

SIDNEI CAMARGO MARINUCCI

**EXIGÊNCIA DE CADASTRO DE PRESTADORES
ESTABELECIDOS EM OUTROS MUNICÍPIOS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo

2013

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por tudo, a minha esposa pelo apoio e compreensão e a Marina Vieira de Figueiredo pelas importantes lições e orientações jurídicas.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha esposa, pai e mãe que sempre acreditaram no meu potencial intelectual.

RESUMO

O artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03 do Município de São Paulo passou a exigir do prestador de serviço estabelecido em outro Município, que realizar serviços no Município de São Paulo, a realização de cadastro na Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo. A falta desse cadastro gera ao tomador ou intermediário o dever de fazer a retenção e o recolhimento do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza ao Município de São Paulo. O presente trabalho visa analisar a legalidade dessa imposição legal.

Palavras-chave: Cadastro de prestador estabelecido em outro Município. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS. Lei nº 13.701/03.

ABSTRACT

Article 9 of Law No. 13.701/03 of São Paulo started to require the service provider established in another municipality, to perform services in São Paulo, conducting registration at the Secretary of Finance of the City of São Paulo . The absence of such registration or intermediate generates the policyholder a duty to make the withholding and payment of Service Tax of any kind to the city of São Paulo. This study aims to analyze the legality of that legal obligation.

Keywords: Signup provider established in another municipality. Service tax of any kind - ISS. Law No. 13.701/03.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	9
2.1 – Competência tributária do ISS na Constituição Federal.....	10
2.2 – Competência tributária do ISS na Lei Complementar nº 116/03	13
3. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR “OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA” DO ISS	16
3.1 – Incompetência do Município de São Paulo para instituir dever instrumental de ISS de outro Município	20
3.2 – Consequências do descumprimento de dever instrumental	21
4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS.....	24
5. BITRIBUTAÇÃO	26
6. CONCLUSÃO	27
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFIA.....	28

1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, do Município de São Paulo, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, passou a exigir, em determinados serviços, que o prestador de serviços estabelecido em outro Município faça inscrição em cadastro específico junto a Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo.

O cadastro precede do preenchimento de um formulário eletrônico, devendo o prestador imprimir, assinar e entregar no Posto de Atendimento da Prefeitura de São Paulo juntamente com documentos e fotos.

O pedido de inscrição no cadastro pode ser deferido ou indeferido, cabendo recurso desta última decisão ao setor competente da Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo.

A falta do cadastro, ou seu indeferimento, acarreta ao prestador de serviços o encargo de pagar o ISS, cabendo ao tomador ou intermediário fazer a retenção e o recolhimento do ISS ao Município de São Paulo.

O presente trabalho visa analisar a competência tributária do ISS na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 116/03, as consequências do descumprimento de dever instrumental, a responsabilidade tributária de terceiros entre outros aspectos correlatos em torno dessa exigência cadastral prevista na Lei nº 13.701/03.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária compreende a competência legislativa para instituir tributo.

Nas lições precisas de **LUCIANO AMARO**¹, *competência tributária* é “a aptidão para criar tributos”.

Para **LUÍS EDUARDO SCHOUERI**²:

“O estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade.”

A Constituição Federal descreveu minuciosamente a *competência tributária* da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente sobre os impostos.

Nesse sentido, **AIRES F. BARRETO**³ esclarece que a Constituição Federal discriminou a *competência tributária* das pessoas políticas, inclusive de forma rigorosa e exaustiva:

“É unânime nossa mais autorizada doutrina ao afirmar ser a própria Constituição que atribui e reparte competências tributárias. Nenhum estudioso da Constituição jamais extraiu conclusão diversa. É a Carta Magna que discrimina as competências tributárias, ao outorgá-las às pessoas políticas; no seu texto estão indicados, rigorosa e exaustivamente, os critérios para identificação das respectivas esferas da competência tributária atribuídas a cada uma das pessoas políticas.”

¹ Direito tributário brasileiro. 17. ed. – São Paulo : Saraiva, 2011, p. 115.

² Direito tributário. São Paulo : Saraiva, 2011, p. 237.

³ ISS na Constituição e na lei. 3. ed. São Paulo : Dialética, 2009, p.25.

A *competência tributária* pode ser classificada em: (i) *privativa*: atribuída exclusivamente a determinado ente político; (ii) *residual*: atribuída à União para instituição de outros impostos em situações específicas; e (iii) *comum*: atribuída a todos os entes políticos.

Como regra geral, a *competência tributária* pode ser exercida por meio de lei ordinária, devendo ser exercida por outro instrumento se exigido pela Constituição Federal.

As características da *competência tributária* são: (i) *indelegabilidade*: não pode ser transferida a outra pessoa jurídica; (ii) *incaducabilidade*: não se perde no tempo pela falta de seu exercício; (iii) *inalterabilidade*: não pode ser modificada; (iv) *irrenunciabilidade*: não pode ser objeto de renúncia pelo ente político; e *facultatividade*: pode ser exercida a qualquer tempo.

2.1 – Competência tributária do ISS na Constituição Federal

A Constituição Federal atribuiu aos Municípios *competência tributária* para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, nos termos do artigo 156, inciso III:

“Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

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

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

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

O Distrito Federal também possui *competência tributária* para instituir ISS, por força do prescrito pelo artigo 147⁴ da Constituição Federal.

O inciso III, do artigo 156 da Constituição Federal, dispõe que o ISS pode incidir apenas sobre serviços definidos por lei complementar e que não estejam compreendidos na competência tributária estadual.

A preferência da Constituição Federal por lei complementar para definir os serviços tributáveis pelo ISS decorre do fato de que tal definição legal acaba limitando o poder de tributar dos Municípios.

Ficou o texto constitucional harmonizado com o artigo 146, inciso III da Constituição Federal, que exige lei complementar quando a matéria tributária limitar o poder de tributar.

Os serviços tributáveis pelo ISS foram definidos, na verdade relacionados, pela Lei Complementar nº 116/03, isto porque o conceito de serviço é de direito civil e não pode ser alterado pela legislação tributária.

O Código Tributário Nacional veda a alteração definição e conceitos de direito privado a fim de definir ou limitar competências tributárias:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Serviços é “o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”⁵.

⁴ “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.” (sem grifo no original)

⁵ *Dicionário Jurídico*, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 311.

Desta maneira, todos os entes federados devem observar a *competência tributária* dos Municípios para instituir o ISS, até mesmo outros Municípios, para que não haja violação da autonomia dos Municípios.

AIRES F. BARRETO⁶ ensina com maestria que:

“Na atual Constituição, o conceito de autonomia deve ser extraído das três características fundamentais: instituição dos tributos de sua competência, eleição dos seus governantes e organização administrativa de tudo quanto seja predominantemente de interesse local.”

Na mesma obra⁷, o autor esclarece que:

“Assim – nos termos do sistema constitucional de outorga e discriminação de competências tributárias – os Municípios só podem criar imposto sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, predefinidos na Constituição para outorga-lhes e demarcar-lhes a competência tributária (art. 156, III).

Se é inquestionável que o sistema constitucional de outorga das competências tributárias é exaustivo e rígido, e as competências são atribuídas, explicitamente, de modo privativo, a cada uma das pessoas políticas, tem-se, como consequência, que qualquer fato que não configure serviço não pode ser tributado pelo Município.”

Conclui-se que os Municípios e o Distrito Federal são os únicos que possuem *competência tributária* constitucional para instituir o ISS, devendo os demais entes federados se abster de instituir imposto que incida sobre serviços de qualquer natureza.

⁶ ISS na Constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo : Dialética, 2009, página 9.

⁷ *Ibidem.* p. 26.

2.2 – Competência tributária do ISS na Lei Complementar nº 116/03

A Lei Complementar nº 116/03 foi editada por força do disposto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal, a fim de definir os serviços tributáveis pelo ISS.

Referida Lei dispôs, ainda, sobre normas de conflitos de competência tributária entre os Municípios, estando, nesta parte, fundamentada no artigo 146, inciso I da Constituição Federal.

Importante ressaltar que a Lei Complementar nº 116/03 tem normas fundamentadas no artigo 156, inciso III, e normas fundamentadas no artigo 146, inciso I, ambos da Constituição Federal.

Ao dispor sobre conflitos de competência, a Lei Complementar nº 116/03 delimitou o campo de *competência tributária* dos Municípios e do Distrito Federal em seu artigo 3º, atribuindo, como regra geral, *competência tributária* ao Município do local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, do local do domicílio do prestador.

Os casos excepcionais, onde atribuiu *competência tributária* aos Municípios do local da prestação dos serviços, foram enumerados pelos incisos também do artigo supracitado:

“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, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A *competência tributária*, de acordo com o artigo 3º e incisos da Lei Complementar nº 116/03, ficou delimitada de acordo com o tipo de serviço prestado.

Assim, como *regra geral*, é competente para tributar o ISS o Município do local do estabelecimento prestador e, *excepcionalmente*, em algumas hipóteses, será competente o Município do local da prestação dos serviços.

3. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR “OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA” DO ISS

O Código Tributário Nacional dispõe que a *obrigação tributária* pode ser *principal* ou *accessória*, nos seguintes termos:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou accessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação accessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação accessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”
(sem grifo no original)

Obrigação principal consiste numa obrigação de pagar o tributo. Pode ser constituída por meio de lançamento tributário da autoridade administrativa (lançamentos de ofício ou por declaração) ou pelo próprio contribuinte (lançamento por homologação).

Obrigação accessória consiste numa prestação de fazer ou de não fazer algo, visando o controle da arrecadação e/ou da fiscalização de determinado tributo do próprio ente político.

A respeito da expressão “*obrigação accessória*”, o douto Professor **PAULO DE BARROS CARVALHO**⁸ faz uma crítica, da qual adotamos, esclarecendo que a obrigação tem caráter patrimonial e a “*obrigação accessória*” tem caráter meramente instrumental ou formal:

“Nossa preferência recai, por isso, na expressão ‘deveres instrumentais ou formais’. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de

⁸ Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo : Saraiva, 2011. página 362.

que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários.”

É importante frisar que pode até mesmo existir *dever instrumental* sem que haja *obrigação principal*, sendo mais um motivo de completa inadequação do termo “obrigação acessória”.

Contudo, conforme esclarece **LUCIANO AMARO**⁹, deve haver, *no mínimo*, uma probabilidade de existência de obrigação principal para a instituição de obrigação formal (dever instrumental):

“Em suma, a obrigação acessória de ‘X’ não supõe que ‘X’ (ou ‘Y’) possua, necessariamente, alguma obrigação principal; basta a ‘probabilidade’ de existir obrigação principal de ‘X’ ou de ‘Y’. Mas não se dispensa essa probabilidade: é que as obrigações ditas ‘acessórias’ são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de ‘acessórias’; embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva).”

Não pode ser instituído *dever instrumental* sem qualquer possibilidade de existência de obrigação principal, haja vista que, de outra forma, não haveria utilidade alguma à fiscalização.

O artigo 113 do CTN deixa claro que o *dever instrumental* pode ser instituído em duas hipóteses: (i) um melhor controle da arrecadação; e (ii) para tornar mais eficaz à fiscalização de tributos.

⁹ Ob. cit., p. 275/276.

Com efeito, o ente político competente para instituir o tributo é, ao mesmo tempo, o único competente para instituir o respectivo *dever instrumental*, visando sempre o controle e a fiscalização de seu tributo, jamais para controlar e fiscalizar tributo de outro ente federado.

Exemplificando, não poderia a União instituir *dever instrumental* relativo ao ISS de competência do Município. Da mesma forma, não poderia o Município instituir *dever instrumental* relativo ao Imposto sobre a Renda de competência da União Federal.

Citando novamente os ensinamentos de **LUÍS EDUARDO SCHOUERI**¹⁰:

“Em suma, são passíveis de fiscalização tanto as pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, contribuintes ou não, mesmo que se trate de entidade imune ou isenta. Obviamente, há de haver pertinência entre o trabalho da fiscalização e a situação da pessoa fiscalizada. Se se trata de pessoa que, dada sua condição, natureza, atividade etc., não está nem pode estar no polo passivo de uma relação jurídica em razão da qual se possa dela exigir alguma prestação (pecuniária ou não), a fiscalização, além de inútil, poderá configurar abuso.” (sem grifo no original)

ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR¹¹ também perfilha do mesmo entendimento, qual seja, que o poder de polícia fiscal (fiscalização) compete como regra geral ao ente político competente tributário do tributo:

“Como ‘regra geral’, a competência para o exercício do Poder de Polícia pertence à pessoa política responsável pela disciplina do objeto a ser protegido e, em consequência, a competência para o exercício do Poder de Polícia Fiscal estará na esfera da pessoa política competente para legislar sobre o tributo.”

Nesse mesmo diapasão, o Colendo Superior Tribunal de Justiça tem decidido que a instituição de *dever instrumental* deve necessariamente decorrer de interesse na arrecadação, mesmo que haja certo grau de independência em relação à *obrigação principal*:

¹⁰ Ob. cit., p. 508.

¹¹ O poder de polícia fiscal. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 226.

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE EXIBIÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS. INEXISTÊNCIA. ART. 113, § 2º, DO CTN.

I - A discussão dos autos cinge-se à necessidade, ou não, de a empresa recorrida, pelo fato de não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda assim ser obrigada a exhibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo.

II - Restou incontroverso o fato de que a empresa Recorrida não recolhe ISSQN aos cofres do Município de São Paulo.

III - Nesse contexto, verifica-se que, mesmo que haja o Poder Estatal, ex vi legis, de impor o cumprimento de certas obrigações acessórias, a Administração Tributária deve seguir o parâmetro fixado no § 2º do art. 113 do CTN, isto é, a exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação.

IV - In casu, não se verifica o aludido interesse, porquanto a própria Municipalidade reconhece que a Recorrida não consta do Cadastro de Contribuintes do ISSQN.

V - Mesmo que o ordenamento jurídico tributário considere certo grau de independência entre a obrigação principal e a acessória, notadamente quanto ao cumprimento desta última, não há como se admitir o funcionamento da máquina estatal, nos casos em que não há interesse direto na arrecadação tributária.

VI - Se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão "no interesse da arrecadação".

VII - Recurso Especial improvido.” (REsp 539084/SP. Primeira Turma. Rel. FRANCISCO FALCÃO. DJ: 19/12/2005) (sem grifos no original)

Por tais fundamentos, o Município com *competência tributária* é o único ente político competente para instituir *dever instrumental*, pois este deve estar relacionado diretamente a um melhor controle da arrecadação e mais eficácia na fiscalização de tributos.

3.1 – Incompetência do Município de São Paulo para instituir dever instrumental de ISS de outro Município

O Município de São Paulo, por meio da Lei nº 13.701/03, passou a exigir, em determinados serviços, que o prestador de serviços estabelecido em outro Município faça inscrição em cadastro específico junto a Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo:

“Art. 9º-A. O prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, 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.”

Trata-se, obviamente, de *dever instrumental* exigindo a prestação de fazer, no caso o cadastro municipal, diverso do pagamento do tributo.

Ocorre que o ISS de todos os serviços indicados pela norma paulistana é devido, conforme disposto no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03, ao Município do local do estabelecimento prestador, independente do local da execução dos serviços.

Noutras palavras, nos serviços indicados pela lei municipal de São Paulo, o ISS será sempre devido ao Município do local do estabelecimento prestador, jamais ao Município de São Paulo.

Com isso, o Município de São Paulo criou um *dever instrumental* sem ter *competência tributária* para instituir o ISS dos serviços indicados na norma municipal, quando o prestador estiver estabelecido em outro Município.

Reiteramos que o *dever instrumental* somente pode ser instituído pelo ente político que detém *competência tributária*, pois deve haver correlação com um melhor controle da arrecadação e mais eficácia na fiscalização de tributos.

É mais do que evidente que o *dever instrumental* instituído pela Municipalidade de São Paulo não tem a finalidade de controlar a arrecadação e fiscalização de seu tributo, mas sim de aumentar sua arrecadação.

O cadastro criado pela legislação municipal de São Paulo acabou, na verdade, violando a *competência tributária* de outro ente político prevista na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 116/03.

3.2 – Consequências do descumprimento de dever instrumental

O Código Tributário Nacional dispõe que o descumprimento de *dever instrumental* gera o pagamento de *penalidade pecuniária*:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

(sem grifo no original)

Pela simples leitura do dispositivo legal retromencionado, o descumprimento de *dever instrumental* gera o pagamento de penalidade pecuniária, isto porque o fato jurídico do *dever instrumental* deve ser, necessariamente, diverso do fato jurídico da *obrigação principal*.

HUGO DE BRITO MACHADO¹² deixa bem claro essa diferença entre o fato jurídico da *obrigação principal* e do *dever instrumental*:

¹² Curso de direito tributário. 29ª ed. Malheiros: 2008, p. 127.

“O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, art. 115). Nos termos do Código Tributário Nacional esse fato gerador pode ser definido pela ‘legislação’, e não apenas pela ‘lei’.”

Frisa-se que a inobservância de *dever instrumental* não pode ser fato jurídico de tributo, porque, de acordo com a própria definição do artigo 3º¹³ do Código Tributário Nacional, o tributo não pode decorrer de ato ilícito.

Contrariando a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, a Lei nº 13.701/03 dispôs que a falta de cadastro do prestador de serviços de outro Município gera a obrigação de recolher o ISS ao Município de São Paulo:

“Art. 9º-A (...)

§ 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.” (sem grifo no original)

Ou seja, mais uma vez a legislação paulistana violou norma nacional, determinando o pagamento do ISS por descumprimento de *dever instrumental* ao invés de estabelecer uma *penalidade pecuniária*.

Há flagrante inconstitucionalidade no dispositivo municipal, uma vez que o ISS somente pode ser instituído se houver serviço definido por lei complementar e não compreendido no artigo 155, inciso II da Constituição Federal, e nunca na hipótese de descumprimento de *dever instrumental*.

¹³ “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.” (sem grifo no original)

AIRES F. BARRETO¹⁴, sempre com clareza solar, discorre sobre o conceito de *serviço* para fins de incidência do ISS:

“É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho para ‘si mesmo’, não é o afirmar-se que se prestou serviço ‘a si próprio’. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.”

A inobservância de *dever instrumental* pela falta de cadastro não se enquadra na definição de *serviço* para fins de incidência do ISS.

Desta forma, o artigo 9º-A da Lei Municipal nº 13.701/03 viola o disposto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal, bem como os artigos 3º e 113, § 3º ambos do Código Tributário Nacional.

¹⁴ *Ibidem*. p. 29.

4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

O Código Tributário Nacional dispõe que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo “crédito tributário” a terceira pessoa vinculada ao “fato gerador”:

“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.”

Em relação a *responsabilidade tributária* do ISS, a Lei Complementar nº 116/03 autoriza os Municípios, mediante lei, atribuir responsabilidade pelo “crédito tributário” a terceiros vinculados ao “fato gerador”:

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

A *responsabilidade tributária* tem a finalidade de facilitar a arrecadação do tributo, passando o recolhimento do tributo a ser feito por pessoa diversa do contribuinte.

Não há outra conclusão a não ser a de que o Município competente para instituir o tributo é o único competente para atribuir a *responsabilidade tributária* pelo recolhimento do tributo a terceira pessoa vinculada ao fato jurídico tributário.

Deve o ente político ser o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ISS, pois a *responsabilidade tributária* visa tornar mais eficaz a arrecadação de seus próprios tributos.

LUCIANO AMARO¹⁵ ensina que:

“A figura do ‘responsável’ aparece na problemática da obrigação tributária principal por uma série de razões que são valorizadas pelo legislador ao definir a sujeição passiva tributária. Após definir o fato gerador e, ‘naturalmente’, localizar a pessoa que deveria (ou poderia) ocupar o polo passivo da obrigação tributária na condição de ‘contribuinte’, o legislador pode ignorar esse personagem e eleger como sujeito passivo outra pessoa (que tenha relação com o fato gerador).

Esse personagem (que não é o contribuinte, nem, obviamente, ocupa o lugar do credor) é um ‘terceiro’, que não participa do binômio ‘Fisco-contribuinte’.”

É impossível, de outro modo, atribuir *responsabilidade tributária* quando o ente político não for sujeito ativo da relação jurídico-tributária, pois inexistente crédito tributário a seu favor.

Ficou sobejamente demonstrado no presente trabalho que o Município de São Paulo não possui *competência tributária* para instituir ISS sobre os serviços indicados no artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03, ainda que prestados dentro de seu território.

O ente político competente para instituir dever instrumental dos serviços indicados pela lei paulistana é, unicamente, o Município do local do estabelecimento prestador.

O tomador ou intermediário dos serviços poderá socorrer-se do Poder Judiciário para afastar eventual exigência do ISS pelo Município de São Paulo, considerando que não pode ser responsabilizado por pagamento de tributo que pertence a outro Município.

Conclui-se, sem maiores digressões, que não pode ser atribuída *responsabilidade tributária* ao tomador ou intermediário estabelecido no Município de São Paulo, por ausência de crédito tributário de ISS.

¹⁵ Ob cit. p. 330.

5. BITRIBUTAÇÃO

O prestador estabelecido em Município diverso de São Paulo que prestar os serviços relacionados no artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03 estará obrigado a recolher o ISS em seu Município, por força do disposto no artigo 3º *caput* da Lei Complementar nº 116/03.

Todavia, se este prestador não fizer o cadastro na Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo sofrerá com a retenção na fonte do ISS a favor do Município de São Paulo.

Diante desse quadro, o prestador estará recolhendo ISS sobre um mesmo fato jurídico tributário a dois Municípios diversos, ou seja, ao Município do local de seu estabelecimento e ao Município de São Paulo.

Já vimos que a Constituição Federal discrimina de forma rígida as competências tributárias dos entes federados, não admitindo a incidência de um mesmo tributo por diversos entes federados (princípio que veda a bitributação).

O fato jurídico tributável é a prestação de serviços que gera, nos serviços indicados pela lei paulistana, a incidência de ISS ao Município do estabelecimento prestador.

Aplicando-se a Lei Municipal de São Paulo, haverá nítida violação ao princípio que veda a bitributação, tendo em vista que o prestador pagará ISS a dois Municípios pela ocorrência de um único fato jurídico tributário.

6. CONCLUSÃO

A *competência tributária* compreende a competência legislativa dos entes políticos para criar tributos, estando descrita de forma exaustiva na Constituição Federal.

De acordo com a Constituição Federal, os Municípios e o Distrito Federal são os únicos competentes para instituir Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, definidos por lei complementar e não compreendidos na competência dos Estados.

Em cumprimento ao artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 116/03 relacionou os serviços que podem gerar o ISS, e, com fundamento no artigo 146, inciso I do mesmo diploma, delimitou a *competência tributária* dos Municípios de acordo com o serviço prestado.

O ISS é devido, como *regra geral*, ao Município do local do estabelecimento prestador e, *excepcionalmente*, em alguns serviços, ao Município do local da prestação.

O *dever instrumental*, que visa o controle e fiscalização da arrecadação, somente pode ser exercido pelo ente político que detém *competência tributária* para instituir a exação.

Assim, como o Município de São Paulo não possui *competência tributária* para instituir ISS sobre os serviços indicados pelo artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03, também não pode instituir *dever instrumental* ao prestador de serviços estabelecido em outro Município.

Não pode, ainda, atribuir *responsabilidade tributária* a terceiro nos referidos serviços, pois não é o sujeito ativo do crédito tributário.

Por fim, a incidência de ISS ao Município do local do estabelecimento prestador e ao Município de São Paulo, viola o princípio constitucional que veda a bitributação.

Pelo exposto, entendemos que o artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03 viola o disposto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal, artigos 3º e 6º da Lei Complementar nº 116/03, artigo 113, §§ 2º e 3º, artigo 128, ambos do Código Tributário Nacional.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17. ed. – São Paulo : Saraiva, 2011.

BARRETO, Aires F.. ISS na Constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O poder de polícia fiscal. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

CARVALHO, Paulo Carvalho. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. Malheiros: 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo : Saraiva, 2011.

Páginas da *internet*:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm

<http://www.stj.jus.br/SCON/>

<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/cpom/>

<http://ibet.provisorio.ws/monografias/monografias-2010/>