado ao fato imponível.

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.

Tem-se, portanto, que nas hipóteses de responsabilidade ou substituição tributária, ocorrerá o pagamento de tributo alheio por terceiro diverso do que realizou o fato imponível.

Conforme já mencionado, a Constituição Federal já determinou quem é o sujeito passivo do ISS. Por essa razão, a substituição tributária é absolutamente excepcional, devendo ter rigoroso e extremo cuidado do legislador infraconstitucional, para que não incorra em qualquer equívoco que resulte em inconstitucionalidade.

Sendo assim, esse dever de cautela do ente tributante não vem sendo observado por alguns Municípios, de forma que a substituição tributária nada mais é do que uma forma dos Municípios fraudarem a hipótese de incidência do ISS, mais precisamente no critério especial da regra matriz do mencionado imposto.

¹⁸ BARRETO, Aires F.. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2009, p.105.

4.2. A Retenção na Fonte do ISS e os Limites do Legislador Infraconstitucional.

Tem-se na retenção na fonte uma modalidade de responsabilidade tributária por substituição.

Durante toda a exposição do tema até o presente momento, temos defendido a ideia de que ao legislador infraconstitucional não existe qualquer liberalidade para estabelecer a responsabilidade tributária. Isso, pois existem em nossa Constituição Federal diversos limites explícitos e implícitos, que deverão ser rigorosamente observados pelos entes tributantes.

Cabe aos entes políticos instituírem, na condição de responsável tributário, pessoa diversa da figura do contribuinte direto, apenas quando esse terceiro puder ser identificado no bojo do vínculo jurídico com a administração pública (sujeito ativo tributário).

De outra forma, a previsão legal que instituir o responsável tributário por substituição perderá aplicação e eficácia. Há que se ressaltar a necessidade de respeitar os direitos e garantias individuais, assegurando uma tributação isonômica, respeitando o direito à propriedade e tantos outros que alicerçam a Constituição Federal.

Deveras, ao legislador ordinário não é assegurado qualquer discricionariedade para a instituição de tributos, inclusive, como já alertado, no que se refere à nomeação do destinatário legal tributário.

Por conseguinte, o mesmo raciocínio deve ser aplicado a escolha dos sujeitos passivos indireto. Explica-se, seria absurdo entender que ao legislador infraconstitucional é facultado a possibilidade de escolha de quem será o sujeito passivo indireto, de forma discricionária, sem qualquer necessidade de observância dos supramencionados limites constitucionais. Ou seja, se de um lado da moeda se vê a possibilidade de eleição de um sujeito passivo indireto, de outro se tem os limites para essa eleição.

Como *conditio sine qua non*, haverá sempre a necessidade de existir nessas hipóteses uma relação jurídica ente o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto. Com efeito, conclui-se por hora que, ao legislador ordinário não lhe resta escolha senão a de designar como responsável tributário por substituição, aquele terceiro que guarde relação jurídica pertinente ao fato imponible.

Ademais, não é suficiente que haja entre o sujeito passivo direto e o indireto a existência de um vínculo jurídico. Mister que esse vínculo jurídico revele e demonstre conexão com o fato impositivo descrito na hipótese de incidência tributária.

Com efeito, o aspecto pessoal será simples, quando ao destinatário legal tributário não estiver acoplado, por qualquer relação jurídica, qualquer outra pessoal. Em contrapartida, na existência de um vínculo jurídico relacionado com a matéria tributada, entre o destinatário legal tributário e determinada pessoa, o aspecto pessoal da hipótese de incidência será complexo.

Em se tratando de aspecto pessoal simples, não há que se cogitar sujeição passiva indireta. Por outro lado, diante de aspecto pessoal da hipótese de incidência complexo, poderão ser erigidos como sujeitos passivos indiretos tantas quantas forem as pessoas que se conectarem por vínculo jurídico pertinente ao destinatário legal tributário.

A transmissão dos fatos impositivos será maior na medida em que houver esse laço jurídico do destinatário legal tributário com o sujeito passivo indireto, tornando de seu prévio conhecimento que, diante de uma determinada relação jurídica que o ligue com outras pessoas, poderá ser erigido como responsável tributário por substituição.

Portanto, é correto afirmarmos que os limites do legislador infraconstitucional para criação da responsabilidade no caso do ISS são as de serem o prestador e o tomador partícipes do negócio jurídico (prestação de serviços), bem como a de estarem localizados ambos no mesmo território municipal. Por conseguinte, podemos afirmar que somente aos tomadores de serviços, desde que localizados no mesmo Município dos prestadores de serviços, poderá ser imputado a sujeição passiva da obrigação tributária.

4.3. O Estabelecimento da Responsabilidade pela Retenção da Fonte do ISS à Luz da Lei Complementar 116/2003.

Conforme amplamente exposto acerca do princípio da legalidade, para a configuração do instituto da responsabilidade tributária, é necessário que em nosso ordenamento jurídico haja lei que expressamente a institua.

Diante disso, podemos trazer à baila duas situações jurídicas. A primeira, trata-se da possibilidade de lei complementar que estabeleça e autorize a responsabilidade tributária, para posteriormente vir lei ordinária específica, indicando quem seriam os responsáveis e, estabelecendo a retenção. A segunda, de que a simples existência de lei

ordinária municipal estabelecendo a responsabilidade por retenção seria suficiente, em virtude do previsto no art. 128 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Entendemos que diante da autonomia municipal, a Constituição Federal outorgou aos Municípios a possibilidade de instituir o ISS independentemente de lei complementar autorizativa, inclusive, sem lei complementar definindo quais os serviços tributáveis.

Com efeito, no que se refere a expressão definidos em lei complementar do art. 156, III, da Constituição Federal, só será aplicada nas exceções referente aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Isso porque, sua exigência afrontaria o art. 30 de nossa Constituição Federal que atribuiu foros de princípio fundamental à autonomia municipal, no que se refere “instituir e arrecadar tributos de sua competência”.

Nessa seara de ideias, temos que caberá à lei municipal instituir a responsabilidade do ISS por retenção, desde que o eleito responsável seja sujeito relacionado com a prestação de serviço, em polo contrário ao do prestador do serviço, e no mesmo território municipal.

Contudo, esse não é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal¹⁹. O entendimento exarado pela nossa Corte Suprema é de que o Município não poderá instituir ISS sem que se tenha a lei complementar, anteriormente, definindo o serviço. Ou seja, poderão ser tributados pelo ISS os serviços que constarem na lista editada pela Lei Complementar 116/2003.

Posto isso, como consequência lógica podemos afirmar que para a instituição da responsabilidade tributária de retenção e estabelecimento dos responsáveis tributários, deveria previamente existir tal autorização em lei complementar. Em outras palavras, o dever de reter o ISS dos tomadores de serviço, está condicionada à prévia previsão legal em lei complementar específica.

¹⁹ (RE nº 450342/RJ, Rel. Ministro Celso de Melo, Julgamento em 5/09/2006. DJe 02/08/2007)

Assim, é forçoso concluir pela necessidade de lei complementar anterior à autorização dos Municípios em instituírem a retenção do ISS na fonte. Nesse sentido o caput do art. 6º da Lei Complementar 116/2003 possibilita a responsabilidade tributária, e seu §1º os termos a serem seguidos pelos responsáveis, *in verbis*:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte 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,

Conforme se verifica no mencionado artigo legal, o ISS será devido no local da prestação do serviço, seja ele considerado o Município em que localizado o estabelecimento prestador, seja o do Município em que os serviços prestados se consumaram.

5. A LEI 14.042/05 (REGULAMENTADA PELO DECRETO 46.598/05).

Viu por bem a Municipalidade de São Paulo por meio da Lei 14.042/05, regulamentada pelo Decreto 46.598/05, acrescentar à Lei 13.701/03 o art. 9º-A, instituindo aos prestadores de serviço estabelecidos em outros Municípios, a obrigatoriedade de promoverem seu cadastro junto à Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo, *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.

Em que pese o mencionado texto legal aparentemente regulamentar simples cadastramento dos prestadores de serviço, sem a implicação de qualquer ônus, podemos afirmar que constitui um novo dever instrumental, sendo que a consequência do não cadastramento é a de que os tomadores de serviço deverão reter na fonte o valor do ISS, repassando-o para o Município de São Paulo, conforme previsto em seu § 2º, a saber:

§ 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.

Referida lei tem o condão de obrigar os prestadores de serviços, estabelecidos fora do Município de São Paulo, a promoverem inscrição no cadastro da Secretaria das Finanças de São Paulo, sob pena de sofrerem a retenção do ISS pelo tomador de serviço.

Conforme exhaustivamente debatido no presente trabalho, a legislação municipal não pode exigir o referido cadastramento sem a existência da sua competência tributária referente ao mencionado dever instrumental, bem como sem que exista correlação com uma possibilidade de instituição de uma obrigação principal, sob pena de violação à diversos princípios constitucionais.

Ademais, há que se falar que o art. 9-A, instituído pela Lei 14.042/05 e regulamentada pelo Decreto 46.598/05, estabelece um tratamento discriminatório aos contribuintes, em razão da prestação de serviços fora do Município de São Paulo, mas tomados nesse mencionado Município, ao exigir-lhes o cadastramento em questão, em nítida infração ao princípio que veda a distinção de contribuintes em razão da procedência do serviço, nos termos do art. 152, da Constituição Federal.

Há ainda que mencionar que a Lei 14.042/05 extrapola os limites territoriais do próprio Município de São Paulo (violação ao princípio da competência tributária), ao determinar a necessidade de retenção do ISS na fonte, sobre serviços prestados em outros Municípios.

5.1. A Necessidade do Cadastramento na Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo dos Prestadores de Serviços Localizados em Outra Municipalidade.

Reconhecer a possibilidade de cadastramento dos prestadores de serviços localizados em Município diverso de São Paulo, implica admitir a possibilidade de criação e exigibilidade de dever instrumental sem a necessidade da existência de relação jurídica (potencial ou efetiva), uma vez que ISS está compreendido fora do campo tributável do mencionado Município, em nítida violação ao que determina o art. 3º da Lei Complementar 116/03.

Com efeito, a Lei Complementar 116/03 determina que o ISS será devido sempre e unicamente no local da prestação do serviço. Didaticamente, o art. 3º da mencionada lei complementar utiliza duas possibilidades: a primeira encontra ênfase no local do tomador ou intermediário do serviço ou, o local em que o serviço será executado e, a segunda, o local do estabelecimento do prestador.

Deveras, podemos afirmar com base na mencionada legislação que o ISS será devido no local da prestação, seja considerando o Município de localização do prestador, seja no Município em que ultimados os serviços da obrigação.

E foi nesse sentido que o Município de São Paulo, quando da publicação da Lei 13.701/03 instituidora do ISS determinou que “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 seguintes hipóteses, quando o Imposto será devido no local”.

À luz desse entendimento, e conforme visto anteriormente, a criação e exigibilidade de deveres instrumentais estão atrelados a uma potencial obrigação tributária, sem a qual carece de sentido lógico sua existência ou permanência no ordenamento jurídico.

Não obstante o legislador complementar e ordinário não ser livre para dispor acerca de deveres instrumentais, deverá observar seu campo tributável, isto é, o âmbito que sua competência abrange. Significa dizer que Município de São Paulo jamais poderá criar deveres instrumentais em face de contribuinte de ISS localizado em Município diverso.

No caso ora debatido, é clara a inobservância e desrespeito a esses limites.

Isso ocorre pelo fato de que, não poderá existir dever instrumental a ser cumprido em face do Município de São Paulo, motivo pelo qual não há que se falar

acerca da obrigatoriedade de inscrição no cadastro da Secretaria das Finanças de São Paulo.

Ora, não nos parece nada lógico a possibilidade de determinada municipalidade instrumentar, fiscalizar e arrecadar algo que não lhe compete, ou seja, algo que não existe. Se no Município de São Paulo não existe obrigação tributária em face dos prestadores de serviços localizados em outros Municípios, não há como existir um dever instrumental.

Consequentemente, qualquer alegação ao contrário padecerá de sustentação jurídica plausível.

Conforme nos ensina Roque Antonio Carrazza, a exigência do “cadastramento”²⁰ em questão jamais poderá legitimar o dever instrumental devido à Municipalidade de São Paulo, vez que houve flagrante desrespeito ao seu campo tributável, tendo em vista que passou a exigir dever instrumental atrelado a imposto que não é de sua competência instituir, sabendo que o ISS é devido no Município em que os prestadores de serviços estiverem localizados.

Essa ideia remete-nos ao exposto no § 2º, do art. 113, do Código Tributário Nacional, que obrigatoriamente invoca a necessidade de criação de dever instrumental somente pelo ente político competente para criação da obrigação principal.

E o ônus pelo não cumprimento do dever instrumental instituído pela Lei 14.042/05 (cadastramento) resulta na retenção do ISS pelo tomador do serviço, em nítida ocorrência de bitributação.

Deveras, a retenção do ISS pelo tomador do serviço é absolutamente inconstitucional e ilegal. Contudo, fosse essa absurda possibilidade tida como cabível, dever-se-ia utilizar a alíquota devida no Município do estabelecimento do prestador, porque, como exposto alhures, o substituto tributário paga tributo alheio, sob o regimento do substituído, ou seja, nessa absurda hipótese, deveria reter o ISS com base na alíquota instituída pelo Município do prestador de serviço.

Ainda, a necessidade dos prestadores de serviços localizados em outros Municípios efetuarem o cadastramento na Secretaria de Finanças de São Paulo implica, em absoluta e verdadeira discriminação tributária em razão da procedência dos serviços prestados por estas empresas, o que resulta em nítida violação ao exposto no art. 152 da Constituição Federal.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2005, p.335.

É certo, portanto a latente inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência do cadastramento na Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo dos prestadores de serviços localizados em outra municipalidade.

5.2. A Retenção do ISS na Fonte Pelo Não Cadastramento Junto à Secretaria de Finança do Município de São Paulo

Deveras, em razão da regra prevista no art. 3º da Lei Complementar 116/03, o ISS é devido no local da prestação do serviço, seja considerando o Município em que esteja localizado o estabelecimento do prestador (regra), seja considerando o Município em que ultimados os serviços (exceção) e, diante do princípio da territorialidade das leis, jamais poderá determinada Municipalidade extrapolar seus próprios limites territoriais para retenção do ISS na fonte, sendo que esse tributo compete a outro Município.

Com efeito, podemos constar que a Lei Complementar 116/03 expressamente previu que o ISS será devido no local da prestação e, o local da prestação do serviço como sendo (i) o Município onde está estabelecido o prestador (art. 3º, primeira parte) ou, (ii) o indicado nas exceções previstas na segunda parte do mesmo art. 3º.

Em outras palavras, viu por bem o legislador complementar evitar a existência de conflito de competência entre os Municípios, e determinou que o ISS será devido no local da prestação de serviços, assim considerado como onde estivesse o estabelecimento do prestador, bem como nas exceções elencadas na segunda parte do mesmo art. 3º, da Lei Complementar 116/03.

Em sendo assim, para legitimar a retenção do ISS pelo tomador do serviço, mister se faz que o Município de seu estabelecimento também seja o local em que o serviço foi prestado, bem como o Município que pretende criar a retenção do mencionado imposto.

Ademais, o §3º, do art. 9-A determina que, no que couber, poderá ser aplicado o disposto nos parágrafos do art. 9º, no que se refere aos responsáveis referidos no § 2º.

Ocorre que, trata-se de clara e verdadeira subversão nos sujeitos da obrigação tributária, na medida em que coloca o sujeito passivo direto na posição do sujeito passivo indireto, transformando o primeiro em responsável e, o segundo, em contribuinte.

Ora, na verdade o que pretende o Município de São Paulo é alargar sua competência tributária não só para todo o Estado de São Paulo, como também para todo o território nacional, sem qualquer fundamentação constitucional existente em nosso ordenamento jurídico. Ao invés de legislar à luz de nossa Carta Magna, a Municipalidade de São Paulo coloca-se em um pedestal demasiadamente alto, capaz de conferir à suas leis força maior do que autoriza nossa Constituição Federal.

É certo que, não há em nosso sistema qualquer refúgio ao Município de São Paulo para possibilitar a retenção do ISS na fonte, pelos tomadores de serviços, em face do não do cadastramento na Secretaria de Finanças de São Paulo, pelos prestadores de serviços localizados em outras Municipalidades.

6. O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA – STJ E STF

Conforme demonstrado em todo o presente trabalho, o art. 9-A, *caput*, e § 2º, da Lei 13.701/2003, com redação dada por meio da Lei 14.042/2005 (regulamentada pelo Decreto 46.598/05), que criou o dever instrumental das empresas prestadoras de serviços não localizadas no Município de São Paulo, promoverem inscrição no cadastro da Secretaria das Finanças do Município de São Paulo, sob pena de terem o ISS retido na fonte pelos tomadores localizados na capital, padece de inconstitucionalidade de legalidade.

Diante disso, diversas empresas ingressaram com ações judiciais visando impugnar as mencionadas exações, utilizando como fundamentação legal os diversos artigos constitucionais e infraconstitucionais mencionados nos tópicos anteriores.

Contudo, até o presente momento não existe um posicionamento firmando sobre o tema em nossos tribunais superiores, seja em nossa Corte Cidadã, seja em nossa Corte Constitucional.

Deveras, pelas poucas decisões proferidas nas mencionas Cortes, vemos que ambas não analisaram a questão, data vênua, com a atenção merecida.

Com efeito, a Segunda Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento de REsp 1.235.855/SP, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, entendeu que a análise da legalidade da Lei 14.042/2005 deve ser realizada pelo STF, sob a fundamentação de que trata-se de confronto entre lei local e lei federal, a saber:

“PROCESSUAL CIVIL. ISS. EXIGÊNCIA DE CADASTRAMENTO DO PRESTADOR DE SERVIÇO ESTABELECIDO FORA DO MUNICÍPIO PAULISTA. ALÍQUOTA DE 5%. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. LEI MUNICIPAL Nº 14.042/2005. LEI LOCAL EM CONFRONTO COM LEI FEDERAL. COMPETÊNCIA DO STF. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283 DO STF.

1. Os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todas as teses levantadas pelo jurisdicionado durante um processo judicial, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas, em obediência ao que determina o art. 93, inc. IX, da Constituição da República vigente. Isto não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. Verifica-se que pretende o requerente o exame de confronto entre lei local e lei federal (Lei Municipal nº 14.042/2005 em relação ao art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68) hipótese que teria fulcro na alínea "b" do permissivo constitucional. Ocorre que a Emenda Constitucional n. 45/04 modificou a alínea "b" do art. 105, inciso III, para atribuir ao STJ apenas os casos em que se julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal, restando a competência acerca do confronto entre lei local e lei federal conferida ao Supremo Tribunal Federal (art. 102, III, "d", da CF/88).

3. Além disso, nas razões recursais, a parte recorrente sustenta apenas que com a promulgação da Lei nº 14.042/2005 não poderá usufruir, no Município de São Paulo, do regime especial de recolhimento do ISS, posto que tal legislação estabeleceu a cobrança do tributo a alíquota de 5%. Já o acórdão recorrido decidiu que "ao contrário do que alegou o impetrante, não ficou configurada a violação ao princípio da isonomia Isso porque, sobre a retenção do ISS pelo tomador do serviço localizado no Município de São Paulo, o simples cadastramento evitaria a retenção" , ou seja, que a alíquota de 5% só é cobrada de quem não realizou o devido cadastramento. Assim, a parte recorrente não atacou a questão referente a realização do cadastramento, utilizado como fundamento pelo acórdão recorrido, o que atrai a incidência da Súmula n. 283 do Supremo Tribunal Federal, por analogia: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido."²¹

Conforme se verifica na ementa acima, ao analisar a questão, o STJ, equivocadamente, desconsiderou a fundamentação a luz do inciso III, alínea "a", do art. 105 da Constituição Federal, vez que o que se pretende no mencionado caso, na verdade, é uma análise das violações ou negações de vigência aos artigos do Código Tributário Nacional e da LC 116/03.

Por sua vez, viu por bem o Colendo Supremo Tribunal Federal aplicar a Súmula 280. Com efeito, o Ministro Relator Eros Grau, no julgamento do AG. REG no Agravo de Instrumento 698.054-6, entendeu que para analisar os vícios existentes na Lei 14.042/05 , seria necessário analisar ofensa à direito local, o que não compete ao STF, *in verbis*:

²¹ (REsp nº 1.235.885/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Julgamento em 21/06/2011. DJe 29/06/11) (Original sem grifos)

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. LEGISLAÇÃO LOCAL. LEI MUNICIPAL N. 14.042/05. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 280 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A controvérsia foi decidida com fundamento na legislação local, incidência da Súmula n. 280 deste Tribunal. Agravo regimental a que se nega provimento.”²²

Contudo, a Lei 14.042/2005 viola diversos princípios e normas expressamente previstas em nossa Constituição Federal, e expostos no presente trabalho.

Dessa forma, até o presente momento não houve uma análise pelas Cortes Máximas quanto aos vícios existentes nas exações introduzidas pela Lei 14.042/2005, sendo certo que ainda deverá ocorrer, conforme demonstrado ao longo do presente trabalho, uma vez que os vícios constitucionais e infraconstitucionais são latentes.

²² (AG. REG. No Agravo de Instrumento 698.054-6/SP, Rel. Ministro Eros Graus, Julgamento em 22/04/08. DJe 16/05/08)

7. CONCLUSÃO

Ao legislador infraconstitucional é obrigatório observar os princípios expostos em nossa Constituição Federal, quando da elaboração de suas leis, tendo em vista que o nosso ordenamento jurídico parte de nossa Lei Maior.

Compete-lhe também, observar a possibilidade de instituir um dever instrumental, se não lhe é competente a possibilidade de instituição da obrigação principal. A relação para instituição das obrigações tributárias parte da possibilidade de exigir a exação principal, para depois exigir o dever instrumental.

Deverá ainda o ente político, se atentar acerca da impossibilidade da bitributação, na medida em que cria uma lei que possibilita a retenção do ISS, sendo que o mesmo imposto já foi recolhido aos cofres de outro ente tributante.

Há que se ressaltar a obrigatoriedade de respeitar os limites constitucionais e da legislação complementar, no sentido de que o ISS é devido no local da prestação do serviço e, considera-se o local da prestação aquele em que estiver localizado o estabelecimento do prestador.

É dessa forma que concluímos que a necessidade dos prestadores de serviços localizados em municipalidade diversa de São Paulo serem obrigados a realizar inscrição na Secretaria de Finanças desse Município viola o art. 152, da Constituição Federal, em verdadeira discriminação tributária em razão da procedência dos serviços prestados.

Ademais, no que se refere à retenção na fonte pelo tomador do serviço diante do não cumprimento do mencionado cadastramento, insta mencionar que resulta em clara e latente bitributação, uma vez que o ISS já foi recolhido no local do estabelecimento do prestador dos serviços.

Significa dizer que, essa responsabilidade pela retenção na fonte do ISS, conforme previsto no § 2º do art. 9-A da Lei 14.042/05, resulta em dupla tributação em face do mesmo fato gerador, já que o ISS devido será também exigido no local do estabelecimento.

Não há também ao legislador de São Paulo qualquer amparo legal para instituição da responsabilidade de retenção do ISS na fonte, em relação a tomadores de serviços localizados no mencionado Município, sendo que a prestação tenha ocorrido em Município diverso.

Também, a Municipalidade de São Paulo viola o princípio da territorialidade previsto em nossa Constituição Federal, bem como no art. 3º da Lei Complementar 116/03, na medida em que elege como responsável tributário tomadores de serviços cujos prestadores encontram-se em municipalidade diversa.

Nesse aspecto, há que se observar que para fins de incidência do ISS, por meio da responsabilidade por sua retenção, para o Município instituir essa responsabilidade deverá verificar se o serviço foi prestado dentro de seus limites territoriais e, se também o tomador nele está estabelecido. Assim, não sendo os serviços prestados dentro dos limites territoriais de São Paulo, já que os prestadores de serviços estão localizados fora desse Município, resultando em localidade diversa dos tomadores, é fácil afirmar a inconstitucionalidade e ilegalidade da retenção do ISS na fonte, conforme estabelecido pela lei 14.042/05.

Quanto aos deveres instrumentais, além da necessidade de constatar a possibilidade de uma potencial criação de obrigação tributária anterior, necessário também estar correlacionado a uma obrigação principal compreendida no âmbito tributário do ente político, nos termos de nossa Constituição e, na Lei Complementar 116/2003.

Há também a subversão da sujeição passiva tributária da Lei 14.042/05, sendo que a teor do art. 9-A, § 3º, coloca, no art. 9º, § 4º e § 9º, o sujeito passivo indireto em posição constitucionalmente reservada ao sujeito passivo direto, do mesmo modo que essa posição de sujeito passivo direto é reservada ao sujeito passivo indireto. É o mesmo que afirmar que o contribuinte torna o responsável e, e o responsável torna o contribuinte.

Com base nas premissas adotadas em nosso trabalho, concluímos que a Lei 14.042/05 padece de vícios (insanáveis) constitucionais e infraconstitucionais, de forma que a imposição do “cadastramento” e, da retenção do ISS na fonte, é absolutamente inconsistente de amparo legal.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, 31 out. 1996.

SÃO PAULO. Lei 13.701 de 24 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. *Diário Oficial Municipal*, 24 dez. 2003.

SÃO PAULO. Lei 14.042/05 de 30 de agosto de 2005. Introduce modificações no art. 9º e acrescenta o art. 9º-A à Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS; confere nova redação ao art. 20 da Lei nº 10.182, de 30 de outubro de 1986. *Diário Oficial Municipal*, 30 ago. 2005.

SÃO PAULO. Decreto 46.598/05 de 4 de dezembro de 2005. Regulamenta o disposto nos artigos 9º-A e 9º-B da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, acrescentados pela Lei nº 14.042, de 30 de agosto de 2005. *Diário Oficial Municipal*, 05 nov. 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

_____. *Comentários à Constituição Federal do Brasil*. 6º volume, Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões Sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARRETO, Aires F.. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2009.

HARADA, Kiyoshi. *ISS Doutrina e Prática*. São Paulo: Atlas. 2008.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latins. 2005.