

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC

AUTOR: ALVARO ANDRÉ VIEIRA CUNHA

IMPOSTO SOBRE SERVIÇO – ISS: A INEFICIÊNCIA DO INSTITUTO DA
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

SÃO PAULO – SP

2012

AUTOR: ALVARO ANDRÉ VIEIRA CUNHA

IMPOSTO SOBRE SERVIÇO – ISS: A INEFICIÊNCIA DO INSTITUTO DA
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

VOLUME 1

Natureza: Monografia, com o objetivo de aprovação no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário ministrado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC.

SÃO PAULO – SP

2012

AUTOR: ALVARO ANDRÉ VIEIRA CUNHA

IMPOSTO SOBRE SERVIÇO – ISS: A INEFICIÊNCIA DO INSTITUTO DA
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Natureza: Monografia, com o objetivo de aprovação no Curso de Pós-Graduação em Direito
Tributário ministrado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC.

Banca Examinadora:

Data da aprovação: __/__/____

Nome:

Titulação:

Nome:

Titulação:

Nome:

Titulação:

RESUMO

O trabalho apresentado revela os detalhes da responsabilidade por substituição, onde o Ente Tributante se vale desta como ferramenta na administração tributária, bem como os elementos do Imposto Sobre Serviço – ISS e as problemáticas em torno da retenção em fonte e a diversidade de legislações Municipais.

Num primeiro momento temos o detalhamento do que é responsabilidade por substituição e como se opera a substituição tributária, salientando as benesses à administração tributária no que tange a eficiência arrecadatória.

Seguindo, temos o estudo do ISS em si, sua incidência e base de cálculo, demonstrando suas peculiaridades como a territorialidade e a composição do preço do serviço a ser oferecido à tributação.

Nesse contexto, passamos a analisar suas complexidades no que tange a retenção em fonte diante da diversidade de legislações Municipais, que visam cercar o contribuinte de todos os lados, objetivando a arrecadação do tributo.

Nesse desfecho, são questionadas situações reais através de exemplos práticos, exercitando a reflexão da essência do ISS versus a eficiência arrecadatória praticada pelas Municipalidades atualmente.

SUMÁRIO

| | | |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. | INTRODUÇÃO | 05 |
| 2. | DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA | 06 |
| 2.1 | DA DIFERENÇA ENTRE O CONTRIBUINTE DE FATO E O RESPONSÁVEL..... | 07 |
| 3. | DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO – ISS | 10 |
| 3.1 | A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS PARA INSTITUIR IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS | 10 |
| 3.2 | DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS | 11 |
| 3.3 | SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ISS: O PREÇO DO SERVIÇO | 13 |
| 4. | DA RETENÇÃO EM FONTE | 17 |
| 5. | DA INEFICIÊNCIA DO INSTITUTO | 20 |
| 6. | CONCLUSÃO | 26 |

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva a análise da sistemática da substituição tributária à luz do Imposto Sobre Serviço – ISS, revelando os esforços do Ente Tributante na busca da maior eficiência arrecadatária, sem se preocupar com os prejuízos que a falha deste sistema pode causar à atividade empresarial.

A responsabilidade por substituição é suscitada como ferramenta adotada para a efetivação da substituição tributária, que opera-se através da retenção em fonte do ISS pelo tomador dos serviços.

Para alcançar esta análise, há uma abordagem geral do ISS, passando por sua normatização e suas características particulares como a incidência e base de cálculo.

Este trabalho é resultante da experiência profissional em conjunto com o estudo da matéria, frente às decisões e posições dos tribunais superiores, buscando soluções aos problemas que são gerados no dia-a-dia das empresas, quando da consecução de suas atividades.

A pesquisa para o desenvolvimento deste trabalho envolveu um extenso material jurisprudencial, doutrina e a vivência de situações complexas do ISS na advocacia empresarial, onde as questões legais transcendem às questões comerciais, resultando muitas vezes no pagamento em dobro do tributo.

Diante disso, conclui-se que este trabalho atinge ao objetivo proposto, trazendo questões práticas e exemplos do dia-a-dia sobre questões que aparentemente são simples, mas no fundo são extremamente complexas.

2. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Visando aprimorar a Política Fiscal, no que tange a arrecadação tributária, a Administração Fazendária, por expressa disposição legal, criou a sistemática da substituição tributária, de modo que ocorre a incidência tributária de forma presumida, onde o evento tributário é reconhecido como suficiente para a incidência da norma, antes mesmo do fato jurídico ter se materializado.

Através desta sistemática, criou-se uma forma de imputar a terceiro “ligado a relação jurídico-tributária”, a responsabilidade de recolher o tributo que irá resultar de uma obrigação tributária futura, que existirá somente se os elementos da regra matriz de incidência se encontrar presentes, mas que, neste momento se presume que tais elementos estarão presentes.

Com efeito, os personagens que compõem esta relação são o “contribuinte” que é o sujeito passivo direto e o “responsável tributário” que será o sujeito passivo indireto, conforme dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional – CTN,

“[...] a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Acertadamente, Hugo de Brito Machado (2004, p.150) afirma que

“[...] no Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. [...] Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. [...] Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.”¹

Neste contexto, podemos identificar que a responsabilidade poderá ser por substituição ou por transferência.

Por substituição, ocorre quando a lei determina que o responsável (substituto) pelo tributo assuma a obrigação tributária como se contribuinte fosse. Já o contribuinte (substituído) terá como encargo apenas a obrigação de tornar efetiva a relação jurídico-tributária que até então

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. Ed., p. 150.

fora presumida. Assim, podemos notar que o responsável por substituição é sujeito passivo da obrigação tributária que será deflagrada pelo contribuinte, por imposição da lei.

Em oportuno, destaca-se ainda, que

“[...] o substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído [...]”.²

Por outro lado, responsabilidade por transferência ocorre quando, por expressa disposição legal, determinado fato jurídico desencadeado posteriormente à obrigação tributária constituída, transfere a um terceiro a sujeição passiva tributaria que antes fora ocupada pelo contribuinte, podendo ocorrer em três situações: a responsabilidade por solidariedade; a responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade de terceiros.

Como o objeto do presente trabalho é a responsabilidade por substituição, não estenderemos a análise às demais figuras.

2.1.DA DIFERENÇA ENTRE O CONTRIBUINTE DE FATO E RESPONSÁVEL

O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária principal, o qual tem relação pessoal e direta com o evento que desencadeia o fato gerador, nos moldes do artigo 121, I, do CTN.

Entretanto, a Doutrina e a Jurisprudência classificam o contribuinte em contribuinte de direito e contribuinte de fato, sendo que o contribuinte de direito é a pessoa física ou jurídica que, realizando o fato jurídico que desencadeia o fato gerador fica obrigado ao cumprimento da obrigação tributária, por outro lado, o contribuinte de fato é a pessoa física ou jurídica que suportará o ônus financeiro do tributo na relação jurídico-tributária, sem que seja responsável pela constituição do fato gerador.

Com didática leciona Eduardo Sabbag (2006, p. 637) que,

² TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, PP. 262-263.

“Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato imponible, dele se beneficiando economicamente.”³

No que tange a classificação, Ricardo Lobo Torres (2005, p. 260) traz que,

“Contribuinte de direito é o *solvens*, a pessoa que, realizando a situação que constitui o fato gerador, fica obrigada ao pagamento do tributo. O contribuinte de direito tem simultaneamente o débito (*Schuld*) e a responsabilidade (*Haftung*). Contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, mas que não realiza o fato gerador nem participa da relação tributária. O contribuinte de fato é a figura típica dos impostos indiretos, nos quais repercute sobre terceiros o ônus financeiro da incidência.”⁴

Por outro lado, o responsável é o sujeito passivo da obrigação principal por expressa imposição da lei, sem qualquer ligação ou prerrogativa de contribuinte, conforme diz o artigo 121, II e 128 do CTN.

Denota-se que o responsável é investido na figura de sujeito passivo por imposição da lei, vez que, não contribui para que o fato gerador ocorra. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres (2005, p. 261) discorre que

“[...] o responsável é a pessoa que, não participando diretamente da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador (*Haftungstanbestand*). O responsável, ao contrário do contribuinte, tem a responsabilidade (*Haftung*) exclusiva, solidária ou subsidiária, sem ter o débito (*Schuld*) [...]”⁵

Com isso, temos a diferenciação e identificação das peculiaridades e obrigações que o responsável tributário e o contribuinte de fato possuem.

³ Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário. ed. Saraiva, PP..637

⁴ Torres, Ricardo lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 15ª ed., renovar, PP.260

⁵ Torres, Ricardo lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 15ª ed., renovar, PP.261

3. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - ISS

3.1. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS PARA INSTITUIR IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

A Constituição atribuiu aos Municípios, nos termos do artigo 156, a competência para instituir os seguintes impostos:

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

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

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

Em razão dos limites do objeto do presente estudo, interessa-nos apenas a terceira hipótese. Assim, em face desta última, — nos termos do sistema constitucional de discriminação de rendas — os Municípios só podem criar imposto sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, instituto que a Constituição empregou para outorgar-lhes e demarcar-lhes a competência tributária (art. 156, III).

Se inquestionável que o sistema constitucional de outorga das competências tributárias é exaustivo e rígido e que as competências são atribuídas, explícita e privativamente, a cada uma das pessoas políticas, tem-se, como consequência que, fatos que não configurem serviço tributável não podem ser alvo de incidência pelos Municípios.

Convém reiterar que todos os fatos sobre os quais é possível instituir imposto estão previstos, de forma explícita na Constituição, na discriminação das competências tributárias. Sobre os fatos nela não explicitamente relacionados, a Constituição atribuiu tão-somente à União, de modo expresso, competência para instituir outros impostos (desde que não se confundam com os mencionados nos artigos 155 e 156, que tratam da competência tributária dos Estados e dos Municípios, respectivamente). É a chamada “competência residual”, pela qual todo e qualquer

fato diverso daqueles explicitamente postos sob a competência das outras pessoas políticas (Estados, Distrito Federal e Municípios) inclui-se na competência da União.

Disso resulta que a competência dos Municípios para instituir esse imposto se restringe estritamente ao conceito constitucional de (prestação de) serviço.

3.2. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS

A Constituição Federal de 1988 estabelece ser de competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviço– ISS, conferindo-lhe o poder de cobrá-lo no âmbito de sua territorialidade, de modo que, a Municipalidade poderá cobrar o serviço que for prestado em seu território.⁶

Entretanto, até o advento da Lei Complementar nº 116/03, o ISS era disciplinado pelo Decreto-Lei nº 406/68, o qual dentre outras disposições trazia em seu artigo 12, a definição do local da prestação do serviço para efeito de incidência, como sendo o local do estabelecimento da prestação de serviços ou onde estaria domiciliado o prestador de serviços.

Esta definição causou conflito com o que dispõe a Constituição Federal, pois, o Decreto permitia que a Lei Municipal ultrapassasse os limites territoriais do Município, vez que, estaria permitindo que o serviço prestado no Município “B” por estabelecimento localizado no Município “A” se submetesse a Lei deste e não daquele.

Diante disso, a Doutrina e a Jurisprudência pacificaram o entendimento de que, o ISS seria devido no local da efetiva prestação do serviço, ou, no "município sede do tomador do serviço", devendo prevalecer a norma Constitucional que conferiu o caráter territorial ao referido imposto.⁷

Deveras, a fim de buscar uma solução para a disparidade entre os textos legais que disciplinavam o ISS, fora promulgada a Lei Complementar nº 116/03, respaldada na

⁶ Artigo 156, III, da Constituição Federal.

⁷ REsp nº 252.114/PR, e, REsp nº 399.249/PR de relatoria do Min. Peçanha Martins.

EREsp nº 130.172/CE de relatoria da Min. Nancy Andrichi.

Constituição Federal, a qual lhe incumbe a competência para dispor sobre conflito de competência, regular limitação e estabelecer normas gerais em matéria tributária.⁸

Com efeito, a Lei Complementar mencionada, tratou com maior precisão o critério espacial para a incidência do ISS, definindo como local da prestação do serviço o “local do estabelecimento prestador” ou, na falta do estabelecimento, no “local do domicílio do prestador”, onde deverá incidir o imposto.⁹

Ao assim dispor, a referida norma acentua o que já dispunha o Decreto nº 406/68, no entanto, com maior detalhamento, considerando ser devido o ISS no local do estabelecimento do contribuinte, onde desenvolva a sua prestação de serviço, de modo permanente ou temporário, e que configure sua unidade econômica ou profissional.¹⁰

Analisando o texto da Lei Complementar é possível identificar as seguintes divisões de serviços classificáveis segundo o local da prestação do serviço: (i) serviços que necessariamente ocorrerá no estabelecimento prestador; (ii) serviços que necessariamente ocorrerá fora do estabelecimento prestador, e, (iii) serviços que podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço ou em um terceiro lugar qualquer.

Para configurar o deslocamento da prestação de serviços, a referida Lei deixa claro que, nesses casos, deve haver a transferência de estrutura do estabelecimento para a localidade onde o serviço será prestado, como se verifica nos serviços de construção civil, onde o imposto será devido na localidade em que estiver sendo realizada a obra.

Nos casos em que os serviços são concretizados sem a necessidade da transferência da estrutura do estabelecimento para a sua prestação, mesmo que tais serviços envolvam outras Municipalidades, o imposto deverá ser recolhido no local do estabelecimento prestador, pois, a prestação do serviço se deu naquela territorialidade.

Neste passo, podemos considerar que o ISS é devido no local da efetiva prestação do serviço na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, e, após, com o advento da Lei Complementar nº 116/03

⁸ Artigo 146 da Constituição Federal.

⁹ Artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

¹⁰ Artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003.

passou a ser devido no local do estabelecimento prestador do serviço, com as devidas ressalvas quanto às atividades em que ocorre o deslocamento da estrutura, onde o imposto deverá ser devido na localidade da efetiva prestação, conforme entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça.¹¹

Por outro lado, diante das inovações trazidas pela Lei Complementar, os Municípios passaram a tributar o ISS via substituição tributária, conferindo ao tomador a obrigatoriedade do recolhimento do imposto sobre o serviço que lhe é prestado.

Para que o tomador do serviço cumpra o disposto nas legislações a qual está sujeito, a fim de proceder ao recolhimento do imposto devido via substituição tributária, basta que se atente primeiramente na identificação do critério espacial, ou seja, o local onde o serviço é prestado.

Sendo o serviço prestado no estabelecimento do prestador sem transferência de sua estrutura, a Municipalidade onde o imposto será devido é aquela onde o estabelecimento estiver localizado, devendo o tomador proceder a retenção e o recolhimento do imposto na alíquota a qual o estabelecimento se sujeita.

3.3 SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ISS: O PREÇO DO SERVIÇO

A exigência de ISS, tal como ocorre com os outros impostos, pressupõe a mensuração da intensidade do comportamento humano consistente em fazer para outrem. Para tanto, não pode a lei prescindir da prévia definição do fator do critério quantitativo da hipótese de incidência tributária.

Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da *grandeza financeira* do fato jurídico tributário. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Em outras palavras, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato jurídico tributário.

¹¹ REsp nº 1.124.862/GO, e, REsp nº 1.175980/CE, relatora Min. Eliana Calmon.

Por sua vez, base calculada é a concreta mensuração de um fato, tomando por paradigma o critério eleito pela lei, como diretriz para medir financeiramente os fatos tributários.

Nessa esteira a Constituição Federal não se limita a repartir competências; define os elementos das várias hipóteses de incidência e, ao fazê-lo, implicitamente indica as bases de cálculo possíveis a serem utilizadas, consoante a espécie de serviço considerada.

Deveras, se, na lição de Paulo de Barros Carvalho (2010, p.318), o critério material “[...] será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento [...]”¹², o critério quantitativo, a confirmar ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formulação simplificada.

Relativamente ao ISS, como a fórmula simplificada identificadora do critério material será “prestar serviços”, o critério quantitativo passível de eleição pelo legislador será, em princípio, o que responda ao aditamento do conjunto adnominal de: “serviços de que valor?”

O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo do ISS, embora não ilimitado, é vasto; cumpre-lhe erigir critério mensurável com os elementos desenhados pela Constituição Federal. Essa adequação é dela mesma passível de construção, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição.

Visando a superar esses obstáculos, Valdir de Oliveira Rocha (1995, p.103), em obra de grande valor, chega a uma definição de base de cálculo bastante abrangente; “[...] base de cálculo é grandeza apta, à qual se aplica alíquota, para se quantificar o montante do tributo[...]”.¹³

Escolhidas as alternativas, é por lei que se indicam as bases de cálculo *in abstractu*, meros conceitos normativos.

Com efeito, um dos termos do aspecto quantitativo, que, conjugado à alíquota, permite a obtenção do *quantum* devido, é a base de cálculo, ou seja, “[...] a medida legal da grandeza do

¹² *Teoria da Norma Tributária*, São Paulo, Lael, 1974, p. 114.

¹³ Rocha, Valmir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1995, p. 103.

fato gerador. Dizemos legal porque só é base de cálculo, dentro das possíveis medidas do fato gerador, aquela que tiver sido eleita pela lei”.(AMARO, 1998, p. 248) ¹⁴

Ao dizer que a base de cálculo é o preço do serviço não tem a doutrina se preocupado em detalhar o que seja *preço*, em relação as mais variadas atividades.

Para que, de um lado, não se crie tributo inválido, por desnaturação da sua materialidade ou por desvirtuamento da base de cálculo; e, de outro lado, para que não se incluam na base calculada (base de cálculo convertida em cifra, em razão do critério legal) valores que não podem compor o critério quantitativo do conseqüente da norma jurídica tributária do ISS, é necessário analisar, com detença, o critério quantitativo da norma jurídica tributária.

Em resumo, é preciso evitar que a adoção de base de cálculo incorreta venha a implicar o desvirtuamento do ISS, seja pela desnaturação do aspecto material, seja pela desnaturação da base de cálculo, que não corresponderia ao preço do serviço.

Como sabido, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nele (preço) incluído tudo o que for pago pelo tomador (destinatário, usuário) ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços. Essa proveniência determina-se pela precisa identificação do negócio jurídico desencadeador das receitas.

Resumindo: a base de cálculo do ISS, salvo exceções, que não atinam com o presente parecer, é o preço do serviço. Vale dizer, a *receita* auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos municipais.¹⁵

Obviamente, onde não houver receita, remuneração, jamais se poderá cogitar de exigência de ISS, pela singela razão de que, nessa hipótese, *preço* não há.

Em suma, a via que conduz à formulação de exigência nula (ilegal e inconstitucional) não é somente a que tributa atividade sobre a qual o imposto, claramente, não incide. Muitas e muitas vezes — sobretudo com a complexidade e diversidade crescentes das atividades, em nossos dias — a nulidade da exigência de ISS ocorre pela adoção de base de cálculo

¹⁴ Amaro, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998, p. 248.

¹⁵ Em várias passagens, as referências feitas à competência dos Municípios para exigir ISS estendem-se ao Distrito Federal, uma vez que lhe cabem, ao lado dos estaduais, também os impostos municipais.

inadequada, incompatível com a materialidade da hipótese de incidência do imposto que se declara exigir, quando, por exemplo, se tributa meras entradas e não a receita do prestador advinda da prestação do serviço.

4. DA RETENÇÃO EM FONTE

Com o advento da responsabilidade por substituição, os legisladores municipais envidaram esforços para adequar a legislação do ISS visando aprimorar sua Política de Administração Tributária, com o objetivo de reduzir a sonegação e inadimplência dos contribuintes.

A partir do momento em que, o contribuinte substituto “A” contrata prestador de serviço, ora contribuinte substituído “B” e este no momento em que receber os valores da prestação dos seus serviços já, preteritamente, pagou o ISS através de “A” por retenção, o Ente Tributante fica isento de quaisquer possibilidades de inadimplência ou sonegação, pelo fato de não precisar aguardar que o contribuinte “B” promova o recolhimento do ISS.

Podemos verificar que, a responsabilidade por substituição guarda uma próxima relação com a “retenção em fonte”, podemos dizer ainda que, a retenção em fonte é a forma com que a responsabilidade por substituição opera.

Uma vez sujeito à responsabilidade por substituição, ao contribuinte substituto não resta outra hipótese senão reter, descontar ou deduzir os valores devidos pelo contribuinte substituído a título de ISS, para que aquele promova o recolhimento. Por mais que a responsabilidade do recolhimento do tributo seja do contribuinte substituto, quem efetivamente paga a exação tributária é o contribuinte substituído, no momento em que tem tais valores retirados do rendimento fruto da prestação de seus serviços.

Efetivada a retenção em fonte, cabe ao contribuinte substituto promover o recolhimento do ISS. Caso não o faça, o contribuinte substituto poderá ser compelido pelo Ente Tributante a promover o recolhimento, vez que, o contribuinte substituído não é responsável pelo pagamento do tributo.

Dessa forma, por disposição legal, a responsabilização do contribuinte substituto será exclusiva, pois este promove a retenção do tributo ao qual o contribuinte substituído fora sujeito, devendo recolher aos cofres do Ente Tributante o valor correspondente ao tributo, sob pena de ser responsabilizado no caso de não o fizer.

Tal mecânica opera nos dias de hoje através da nota fiscal eletrônica, já adotada quase que pela totalidade dos Municípios do Brasil.

Através da nota fiscal eletrônica, por meio de códigos de atividade e informações do tomador e do prestador dos serviços, automaticamente e em aderência a legislação Municipal, há a obrigatoriedade da retenção em fonte ou não, deixando claro às partes de quem será o responsável pelo recolhimento do tributo e se há ou não previsão de responsabilidade por substituição.

A nota fiscal eletrônica nada mais é do que o resultado final e operacional da responsabilidade por substituição. Antes da emissão de uma nota fiscal, existiu uma atividade econômica sujeita a uma exação tributária que no caso é o ISS, amparada por uma legislação local, ou seja, estaremos diante de uma relação jurídico-tributária deflagrada e composta por todos os elementos de sua constituição, que terão como base fundamental uma norma local.

Após a ocorrência do fato jurídico e tendo este fato jurídico uma previsão legal para incidência de uma exação, amparada no sistema normativo Municipal, tal fato será oferecido à tributação, devendo respeitar todos os critérios definidos na norma para que haja a sua constituição.

Identificado o fato na norma, a constituição do tributo se dará através da emissão da nota fiscal eletrônica, a qual traduzirá em norma competente a relação jurídico-tributária ocorrida. Neste momento, é observado se há previsão ou não de responsabilidade por substituição.

Caso haja a previsão da responsabilidade por substituição, o tomador do serviço será investido da obrigação de reter e recolher o ISS devido pelo prestador dos serviços, ficando este isento do pagamento do ISS pelo fato de que o tomador já o fizera.

Entretanto, caso o substituto não promova a retenção em fonte, cabe ao substituído fazê-lo, pois a obrigação tributária deve ser extinta pelo pagamento. Nesta situação, o Ente Tributante cobrará o substituto, vez que, é sua a responsabilidade do recolhimento do tributo.

No caso do substituto não reter o tributo e o substituído não realizar o pagamento, o Ente Tributante cobrará o substituto que, poderá imputar a responsabilidade ao substituído pelo fato de não ter realizado a retenção em fonte. O Ente Tributante por sua vez irá promover a cobrança do crédito tributário de ambos através da responsabilidade subsidiária.

Porém, esta última hipótese tornou-se remota de existir por conta da nota fiscal eletrônica, a qual já imputa quem será o responsável pelo pagamento do tributo, impedindo que outro senão aquele definido pela legislação Municipal promova o pagamento, mas, vale considerar

que, a previsão de responsabilização subsidiária do tributo ao substituído é praxe nas leis do ISS vigentes nos Municípios.

Um ponto importante a ser observado, quando falamos em retenção em fonte é como o substituído comprova que a retenção fora efetivada, nos moldes da legislação em vigor.

De praxe os normativos que trazem a previsão de retenção em fonte, também prescrevem que o substituto tem o dever de entregar ao substituído o comprovante do recolhimento do tributo submetido à retenção.

Para que haja a completa transparência na operação de responsabilização por substituição, nada mais adequado que o substituído saiba e tenha os comprovantes de que a obrigação tributária resultante da relação jurídica entre tomador e prestador esteja extinta.

Dessa forma, cabe ao substituto fornecer ao substituído os comprovantes de que a obrigação fora regularmente cumprida pelo pagamento, no montante exatamente igual ao valor da retenção em fonte que fora submetido.

Tais comprovantes vão retratar toda a relação jurídico-tributária que ocorrera entre o tomador e o prestador, bem como os elementos da constituição do crédito tributário e o seu pagamento.

Com isso, temos a operação fechada por completo, onde o substituído sujeito a retenção em fonte identifica o cumprimento da obrigação tributária.

5. DA INEFICIÊNCIA DO INSTITUTO

Como pudemos observar no desenvolvimento acima exposto, o ISS é um imposto incidente sobre a prestação dos serviços, que tem como base de cálculo a própria prestação dos serviços e que acima de tudo, deve respeitar o princípio da territorialidade, o qual sujeitará a prestação do serviço à legislação do Município onde tal prestação ocorrerá efetivamente.

Sob esta premissa, verificamos que o ISS possui algumas peculiaridades no que tange ao local da prestação dos serviços, ponto muito importante para definir qual será o Município a que o fato jurídico tributário será submetido, o que terá como consequência o efetivo recolhimento.

Nesse contexto, nota-se que o serviço do qual não é necessário o deslocamento de pessoal e/ou infra-estrutura, deve ser aplicada a lei do Município onde o estabelecimento é localizado. De outra forma, caso haja a necessidade do deslocamento de pessoal e/ou infra-estrutura, pouco importa onde o estabelecimento está localizado, o fato jurídico-tributário será submetido à lei do Município do local da prestação do serviço.

Em linhas práticas, (i) prestador de serviço estabelecido no Município “A”, fora contratado para instalar andaimes no tomador de serviços estabelecido no Município “B”, como para a prestação dos serviços é necessário o deslocamento de pessoal, o ISS será devido no Município “B” mesmo o prestador dos serviços ser estabelecido no Município “A”; (ii) prestador de serviço estabelecido no Município “A”, fora contratado para prestar serviços de *call Center* para tomador de serviços estabelecido no Município “B”, como para a prestação dos serviços não é necessário o deslocamento de pessoal, o ISS será devido no Município “A”.

Rememorando em breves linhas, conseguimos aduzir que o ISS é devido no local da efetiva prestação dos serviços, de modo que, sendo o serviço realizado no estabelecimento do prestador dos serviços, deverá ser competente para cobrar o ISS devido a Municipalidade na qual é estabelecida.

Uma vez definido o local da prestação do serviço e por consequência o local ao qual o prestador dos serviços será submetido à tributação, fatalmente haverá a disposição para a retenção em fonte do ISS pelo tomador do serviço, nos moldes anteriormente já explanados.

No entanto, ocorre que, na prática tanto o Município “A” quanto o Município “B” vão criar subterfúgios para se apropriarem da exação.

Vejamos através dos exemplos a seguir, considerando situações hipotéticas, mas com textos legais vigentes em Municípios selecionados aleatoriamente.

Município “A”

Lei nº. 121212/2012

Art. 1º. Considera-se local da prestação do serviço:

I – o do estabelecimento prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador do serviço;

Art. 2º. Considera-se responsável pelo pagamento do imposto devido ao Município de “A”:

I – os contribuintes ou responsáveis abaixo elencados em relação aos serviços que lhes forem prestados:

a) as instituições financeiras;

Município “B”

Lei nº. 121212/2012

Art. 1º 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.

Art. 2º São responsáveis pelo pagamento do Imposto, desde que estabelecidos no Município “B”, devendo reter na fonte o seu valor:

I – as instituições financeiras, quando tomarem ou intermediarem os serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, a elas prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município “B”;

Art. 3º 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 “B”, referente ao serviço de *call center*, constante da lista do "caput" do artigo xº

deste regulamento, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro, na forma e demais condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças.

Art. 4º Os tomadores de serviços enquadrados na situação do item anterior deverão utilizar-se do número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ constante da nota fiscal para verificar a situação da inscrição do prestador de serviços no cadastro, por meio da internet, no endereço eletrônico "<http://www.prefeitura.sp.gov.br>", onde poderá ser obtida uma das seguintes mensagens:

a) "Pessoa Jurídica regularmente cadastrada junto à Secretaria Municipal de Finanças a partir de *dd/mm/aaaa* - para as notas fiscais emitidas a partir da data retrocitada, não caberá a retenção na fonte e o pagamento do Imposto exclusivamente para o(s) serviço(s) enquadrado(s) no(s) item(ns) <*atividades cadastradas pela empresa*> da lista do "caput" do artigo xº da Lei n.º 13.3333, de 33 de dezembro de 2033. Para todos os demais serviços da lista, caberá a retenção na fonte e o pagamento do Imposto."

b) "Pessoa Jurídica não cadastrada junto à Secretaria Municipal de Finanças - caberá a retenção na fonte e o pagamento do Imposto na conformidade da legislação vigente."

Tomador do Serviço – Instituição Financeira.

Prestador do Serviço – Empresa de *call Center*.

Exemplo 1 – Tomador e prestador de serviço estabelecido no Município "A".

Neste exemplo não há maiores problemas, pois tanto o tomador quanto o prestador do serviço estão estabelecidos no mesmo Município, sendo que, o tomador fará a retenção em fonte, devido a responsabilidade por substituição que lhe é imputada pela lei, e promoverá o recolhimento do ISS ao Município "A".

Exemplo 2 - Tomador e prestador de serviço estabelecido no Município "B".

Neste exemplo também não há maiores problemas, pois tanto o tomador quanto o prestador do serviço estão estabelecidos no mesmo Município, sendo que, o tomador não fará a retenção

em fonte, pois não há na lei a responsabilidade por substituição, devendo o prestador do serviço promover o recolhimento do ISS ao Município “B”, haja vista que ele é o sujeito passivo do tributo.

Exemplo 3 – Tomador do serviço estabelecido no Município “B” e o prestador do serviço estabelecido no Município “B”.

Aqui já começam a aparecer as dificuldades práticas das empresas. Neste exemplo, o tomador do serviço deve respeitar a legislação do Município ao qual está estabelecido, mesmo sendo o tomador do serviço, enquanto o prestador do serviço deve respeitar a legislação do Município “A” onde está estabelecido.

Como a prestação do serviço de *call center* não demanda o deslocamento de pessoal e/ou estrutura, sendo prestado do início ao fim no Município “A” onde ocorre a efetiva prestação dos serviços, o ISS por consequência é devido no Município “A”.

Seria simples, mas, na prática temos o Município “B” que impôs uma regra nova aos prestadores de serviços de outros Municípios, qual seja, o cadastro de prestadores de serviços de outros municípios, mais conhecido como CPOM.

Analisando a legislação do Município “B”, para que o prestador de serviço estabelecido no Município “A” preste sua atividade a tomador de serviço estabelecido no Município “B”, faz necessário um cadastro prévio, sem o qual a lei determina que o tomador promova a retenção em fonte do ISS e o recolha ao Município “B”.

Tal disposição despreza a previsão constitucional do ISS, bem como ao que traz a normatização complementar, desfigurando o local da prestação de serviço e deslocando territorialidade característica desta exação.

Na hipótese do prestador de serviço não ter o cadastro no Município “B”, o tomador do serviço fará a retenção em fonte do ISS, em respeito a legislação local, promovendo na sequência o recolhimento do imposto ao Município “B”.

Feito isso, o prestador do serviço estará sujeito ao cumprimento do ISS no Município “A”, por ser onde encontra-se estabelecido e onde o serviço foi prestado.

Nesse contexto surge para o prestador do serviço três saídas: 1ª solicitar ao tomador do serviço o comprovante do recolhimento do ISS ao Município “B” e apresentar este comprovante ao Município “A”, argumentando que o serviço prestado já fora submetido ao ISS; 2ª o prestador do serviço deve ingressar com uma ação de consignação em pagamento, incluindo no pólo passivo os dois Municípios e promovendo o depósito judicial da quantia exata do ISS devido na maior alíquota e 3ª solicitar ao tomador do serviço o comprovante do recolhimento do ISS ao Município “B”, para que possa formular um pedido de restituição, haja vista o pagamento que fora obrigado a realizar a título de ISS no Município “A”.

A primeira saída tem chance de perda provável, pois o prestador de serviço está submetido à legislação do Município “A”, não tendo qualquer relação com a legislação do Município “B”, de modo que, o prestador do serviço jamais conseguirá esquivar-se de pagar o ISS ao Município “A” alegando que já pagou para o Município “B”, pois além disso, há de praxe a disposição legal de responsabilidade subsidiária do prestador do serviço, onde o Município “A” caso não encontre o tomador ou o comprovante de sua retenção e recolhimento para o Município “A”, o prestador responderá pelo tributo devido.

Na segunda saída temos uma dificuldade prática, pois envolve o relacionamento entre o prestador e o tomador do serviço (cliente); para que a ação fosse proposta fatalmente o prestador do serviço teria atritos com o tomador na esfera fiscal, o que poderia estremecer o relacionamento comercial – fora isso – a saída tem chance de perda remota, pois o judiciário definiria qual o Município é competente para a cobrança do ISS.

Pela terceira saída é o que realmente ocorre, o prestador do serviço terá que realizar o pagamento do ISS ao Município “A”, a fim de extinguir o crédito tributário, e de posse do comprovante da satisfação do crédito somado ao comprovante do recolhimento do ISS ao Município “B” realizado pelo tomador do serviço, deve o prestador dirigir-se ao Município “B” e buscar a restituição do ISS retido e recolhido indevidamente pelo tomador do serviço.

No entanto, a todo o momento falamos no comprovante do recolhimento do ISS realizado pelo tomador do serviço, em razão da responsabilidade por substituição – na prática este comprovante é quase impossível obter, raramente os tomadores remetem ao prestador o comprovante do recolhimento.

Novamente teríamos uma questão comercial suprimindo o direito do prestador do serviço, pois ingressar com uma ação de exibição de documentos contra um cliente (tomador do

serviço) é praticamente inviável comercialmente, em razão disso, muitas e muitas vezes o prestador do serviço se vê recolhendo o ISS duas vezes sobre uma mesma prestação de serviço.

Cabe ainda ressaltar que, o Superior Tribunal Federal julgou como constitucional a exigência do cadastro de prestadores de serviços de outros Municípios – CPOM, entendendo que é apenas um requisito e não a criação de um novo critério à constituição do ISS, deixando ainda mais claro que a terceira saída é a melhor solução.

Analisando os requisitos para cadastro no CPOM, verifica-se que não há motivos para um prestador de serviço não tê-lo, fazendo com que acreditemos que os exemplos acima são aspirações imaginárias, pois basta um simples cadastro e não teríamos qualquer problema em prestar serviço do Município “A” ou “B” a qualquer tomador de qualquer localidade, mas não é o que ocorre no dia-a-dia.

Na rotina empresarial, a dinâmica dos trabalhos faz com que as empresas tenham filiais, mudem de endereço, ampliem suas atividades, e pratiquem outras situações que acabam fazendo com que um cadastro até então ativo seja bloqueado pela Municipalidade às vésperas do faturamento, criando exatamente as condições perfeitas para que nossos exemplos tornem-se realidade.

6. CONCLUSÃO

Diante do trabalho desenvolvido vimos que o ISS é um imposto submetido à legislação do Município em que o prestador do serviço é estabelecido, ou nos casos em que ocorre o deslocamento de pessoal e/ou estrutura do prestador, à legislação do Município em que o serviço fora efetivamente prestado, seguindo uma lógica espacial e territorial, ora, se o serviço é prestado no estabelecimento do prestador no Município “A” a quaisquer tomadores estabelecidos em quaisquer Municípios do País, será no Município “A” que o serviço será oferecido à tributação.

No entanto, caso a prestação de serviço dependa que o prestador se desloque a cada um dos Municípios do País, então será em cada um destes Municípios que o serviço será oferecido à tributação.

Dessa forma, fica claro identificar que a territorialidade é inerente ao ISS, sendo o ponto de partida para a análise de qualquer situação que o envolva.

Sob as bases do ISS, o Ente Tributante visando otimizar a administração tributária, desenvolveu a sistemática da substituição tributária, conferindo a responsabilidade do pagamento do tributo ao tomador do serviço, por substituição ao prestador do serviço.

A mudança das figuras, tirando do sujeito do tributo (prestador do serviço) o dever de pagar o tributo, cumprindo com a obrigação tributária, não teve outra motivação senão otimizar a arrecadação do ISS.

Através da substituição tributária, quem tem o dinheiro para pagar o serviço realiza o recolhimento do tributo devido pelo prestador do serviço; ao tomador pouco importa, pois o recurso financeiro não sai dos seus cofres, mas sim do prestador do serviço através da retenção.

Parece que o Ente Tributante criou o sistema perfeito para que não tenha que se preocupar em fiscalizar os milhares de prestadores de serviços, pois através da retenção em fonte parametrizada na nota fiscal eletrônica tudo ficou automático, sem qualquer custo à administração tributária dos Municípios.

Veja que, basta o prestador emitir a nota fiscal do seu serviço que imediatamente o tomador recebe a informação de que o ISS deverá ser retido em fonte e recolhido por este.

Até aqui estamos diante de um sistema perfeito, onde as bases legais do ISS são respeitadas, a territorialidade é preservada e o sistema de arrecadação não corre risco de inadimplência.

Ocorre que, quando mergulhamos nas legislações das Municipalidades, podemos verificar que existe todo um esquema montado para que o ISS não saia de suas divisas, como é o caso do cadastro CPOM e a responsabilidade subsidiária do prestador do serviço.

Nesses casos, o Município cerca de todas as formas a possibilidade de receber o tributo devido, seja do tomador seja do prestador do serviço.

Sendo repetitivo, na rotina empresarial a dinâmica dos trabalhos faz com que as empresas tenham filiais, mudem de endereço, ampliem suas atividades, e pratiquem outras situações que acabam fazendo com que um cadastro CPOM até então ativo seja bloqueado pela Municipalidade às vésperas do faturamento, criando exatamente as condições perfeitas para que o prestador do serviço sofra a exação do ISS duas vezes.

Ou ainda, no caso de o tomador promover a retenção em fonte e não promover o pagamento do ISS poderá a Municipalidade exigir do prestador do serviço o ISS através da responsabilidade subsidiária.

Com efeito, em ocorrendo o pagamento em duplicidade o prestador do serviço terá que buscar a restituição do ISS pago indevidamente, sujeitando-se a morosidade da restituição, haja vista que, a maioria dos Municípios não permite a compensação do ISS.

Nota-se que o Ente Tributante envidou esforços para aprimorar a arrecadação, estabelecendo critérios cada vez maiores para que o prestador do serviço consiga exercer suas atividades.

Por outro lado, não verifica-se qualquer esforço do Ente Tributante para aprimorar as falhas no sistema perfeito que ocorrem na prática, pois caso o cadastro CPOM seja bloqueado ou indeferido, levam aproximadamente 30 (trinta) dias para que uma solução administrativa seja tomada, seja através de recurso administrativo ou através do pedido de um novo cadastro.

Na dinâmica empresarial, 30 (trinta) dias é uma eternidade, pois se um mês de faturamento ocorre o pagamento do ISS em duplicidade, a alíquota que geralmente é de 5% (cinco por

cento) torna-se 10% (dez por cento) – acarretando prejuízo imediato em atividades como a de *call center* onde a margem de lucro gira em torno de 4% (quatro por cento).

Não bastassem inúmeros fatores imprevisíveis que ocorrem no dia-a-dia das empresas, afetando sua margem e seus resultados, o recolhimento do ISS em dobro gera um impacto desastroso.

Com isso, conclui-se que a sistemática da substituição tributária é positiva no que tange a eficiência arrecadatória, no entanto, a busca por esta eficiência tem feito com que os Municípios extrapolem suas prerrogativas e competências, criando mecanismos que muitas vezes geram grandes prejuízos à atividade empresarial, o que pode trazer reflexos negativos em outras áreas como a geração de emprego e o consumo.

REFERÊNCIA BIBLIOGRAFICA

CARVALHO, P. B. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 318.

MACHADO, H. B. *Curso de direito tributário*. 29ª . ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 150.

TORRES, R. L. *Curso de direito financeiro e tributário*, 15ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 260, 261.

SABBAG, E. *Manual de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 637

CASSONE, V. *Teoria da norma tributária*. 8ª Ed. São Paulo: Lael, 1974, p. 114

Rocha, V. O. *Determinação do montante do tributo*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1995, p. 103

Amaro, L. *Direito tributário brasileiro*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 248

REsp nº 252.114/PR, e, REsp nº 399.249/PR de relatoria do Min. Peçanha Martins.

EResp nº 130.172/CE de relatoria da Min. Nancy Andrighi

REsp nº 1.124.862/GO, e, REsp nº 1.175980/CE, relatora Min. Eliana Calmon.