

PEDRO LUIZ DE ABREU

OS LIMITES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

2010

PEDRO LUIZ DE ABREU

OS LIMITES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Monografia apresentada para o curso de pós-graduação Lato Sensu da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob orientação da Prof. Ms. Fernando Gomes Favacho.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

2010

À Banca examinadora

Título: Os limites da substituição tributária no imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)

Autor: Pedro Luiz de Abreu

Orientadora: Fernando Gomes Favacho _____

Comissão Julgadora: _____

A Banca, após examinar o candidato, considerou-o _____, com a nota _____.

São Paulo, SP, _____, _____, _____.

Dedico este trabalho a minha esposa Carina, pelo seu auxílio, companheirismo e amor incondicional, demonstrados nos momentos em que mais necessitei.

AGRADECIMENTOS

Desejo agradecer aos professores da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pelos ensinamentos na área jurídica, embasados em debates aprofundados sobre a matéria e explicações fundamentadas no amplo conhecimento dos temas.

Em especial, agradeço as professoras Ms. Aurora Tomazini de Carvalho e Ms. Ana Carolina Papacosta Conte de Carvalho Dias, que coordenaram os trabalhos em sala de aula, mediando os debates e apresentando novas perspectivas aos temas em comento.

A meus pais, agradeço o apoio e a compreensão demonstrados no decorrer do curso, bem como a disposição em me ajudar em tudo que necessitava nestes momentos.

A minha esposa Carina, agradeço por nunca ter desistido de mim, sempre me incentivando a cumprir meus propósitos e honrar meus compromissos acadêmicos.

Agradeço aos colegas de curso que contribuíram com ideias e posicionamentos, agregados as experiências vividas, fatos estes que enriqueceram meu conhecimento e me permitiram amadurecer na área jurídica.

Agradeço a Caixa Econômica Federal, onde pude conhecer e me dedicar ao Direito Tributário. Aos colegas de GITRI/SP agradeço pelas experiências compartilhadas e pelo apoio nos momentos de necessidade.

Em especial, agradeço a Leonilda Sestari Coelho, pelo exemplo de vida, pelo carinho ao me acolher e pela disposição em ensinar. Aprendi muito com sua sabedoria e cresci como profissional por meio de seus ensinamentos.

Agradeço a meus amigos e colegas que me apoiaram e me ajudaram no decorrer desta caminhada.

Agradeço aos colegas do escritório de advocacia Mariano & Dias, onde me desenvolvi como advogado e, principalmente, como ser humano.

Finalmente, agradeço a Deus por sua misericórdia e alento nos momentos de tristeza e dor pelos quais passei neste período. Sou grato porque sem Ti, eu nada seria.

RESUMO

Em nosso país existem diversos municípios, todos com competência constitucional para instituir e cobrar o ISSQN. Entretanto, muitos destes entes vem desrespeitando os limites existentes no ordenamento jurídico, em especial no tocante a substituição tributária, extrapolando suas competências e a territorialidade de suas leis. Pretende-se neste estudo analisar os limites objetivos existentes na legislação constitucional e infraconstitucional que regem a matéria. Ao final, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e análise de textos, pretende-se avaliar as ocorrências fáticas e verificar se mantém consonância com a legalidade.

Palavras-chave: ISSQN – substituição tributária – competência – territorialidade – limites objetivos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
-------------------------	----

CAPÍTULO 1**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

1.1. Breve histórico	09
1.2. Constituição Federal de 1988	09
1.3. Lei Complementar nº 116/03	10

CAPÍTULO 2**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Substituição Tributária	12
-------------------------------	----

CAPÍTULO 3**COMPETÊNCIA E TERRITORIALIDADE DO ISSQN**

3.1. Princípio da Territorialidade no Código Tributário Nacional	15
3.2. Competência e Territorialidade do ISSQN	16

CAPÍTULO 4**DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03**

Dispositivos da Lei Complementar nº 116/03	18
--	----

CAPÍTULO 5**LIMITES OBJETIVOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

5.1. Premissas	20
5.2. Limites da substituição tributária	20

CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
-----------------------------------	----

BIBLIOGRAFIA	26
---------------------------	----

INTRODUÇÃO

Os limites da substituição tributária para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) existem em nosso ordenamento jurídico, sendo previstos para garantir a segurança nas relações entre as pessoas, sejam eles naturais ou jurídicas.

Esses limites são objetivos e claros, inequívocos por assim dizer, e estão expressos nas normas constitucionais e infraconstitucionais que regem a instituição e a cobrança do ISSQN.

Um grande problema que vem sendo enfrentado nos dias de hoje é exatamente o desrespeito a estes limites, sobretudo por entes fiscalizadores despreparados, pressionados pela administração pública para que haja o aumento da arrecadação tributária.

Embora possa soar óbvia e até mesmo desnecessária esta análise, é forçoso concluir a importância fundamental do respeito aos princípios esculpidos nos cânones legais.

Do desrespeito aos limites impostos, seja por leviandade do legislador ou seja pela mera incompetência dos responsáveis pela aplicação das normas tributárias, em diversos municípios vem sendo praticados atos que extrapolam competência que lhes foi designada.

A maior ocorrência é o desrespeito aos limites territoriais pelas leis elaboradas pelos municípios, buscando que tomadores de serviços estabelecidos fora de seus limites territoriais estejam sujeitos a seus regramentos e, conseqüentemente responsabilizados pelo pagamento do ISSQN.

Este desrespeito é ultrajante e não pode ser permitido em nossa pátria.

O panorama está traçado.

Buscaremos demonstrar neste contexto, que a substituição tributária referente ao ISSQN possui limites objetivos. Analisaremos, para tanto, a origem deste imposto, o instituto da substituição tributária, a competência e o princípio da territorialidade nos níveis constitucional e infraconstitucional, bem como as implicações trazidas ao ordenamento pela promulgação da Lei Complementar nº 116/2003.

Com estas premissas, delinaremos os limites objetivos existentes em nosso ordenamento para a substituição tributária referente ao ISSQN, concluindo ao final a relevância destes limites diante da situação instaurada em diversos municípios, aonde vem ocorrendo a cobrança do imposto indevidamente ao tomador dos serviços, ora substituto tributário.

CAPÍTULO 1

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

1.1. Breve histórico

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) surgiu em nosso ordenamento jurídico na reforma tributária ocorrida em 1965. Desta, originou-se a Emenda Constitucional nº 18/65 à Carta Magna de 1946. Este tributo nasce em substituição ao Imposto de Indústria e Profissões, existente até então¹.

A regulamentação do ISSQN na legislação infraconstitucional inicialmente foi estampada nos artigos 71 a 73 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). Estes dispositivos foram revogados em decorrência da promulgação do Decreto-Lei nº 406 de 31/12/1968, diploma legal que conferiu nova disciplina a matéria².

Em 1988, com o advento da Constituição Federal, o texto do Decreto-Lei foi recepcionado na nova ordem jurídica instaurada³. O novo texto magno abordou tão somente os princípios norteadores e a definição de competências para este tributo, temas tratados no Título IV – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do sistema Tributário Nacional, Seção V – Dos impostos dos municípios⁴.

Por fim, em 31/07/2003 foi promulgada nova regulamentação sobre este imposto, por meio da Lei Complementar nº 116, dirigida a todos os municípios. Embora o texto legal tenha conferido nova roupagem o assunto, não houve alteração no sistema constitucional do ISSQN⁵.

1.2. Constituição Federal de 1988

O texto da Constituição Federal de 1988 limitou-se a destinar poucos artigos para tratar do ISSQN, transcritos adiante:

“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.”

¹ FERNANDES, Odmir. et al. *Código Tributário Nacional Comentado*, p. 380.

² HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 502.

³ *Ibid.*, p. 502.

⁴ Artigo 156 da Constituição Federal de 1988.

⁵ FERNANDES, Odmir. et al. *Op. Cit.*, p. 381.

“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.”

Ademais, ainda se ocupou o legislador constitucional da matéria no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, conforme segue:

“Art.88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá alíquota máxima de 2% (dois por cento), exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Dec.-lei 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

1.3. Lei Complementar nº 116/03

O fundamento para o legislador federal regulamentar o ISSQN por meio de Lei Complementar está expresso no artigo 156, III, § 3º da Constituição Federal.

Afora diversas questões que podem ser objeto de discussão acerca dos limites das matérias a serem tratadas por Lei Complementar⁶, no decorrer deste trabalho nos debruçaremos unicamente na análise das disposições inerentes ao desenvolvimento do tema objeto de nosso estudo, dentre os quais se destaca o aspecto espacial e a responsabilidade tributária.

⁶ HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Op. Cit.*, p. 500-501; HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, p. 464-472.

Registramos a adoção do posicionamento expresso na doutrina⁷, onde sustenta-se que os comandos descritos na Lei Complementar nº 116/03 são, por si só, sugestões a serem seguidas pelos municípios, em vista da autonomia para a instituição e cobrança do ISSQN conferida a estes entes no texto constitucional.

⁷ HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Op. Cit.*, p. 500-501.

CAPÍTULO 2

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária é um instituto previsto no Código Tributário Nacional desde sua promulgação. Sua aplicabilidade deriva da combinação do artigo 121, § único, inciso II, com o artigo 128:

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

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

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

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

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

Em linhas gerais, podemos afirmar que a responsabilidade tributária é a atribuição, de modo expresso, da responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do tributo, excluindo a responsabilidade inicial do contribuinte⁸.

Neste sentido, encontramos nos ensinamentos do professor Eduardo de Moraes Sabbag a seguinte definição:

“Em sentido estrito, é a sujeição passiva indireta a submissão ao direito de crédito do Fisco, em virtude de expressa determinação legal, de pessoa que não é contribuinte, desde que tenha um vínculo indireto com a situação que corresponda ao fato gerador (Art. 128 do CTN).”⁹

Dentro do Código Tributário Nacional, vemos que a responsabilidade tributária pode ser dividida em duas categorias: responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência. Esta segunda categoria pode ser subdividida em outras três, quais sejam: por solidariedade, dos sucessores e de terceiros¹⁰. Mantendo o foco no objeto de nosso estudo, abordaremos apenas a responsabilidade por substituição.

Sobre a responsabilidade por substituição é pertinente citarmos a doutrina de Vittorio Cassone:

⁸ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, p. 289.

⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*, p. 217.

¹⁰ *Ibid.*, p. 221.

“Assim, a teor do art. 128 do CTN, responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, em virtude de disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados. Nessa hipótese, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto.”¹¹”

O uso da responsabilidade tributária por substituição (ou simplesmente substituição tributária) como instrumento, aliado ao lançamento dos tributos por homologação¹² (modalidade esta cada vez mais utilizada pelos entes tributantes para a cobrança de seus créditos tributários), é fruto da modernização da administração pública e da busca pelo aumento da arrecadação.

Com o uso destes instrumentos, além de não ser necessária a participação ativa do fisco no ato do lançamento¹³, não ocorre a transferência do custo da exação tributária para o substituto tributário, mas esta continua por conta do próprio contribuinte¹⁴.

Sobre isto, explica Sérgio Pinto Martins:

“O contribuinte de fato é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo, suportando definitivamente o referido ônus econômico. Por sua vez, o contribuinte de direito é o que sofre a incidência jurídica do tributo, figurando no pólo passivo da relação jurídica tributária.”¹⁵”

Assim ocorre quando o substituto efetua a retenção do montante correspondente ao tributo e providencia seu pagamento, deduzindo esta quantia do valor que deve pagar ao contribuinte¹⁶. Para garantir o pagamento do tributo retido pela fonte pagadora, fica o substituto sujeito a aplicação das sanções previstas na legislação, como multas e demais acréscimos¹⁷.

Em outras palavras, o exemplo descrito por Eduardo de Moraes Sabbag simplifica o exposto até o momento:

“Exemplo 1: O empregador e o empregado, com relação ao IRPF. Se o empregador, e.g., deixar de reter o IRPF, a ação do Fisco deve dirigir-se contra ele, e não contra o empregado, por este ficar excluído da relação jurídica tributária. Todavia, se a empresa proceder ao desconto do valor do imposto no salário do empregado e não o recolher aos cofres públicos, haverá apropriação indébita, e seus administradores serão pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários, como ser verá oportunamente (Art. 135, III, do CTN).”¹⁸”

¹¹ CASSONE, Vittorio. *Op. Cit.*, p. 289.

¹² “O lançamento por homologação é também chamado pela doutrina de ‘autolancamento’, ou seja, o sujeito passivo pratica o fato gerador e se ‘autolança’ (lançamento impropriamente dito) do correspondente montante do tributo devido.” in CASSONE, Vittorio. *Op. Cit.*, p. 303.

¹³ CASSONE, Vittorio. *Op. Cit.*, p. 302-303.

¹⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. et al. *Código Tributário Nacional Comentado*, p. 623.

¹⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*, p.177.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Op. Cit.*, p. 221.

Em geral, é possível afirmarmos que a responsabilização de terceiros pelo recolhimento de tributos como substitutos pelo cumprimento da obrigação tributária vem apresentando bons resultados, haja vista a ampliação do uso deste instituto jurídico pelos mais diversos entes tributantes de nosso país.

CAPÍTULO 3

COMPETÊNCIA E TERRITORIALIDADE DO ISSQN

3.1. Princípio da Territorialidade no Código Tributário Nacional

O princípio de territorialidade encontra-se exposto no artigo 102 do Código Tributário Nacional:

“Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

Do texto da lei depreende-se que determinada legislação somente produzirá seus efeitos nos limites do território do ente que a promulgou. Neste sentido, Eduardo de Moraes Sabbag advoga como segue:

*“A legislação tributária, quanto ao espaço, submete-se ao **Princípio da Territorialidade**. Assim, a legislação tributária vale, em princípio, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Quer-se dizer que, v.g., no âmbito federal, a norma vale apenas dentro do território brasileiro; no âmbito municipal, dentro do município e, assim, sucessivamente.¹⁹”*

Não é outro o posicionamento de Sérgio Pinto Martins:

“As leis complementares e ordinárias federais têm vigência em todo o território nacional e não apenas em determinado ponto. A regra, em princípio, é de que a lei ordinária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora no respectivo território. É a territorialidade das referidas normas.²⁰”

Tratando-se ainda do aspecto espacial, os ensinamentos de Kiyoshi Harada são esclarecedores:

“Esse aspecto diz respeito ao lugar da concretização do fato qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária. É decorrente do princípio da territorialidade da lei tributária e, normalmente, determina qual a lei aplicável.²¹”

Do exposto, conclui-se pela existência de uma regra limitadora para aplicação das normas tributárias, qual seja o aspecto espacial (territorial). Excetua-se a esta regra eventuais convênios assinados pelos entes competentes, concedendo a tal norma a extraterritorialidade, ou seja, permitindo sua aplicação fora dos limites territoriais donde se originou.

¹⁹ Ibid., p. 175.

²⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. *Op. Cit.*, p. 63.

²¹ HARADA, Kiyoshi. *Op. Cit.*, p. 495.

Sobre isto, posiciona-se de maneira inequívoca Sérgio Pinto Martins:

“A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam a extraterritorialidade dos convênios de que participem, ou do que disponham o CTN ou outras leis de normas gerais expedidas pela União (art. 102 do CTN). Tal dispositivo diz respeito à legislação tributária assim considerada pelo CTN (art. 96 do CTN) e não apenas à lei tributária. Mostra, por exceção, a extraterritorialidade da norma tributária.”²² (destacamos)

Sérgio Feltrin Corrêa defende a mesma opinião:

“Extrai-se desse comando que o eventual extravasamento da legislação tributária de qualquer um dos entes assinalados só poderá ocorrer se, mediante atos próprios das partes interessadas, quais sejam, os convênios de que participem na perseguição de objetivos considerados comuns, tal se fizer admitido, ou ainda em face de disposição do próprio CTN, ou de outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Desse modo, sendo regra a conformação da norma ao respectivo território da pessoa jurídica que lhe dá a vida, e exceção a vigência da mesma em território de outro ente federativo, tal somente poderá ocorrer com rigorosa observância dessas exaustivas disposições.”²³

Portanto, vemos que a extraterritorialidade de uma norma tributária não é fato corriqueiro em nosso ordenamento, em vista da divisão das competências no texto constitucional entre os entes da federação para instituição e cobrança dos tributos²⁴, de forma específica e detalhada.

3.2. Competência e Territorialidade do ISSQN

A determinação constitucional da competência para a cobrança do ISSQN encontra-se no 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.”

De acordo com o artigo supra, está definido, de forma clara e inequívoca, que pertence aos municípios a competência para a instituição e cobrança do ISSQN.

Ao interpretarmos a norma constitucional combinada com a norma infraconstitucional (artigo 102 do Código Tributário Nacional), é lógica a conclusão de que os municípios só

²² MARTINS, Sérgio Pinto. *Op. Cit.*, p. 63.

²³ CORRÊA, Sérgio Feltrin. et al. *Código Tributário Nacional Comentado*, p. 541.

²⁴ HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Op. Cit.*, p. 515.

podem cobrar este tributo dos contribuintes que estejam sujeitos a sua competência, vale dizer, que estejam estabelecidos dentro de seus limites territoriais. Este é o posicionamento defendido pelo professor Aires Fernandino Barreto:

“O ISS é tributo incidente sobre fatos, cuja natureza comporta desdobramentos que extravasam o âmbito do Município. Isto se dá porque, como averbou, em várias exposições, o saudoso mestre Cléber Giardino, o ISS é repartido não apenas em função de um critério material, mas também em razão de um critério territorial.

Aprofundemos essa questão. Um dos mais indelévels traços dos Estados federativos é, precisamente, o de possuírem os entes que integram o pacto competências materialmente concorrentes. É visível, pois, que se trata de questão de nível constitucional e que só nesse patamar pode ser tratada, explícita ou implicitamente.

A evitação da pluralidade de incidência se dá porque a Constituição, pelo prestígio de um critério territorial, circunscreve o perímetro da eficácia das leis ao território de cada um dos entes que receberam idêntica competência tributária. É o critério do situs, que consiste em limitar a irradiação da eficácia da lei ao território do ente considerado (Estado-membro, Distrito Federal, Município). ²⁵”
(destacamos)

Dentro deste raciocínio, é vedado ao município A estipular a obrigação do contribuinte estabelecido no município B, de recolher o ISSQN a seus cofres, vez que o contribuinte encontra-se fora da esfera de incidência das normas promulgadas pelo primeiro município²⁶.

Ao município A é possível promulgar tal norma. Entretanto, esta prescrição legal não é passível de ser exigida por carecer de eficácia fora de seus limites territoriais.

Neste sentido, temos o posicionamento da professora Susy Gomes Hoffmann:

“(…) parece-nos que o legislador constitucional, ao atribuir a competência para os Municípios instituírem o imposto sobre serviços, somente pode ter atribuído tal competência para os serviços ocorridos nos limites territoriais do Município, sob pena de ter permitido que as prestações de serviços no Município ‘A’ pudessem ser tributadas pelo Município ‘B’, numa nítida ‘invasão de competências.’ ²⁷”

Ou seja, para a aplicação da norma além dos limites territoriais do município A, é necessária a existência de convênio com os outros municípios, nos estritos termos do artigo 102 do Código Tributário Nacional.

²⁵ BARRETO, Aires Fernandino. Apud. HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Op. Cit.*, p. 516.

²⁶ HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Op. Cit.*, p. 515.

²⁷ *Ibid.*

CAPÍTULO 4

DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03

Do texto da Lei Complementar nº 116/03, destacaremos os dispositivos inerentes ao estudo desenvolvido no presente trabalho.

O aspecto espacial do ISSQN está previsto no artigo 3º, nos seguintes termos:

“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:”

Conforme o artigo supra, o ISSQN incide no município onde está localizado o estabelecimento do prestador do serviço. Esta é a regra geral delineada. A esta regra existem exceções, descritas nos vinte incisos (dois incisos foram vetados) do artigo 3º, onde o imposto será devido no local da prestação do serviço. Isto porque as exceções ali descritas tratam de prestações de serviço com caráter continuado, onde não há participação efetiva do estabelecimento do prestador na execução da atividade.

Nos comentários de Odmir Fernandes sobre esta matéria temos:

“Aspecto espacial do fato gerador. O local da prestação dos serviços assume enorme importância para fixar o aspecto territorial do fato gerador, para efeito de se saber qual a lei municipal aplicável à incidência do tributo. A Lei Complementar 116 manteve a incidência do imposto no local do estabelecimento prestador. Somente na falta do estabelecimento é que a incidência se dará no local do domicílio do prestador, salvo as exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º. Estabelecimento prestador. Este é o aspecto nuclear da norma e que exige inteira compreensão do que seja estabelecimento. Estabelecimento é o local onde se exerce a atividade sujeita ao imposto.²⁸” (destacamos)

Ainda, em complemento a idéia do estabelecimento do prestador e sua participação na prestação do serviço²⁹, o artigo 4º aborda o tema, visando dirimir eventuais dúvidas sobre a competência ativa para a cobrança do tributo³⁰.

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

²⁸ FERNANDES, Odmir. et al. *Op. Cit.*, p. 411-412.

²⁹ “(...) não pode ser considerado sede ou estabelecimento o local desprovido de qualquer elemento material necessária à administração, gerenciamento ou execução dos serviços contratados. Não é estabelecimento, por exemplo, a sede da empresa que não possua sequer uma escrivãzinha ou funcionário, onde não existam os mínimos necessários à execução dos serviços, mesmo que subcontratados.” FERNANDES, Odmir. et al. *Op. Cit.*, p. 416.

³⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. *Op. Cit.*, p. 318.

Outro aspecto fundamental desta legislação é a definição das hipóteses em que ocorre a substituição tributária, assertivas estas abarcadas pelas disposições do artigo 6º:

“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.”

Neste dispositivo é facultado aos municípios, dentro dos limites de sua competência legislativa, instituir a substituição tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte pelo recolhimento do tributo e declinando esta a terceira pessoa envolvida com o fato gerador.

Recorremos mais uma vez aos comentários da doutrina de Odmir Fernandes para eliminarmos quaisquer dúvidas sobre estes termos:

*“Substituição tributária. Criou-se de forma expressa o mecanismo da substituição tributária do ISS para o sujeito ativo da obrigação, com a finalidade de atribuir responsabilidade pelo pagamento do imposto a terceira pessoa.
(...)
Nessa relação jurídica da substituição tributária podem figurar o contratado, o contratante ou o interveniente pelas obrigações tributárias surgidas com a prestação dos serviços; enfim, as pessoas vinculadas ao fato gerador.”³¹*

É possível afirmarmos ainda que, em verdade, o legislador praticamente repete os termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional³², pouco inovando na redação do artigo 6º ora tratado.

Os artigos da Lei Complementar examinados são aqueles que afetam diretamente o objeto de nosso estudo sem, contudo, desmerecer os demais dispositivos da norma que se encontram envoltos por diversas discussões na doutrina pátria³³.

³¹ FERNANDES, Odmir. et al. *Op. Cit.*, p. 418.

³² HARADA, Kiyoshi. *Op. Cit.*, p. 471-472.

³³ HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Op. Cit.*, p. 503.

CAPÍTULO 5

LIMITES OBJETIVOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

5.1. Premissas

Com fundamento nas premissas apresentadas, podemos delinear os limites impostos aos municípios na instituição e cobrança do ISSQN.

Neste diapasão, vemos que a aplicação da legislação de determinado município abrange os contribuintes que se encontram estabelecidos dentro de seus limites territoriais. Os prestadores ou tomadores dos serviços estabelecidos em município diverso, não são alcançados por esta norma.

Esta é a regra delineada no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03, interpretada em conjunto com o artigo 102 do Código Tributário Nacional e artigo 156 da Constituição Federal. Furtam-se a esta regra as hipóteses descritas nos incisos do artigo 3º, onde estão expressas as exceções à regra geral de incidência no tocante ao aspecto espacial do tributo³⁴, como já explanado no capítulo 4.

De outra forma, na Lei Complementar há delimitação expressa acerca das hipóteses em que pode ocorrer a substituição tributária³⁵.

Embora explícitos no texto normativo alguns dos limites ao poder de tributar, para obtermos os limites objetivos é necessário analisarmos conjuntamente o texto constitucional e as leis ordinárias (Código Tributário Nacional). E ainda, devemos comparar tais limites aos expressos nas leis municipais instituidoras do ISSQN, normas que legitimam a cobrança do tributo.

Desta forma, a contraposição e a comparação de tais normas é imprescindível para alcançarmos o objetivo proposto neste estudo.

5.2. Limites da substituição tributária

Como proposto no escopo deste trabalho, verificaremos os limites da substituição tributária no tocante ao ISSQN.

Para tanto, é necessário o uso de uma legislação específica, com o intuito de demonstrar os conflitos de interpretação existentes.

³⁴ FERNANDES, Odmir. et al. *Op. Cit.*, p. 411-412

³⁵ *Ibid.*, p. 418.

Para esta finalidade, adotaremos a legislação do município de Capivari/SP. Neste município o ISSQN foi instituído por meio da Lei Complementar nº 001/2003³⁶, dito Código Tributário Municipal, com alterações inseridas pela Lei Complementar nº 021/2009³⁷.

Neste *código* municipal, está prevista a substituição tributária para os tomadores de serviços, nos seguintes termos:

“Art. 182. São solidariamente responsáveis, conjuntamente com o contratante e o empreiteiro da obra, os proprietários do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, em relação aos serviços que lhe forem prestados, quanto aos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 do artigo 152, realizados sem a documentação fiscal correspondente e sem a prova do pagamento do imposto.

§1º - Os tomadores de serviços que se enquadrem no disposto no artigo 177, também são responsáveis solidários pelo imposto devido pelo prestador.

§2º - Sem prejuízo do disposto no caput e no §1º deste artigo, são responsáveis pela retenção na fonte e recolhimento do imposto:

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

II – os órgãos da Administração Direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como suas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, em relação aos serviços por eles tomados ou intermediados.

III – as pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos serviços por elas tomados ou intermediados.” (destacamos)

Do artigo ora transcrito, podemos concluir que todas as pessoas jurídicas tomadoras de serviços devem realizar a retenção do ISSQN na fonte, pois são nomeados substitutos e, que os prestadores estão desobrigado do pagamento do tributo, vez que esta responsabilidade foi transferida ao tomador dos serviços.

Desta forma, podemos afirmar que a substituição tributária acerca do ISSQN, é total no município de Capivari/SP. Em outros termos, todos os prestadores de serviço que executarem atividades na localidade, não são responsáveis pelo recolhimento do tributo, embora continuem arcando com ônus econômico.

Sob pena de soar óbvio, temos de questionar quais os limites da substituição tributária determinada ao tomador dos serviços.

Para os vinte tipos de serviços elencados nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03, devido ao caráter contínuo da prestação e por ser devido o imposto no local da realização do serviço³⁸, o tomador deve realizar a retenção sem pestanejar.

³⁶ Legislação disponível no sítio eletrônico da Câmara Municipal de Capivari/SP.

³⁷ Legislação disponível no sítio eletrônico da Câmara Municipal de Capivari/SP.

A celeuma, entretanto, encontra-se quando tratamos dos demais serviços, onde o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador.

Para maior clareza, analisemos a seguinte hipótese: o prestador dos serviços está estabelecido em município A, onde há a substituição tributária total do ISSQN (como no município de Capivari/SP), sendo de responsabilidade do tomador dos serviços reter e efetuar o recolhimento do tributo aos cofres municipais. Ao prestador, não é determinada nenhuma responsabilidade pelo recolhimento, haja vista que obrigatoriamente este sofrerá a retenção do tributo pelo tomador dos serviços e foi expressamente excluída sua responsabilidade pela lei.

O tomador dos serviços que contrata o prestador de nosso exemplo, está estabelecido no município B. Por óbvio que a lei do município A não atinge o tomador estabelecido no município B, visto que este não possui estabelecimento comercial nesta localidade e, assim, não se encontra sob a égide das normas expedidas pelo município A.

Até este ponto, não há maiores problemas na interpretação e na aplicação da norma tributária.

O conflito surgirá quando o prestador dos serviços não pagar o imposto devido ao município A, onde se encontra estabelecido e, portanto, para qual município é devido o tributo. Em sua defesa, arguirá que sua responsabilidade pelo pagamento do tributo foi excluída em razão da norma que institui a substituição tributária e declinou-a ao tomador dos serviços.

Interpretando erroneamente a norma, o município A direcionará a cobrança ao tomador dos serviços, tendo em vista sua responsabilidade expressa em lei. Entretanto, como já explanado, o tomador dos serviços não está submetido à lei do município A, uma vez que está estabelecido no município B, fora dos limites territoriais do município A.

Desta forma, vemos que, objetivamente, a regra matriz instituidora do ISSQN no município A encontra sua limitação no tocante ao aspecto espacial, decorrente princípio da territorialidade.

A substituição tributária instituída, responsabilizando o tomador dos serviços pelo pagamento do tributo não é aplicável. A desoneração do prestador dos serviços que a princípio era vigente, não pode mais ser suscitada. Volta-se à regra primordial do ISSQN, onde o contribuinte de fato e de direito é o prestador dos serviços, sendo incumbido do pagamento do tributo. O tomador dos serviços, por estar estabelecido em outro município, fica liberto do ônus tributário decorrente desta relação.

³⁸ FERNANDES, Odmir. et al. *Op. Cit.*, p. 411-412. HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Op. Cit.*, p. 518-519.

Ao município A, restará direcionar a cobrança do tributo ao prestador dos serviços, contribuinte de fato.

A hipótese ora aventada aparenta ser uma simples questão de interpretação da norma tributária e de sua aplicação, donde são obtidos os limites de alcance aos sujeitos passivos e da própria imposição da lei.

Entretanto, faticamente não é isto que vem ocorrendo em diversos municípios brasileiros, sobretudo nos de menor porte. Nestas localidades, a receita o ISSQN é fundamental para o orçamento da administração pública e os departamentos de fiscalização não estão preparados para lidar com questões interpretativas da legislação tributária.

A falta de capacitação do fisco, por vezes, vem a comprometer o bom relacionamento entre prestador e tomador dos serviços, pois a cobrança direcionada indevidamente ao tomador gera um grande desconforto entre as partes, podendo causar até o rompimento das relações comerciais e de confiança até então estabelecidas.

Evidenciam-se assim os problemas decorrentes da interpretação simplista e equivocada da norma tributária, desconsiderando os limites existentes para sua aplicação, descritos em dispositivos simples como o citado. O grande ônus acaba recaindo sobre o tomador dos serviços que precisará defender-se da cobrança indevida.

Desta postura dos entes fiscalizadores/cobreadores, exsurtem demandas absurdas. A título de exemplo, uma exigência inviável é de que o tomador dos serviços estabelecido em outra unidade da federação tenha de recolher o tributo devido pelo prestador a um município como Capivari. Até mesmo o pagamento do imposto é dificultoso, visto a falta de instrumentos sua realização, como guias de recolhimento ou a inexistência de bancos conveniados com a Prefeitura que está cobrando, na localidade em que o tomador está estabelecido.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imposição de limites aos entes tributantes é de suma importância. Em especial, quando tratamos dos municípios e da cobrança do ISSQN.

O grande número de municípios existentes no Brasil (5.565³⁹) gera uma infinidade de interpretações da legislação tributária, seja na elaboração das próprias leis pelo Poder Legislativo, como também na aplicação destas (pelo entes fiscalizadores).

Embora existam limites traçados no ordenamento jurídico para tais atividades, nem sempre estes são respeitados. E isto ocorre muitas vezes quando se trata da substituição tributária no ISSQN.

Utilizando-se o princípio da territorialidade, é possível derrubar a interpretação simplista de que, havendo a previsão substituição tributária total no ISSQN, sempre caberá ao tomador dos serviços o recolhimento do tributo, deixando-se de considerar o limite da aplicação da lei municipal.

Todas as leis, via de regra, tem sua aplicabilidade restrita aos limites territoriais do ente que as prolatou, não podendo atingir tomadores dos serviços que se encontrem fora da égide destas normas.

Assim sendo, da mesma maneira que este princípio é utilizado para determinar a sujeição dos contribuintes de fato do ISSQN (prestadores dos serviços), também deverá ser utilizado para identificar a sujeição do substituto tributário, contribuinte de direito (tomador dos serviços).

O substituto tributário, responsabilizado pelo pagamento do tributo, não pode acatar imposições ou cobranças oriundas de entes fiscais aos quais não está sujeito, por não ser alcançado por suas leis em vista da limitação territorial.

Como afirmado, este problema existe nos dias de hoje em municípios de menor porte, onde a fiscalização não possui preparo para lidar com tais questões, restando ao tomador dos serviços cobrado indevidamente socorrer-se do Poder Judiciário para permanecer incólume a cobrança sofrida.

Os limites para a substituição tributária do ISSQN existem e são objetivos, calcados em princípios constitucionais e infraconstitucionais. Estes limites devem ser respeitados, pois foram inseridos em nosso ordenamento com o intuito de gerar segurança as partes nas relações jurídicas, em especial nas relações que originam fatos geradores de tributos.

³⁹ Dados obtidos no sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, referentes ao ano de 2009.

Não podemos dar vazão a voracidade arrecadatória dos municípios e de seus órgãos de fiscalização e cobrança. Toda arrecadação de tributos deve ocorrer dentro dos estritos limites estabelecidos na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e nas demais normas infraconstitucionais.

Ao desrespeitarmos os limites existentes, as relações jurídicas tornam-se inseguras e, por vezes, impraticáveis.

BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. *Perfil dos municípios brasileiros em 2009*. Tabela 1. Disponível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2009/tabelas_pdf/tabela_MUNIC_1.pdf. Acesso em 12 out. 2010.
- CAPIVARI. *Lei Complementar nº 001/2003, de 23 dez. 2003*. Aprova o Código Tributário do Município de Capivari, e dá outras providências. Disponível em <http://www.camaracapivari.sp.gov.br/>. Acesso em 12 out. 2010.
- CAPIVARI. *Lei Complementar nº 021/2009, de 23 abr. 2009*. Altera o Art. 182 da Lei Complementar nº 001/2003 (Código Tributário), como especifica. Disponível em <http://www.camaracapivari.sp.gov.br/>. Acesso em 12 out. 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- CORRÊA, Sérgio Feltrin. et al. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. Coordenador: Vladimir Passos de Freitas. 4. ed. ver., atual., ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. et al. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. Coordenador: Vladimir Passos de Freitas. 4. ed. ver., atual., ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- FERNANDES, Odmir. et al. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. Coordenador: Vladimir Passos de Freitas. 4. ed. ver., atual., ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- HOFFMANN, Suzy Gomes. et al. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS: teoria, prática e questões polêmicas / ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Bauru: Edipro, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. 3. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. 7. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

MENDONÇA, Samuel. *Projeto e monografia jurídica: orientações para a elaboração do projeto de pesquisa e monográfica jurídica*. 2. ed. Campinas: Millennium Editora, 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 2001.