

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

RENATO ROSA DO NASCIMENTO

**MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA (ISSQN)**
CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E A BITRIBUTAÇÃO

TAUBATÉ
2020

RENATO ROSA DO NASCIMENTO

**MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA (ISSQN)**

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E A BITRIBUTAÇÃO

Trabalho de Graduação apresentado como exigência parcial para a obtenção do diploma de Bacharel em Ciências Jurídicas pela Universidade de Taubaté.

Orientação: Prof. Daniel Gomes de Freitas.

TAUBATÉ

2020

Renato Rosa do Nascimento

**MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA (ISSQN)**

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E A BITRIBUTAÇÃO

Trabalho de Graduação apresentado
como exigência parcial para a obtenção
do diploma de Bacharel em Ciências
Jurídicas pela Universidade de Taubaté.

Data: _____

Resultado _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Daniel Gomes de Freitas

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. Dr. _____

Assinatura _____

RESUMO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme assevera o art. 156, *caput*, III, da Constituição Federal. A Lei Complementar nº 116/2003 define em seu art. 3º que o serviço considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador ou, na sua ausência, no local onde está situado o domicílio do prestador. Todavia, estabeleceu vinte e duas exceções à referida regra geral, estabelecendo que o respectivo imposto deve ser recolhido no local da efetiva prestação do serviço. Assim, diversas dúvidas surgem quando um contribuinte presta serviço em Município diverso daquele em que está situado o seu estabelecimento ou domicílio, sendo uma fonte constante de conflito de competência quanto à identificação do município competente para exigir o ISSQN sobre aquela prestação de serviço. Além disso, alguns Municípios têm estabelecido legislações tributárias, com caráter fiscalizatório, como a exigência do Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM), no entanto, traz como consequência a incidência do ISSQN. Neste contexto, o presente trabalho tem como objetivo discutir os critérios da regra-matriz de incidência do ISSQN, visando a correta identificação do Município responsável pela exação. Outrossim, analisar a constitucionalidade e a ocorrência da bitributação decorrente da relação do contribuinte que pratica o fato gerador do ISSQN com a legislação tributária que exige desses prestadores de serviços o CPOM junto às suas respectivas Secretarias da Fazenda.

Palavras-chave: Bitributação, CPOM, ISSQN, Competência, Estabelecimento do Prestador, Serviços.

ABSTRACT

The service tax (ISSQN) is a duty under jurisdiction of the Municipalities and the federal district, as described in the art. 156, caput, III, of Federal Constitution. The Complementary Law 116/2003 establish in its art. 3rd the service is considered provided and the tax due at the place of establishment of the service provider. However, it has prescribed twenty-two exceptions related to the general rule, which says that ISSQN should be collected to the Municipality where the services were effectively provided. Thereby, several doubts and questions emerge when a taxpayer provides services in different Municipalities from the one his providing services is placed, since a conflict among the jurisdiction power of the county can arise, due to the fact that they both want to receiver the levied tax on the service. Furthermore, some Municipalities have established tax legislation with inspection nature, as Register of Providers from Other Municipalities (CPOM), nonetheless, with the incidence of the ISSQN. In this context, the present work has the main goal to discuss about the rule-matrix incidence of the ISSQN in order to identify the right county to collect the tax services. Likewise, this study analyses the constitutionality and the phenomenon of the double taxation when the taxpayer practices the ISSQN taxable event considering the tax legislation related to the CPOM with their respective finance secretariats.

Key words: Double taxation, CPOM, Jurisdiction, Establishment of Services Provider, Services.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
1.1 Delimitação do Tema e Justificativa	6
1.2 Técnica de Pesquisa	7
2 HISTÓRICO DO ISSQN	8
3 PRINCÍPIOS	12
3.1 Princípio da Territorialidade	14
4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	17
4.1 Competência Tributária do Município para Instituir o ISSQN	18
5 FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR	22
5.1 Hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária	22
5.2 Lei Complementar nº 116/2013	24
6 REGRA DA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN	31
6.1 Critério Material	31
6.2 Critério Temporal	33
6.3 Critério Espacial	35
6.4 Critério Pessoal	36
6.5 Critério Quantitativo	40
7 ESTUDO DE CASO	43
7.1 Cadastro de Prestadores de Serviços na Secretaria de Finanças de São Paulo – Lei nº 14.042/04	47
7.2 Retenção do ISSQN na fonte, Lei nº14.042/05 art. 9º-A, § 2º	54
7.3 A Responsabilidade tributária de terceiro, Lei nº14.042/05 art. 9º-A, § 2º	55

7.4 CPOM Afronta Princípio da não discriminação tributária - art. 156 Constituição Federal.....	58
8 A BITRIBUTAÇÃO	61
9 DA AÇÃO CONSIGNATÓRIA E DA REPETIÇÃO DE INDÉBITOS.	63
10 CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

O Estado para se capitalizar possui basicamente duas fontes de receitas, classificadas como: receita originária, não tributária, quando decorre de atividades econômicas praticadas pelo próprio Estado, por exemplo, aluguel de imóveis públicos; e receitas provenientes dos lucros e dividendos de empresas públicas ou de empresas de sociedade de economia mistas. A outra fonte de receita são as chamadas receitas derivadas ou receitas de natureza tributária, que consiste na transferência de parte do patrimônio do particular, ora chamado de contribuinte, para os cofres do Estado (CAPARROZ, 2018, p. 36).

Esta transferência é compulsória, ou seja, se estabelece por meio de um vínculo de subordinação do particular para com o Estado através da manifestação do poder de tributar.

As receitas derivadas, constituem a maior fonte de arrecadação do Estado, estando suas regras tributárias expressas na Constituição Federal, no Título VI – Da Tributação e do Orçamento.

Os tributos são apresentados no primeiro artigo do capítulo referente ao sistema tributário nacional, assim prescreve o art. 145 da Constituição Federal:

Art. 145. A união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição;
III - contribuição de melhorias, decorrentes de obras públicas (BRASIL, 1988).

Assim, verifica-se que a Constituição Federal define como gênero o tributo e como espécies, os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias. Pela definição dada pela Constituição Federal apenas o imposto não exige uma contraprestação por parte do Estado. No entanto, para os demais tributos, taxas e contribuição de melhorias se faz necessária a contrapartida do Estado, ou seja, a execução de um serviço por parte do Poder Público para a cobrança dos tributos em discussão.

Os impostos de competência tributária dos Municípios estão definidos no art. 156 da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I – propriedade predial e territorial urbana;
II – transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza e 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. 151, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988).

Dentre os impostos de competência dos municípios, merece destaque especial o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), pois constitui uma importante fonte de receita dos municípios, bem como, uma fonte de conflito permanente na identificação do município competente para exigir o ISSQN, quando o prestador e o tomador de serviços estão em municípios distintos.

Diante desse cenário, o ISSQN talvez seja o imposto mais polêmico, pois com muita frequência há conflito de competência tributária entre os entes tributantes. De um lado, os municípios querendo arrecadar cada vez mais, muitas das vezes, utilizando de legislação tributária que extrapola os limites da tributação imposto pelo dispositivo constitucional, e do outro, os contribuintes que desejam reduzir a carga tributária, principalmente do setor de serviço considerada elevada (SABBAG, 2017, p.1165).

Neste contexto, o presente trabalho tem como objetivo discutir os critérios da regra-matriz de incidência do ISSQN, em especial, o critério espacial, visando a correta análise sobre o local da incidência do fato jurídico tributário do ISSQN, e, conseqüentemente, o local da sua exação.

O presente trabalho, também, analisará a relação do contribuinte que pratica o fato gerador do ISSQN com a legislação tributária de alguns municípios que exigem destes prestadores de serviços o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) junto às suas respectivas Secretarias da Fazenda, buscando responder aos frequentes questionamentos sobre a ocorrência do fenômeno da bitributação do ISSQN decorrente da instituição desse cadastro, assim como, analisar a constitucionalidade da lei municipal que exige o CPOM.

Ressalte-se que esse questionamento é objeto central do Recurso Extraordinário 1.167.509/SP, *in verbis*:

ISS – CONTRIBUINTE – ESPECIAL – ISONOMIA – CADASTRO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL – CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia alusiva à constitucionalidade de lei municipal a determinar retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – pelo tomador de serviço, em razão da ausência de cadastro, na Secretaria de Finanças de São Paulo, do prestador não estabelecido no território do referido Município (BRASIL, 2018).

Cumprе ressaltar que este estudo não tem a intenção de responder de forma unívoca aos questionamentos doutrinários sobre os conflitos de competência da matéria em pauta, mas de prover uma conclusão com fundamento no texto constitucional e nos conceitos do direito tributário.

Em suma o presente trabalho consiste na apresentação de alguns institutos jurídicos que o contribuinte do ISSQN poderá utilizar como meio de prevenir e de se contrapor aos efeitos danosos da bitributação.

1.1 Delimitação do Tema e Justificativa

A pesquisa terá como objeto de estudo o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ISSQN ou ISS, de competência dos municípios, conforme estabelecido no art. 156, III, da Constituição Federal.

A regra-matriz de incidência do ISSQN descreve um comportamento humano, que consiste na prestação de um serviço, em determinado momento no tempo, e em local específico, local da prestação do serviço e ainda um segundo componente que estabelecerá a relação entre o sujeito passivo, contribuinte, e o sujeito ativo da relação, o fisco. Assim, sempre que ocorrer um fato gerador, conduta humana de prestar serviço, obrigação de “fazer”, que se amolda a hipótese de incidência da norma, estará estabelecida uma relação jurídica tributária com o surgimento da obrigação tributária.

Essa relação jurídica tributária tem gerado inúmeras discussões nos tribunais superiores, principalmente, devido a interpretação da norma infraconstitucional, Lei

Complementar nº 116, de 31 julho de 2003, quanto ao local da prestação do serviço. As discussões ganharam contornos constitucionais e hoje são objetos de análise pelo Supremo Tribunal Federal (STF), conforme o Recurso Extraordinário 1.167.509/SP.

Nesse cenário, o presente estudo busca interpretar a regra-matriz de incidência do ISSQN com foco no local da prestação do serviço de qualquer natureza, critério espacial, com fundamentação na interpretação do texto constitucional, buscando auxílio nos princípios do direito tributário, bem como, no posicionamento doutrinário sobre o local de fato sujeito a exação do ISSQN.

Com efeito, esta análise terá como estudo de caso a Lei nº 14.042/05 e o Decreto Lei nº 46.598/05 que determinam a obrigação de cadastro na Secretaria das Finanças de São Paulo para as empresas prestadores de serviço no município de São Paulo, domiciliadas fora deste município, ou seja, para as empresas que não devem o ISSQN no município de São Paulo. Conforme já mencionado, essa lei é objeto central do Recurso Extraordinário 1.167.509/SP, com repercussão geral, em que se questiona a sua constitucionalidade.

O estudo apresenta relevância pois, não está circunscrito ao município de São Paulo. O conflito fiscal relacionado ao ISSQN manifesta-se pelo conflito de competência tributária entre municípios, em regra, limítrofes, decorrentes de uma falha na interpretação da norma positivada, e se materializa com o surgimento da obrigação tributária gerada por dois municípios, onerando excessivamente o contribuinte na chamada bitributação.

Convém ressaltar que a legislação tributária do município de São Paulo, referente ao Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM), tem sido seguido por outros municípios dentre eles destacam-se Rio de Janeiro, Curitiba, Porto Alegre, Recife e São Luís.

1.2 Técnica de Pesquisa

A pesquisa será realizada de forma qualitativa, mediante o levantamento bibliográfico, consulta à jurisprudência, legislação e à doutrina existente.

2 HISTÓRICO DO ISSQN

O surgimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), teve início com a Constituição Federal de 1934, com fato gerador incidindo apenas sobre os serviços relacionados diversões públicas, sendo denominado de “Imposto Sobre Diversões Públicas”, conforme prescreve o art. 13, § 2º, III, da Constituição Federal de 1934 (BRASIL, 1934), *in verbis*:

Art. 13. Os Municípios serão organizados de fôrma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeito ao seu peculiar interesse e especialmente:

[...]

§ 2º Além daquelles de que participam, ex-vi dos artigos 8º, §2º, e 10, paragrapho único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I, o imposto de licenças;

II, os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a fôrma de decima ou de cedula de renda;

III, o imposto sobre diversões públicas;

IV, o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V, as taxas sobre serviços municipais (BRASIL, 1934).

O sistema tributário brasileiro praticamente não sofreu alteração com a promulgação da Constituição Federal de 1937, entretanto, em 1946 com a promulgação da Carta Magna o então denominado “Imposto Sobre Indústrias e Profissões, deixa de ser de competência dos Estados Membros e passam para o domínio dos municípios, juntamente com o “Imposto sobre Diversões Públicas”, como prescreve o art. 29, III, da Constituição Federal de 1946, *in verbis*:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

I – predial e territorial urbano;

II – de licença;

III – de indústria e profissões;

IV – sobre diversões públicas;

V – sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (BRASIL, 1946).

Somente com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) foi materializado, tal como se conhece hoje, com fato gerador individualizado da respectiva obrigação,

que veio substituir o mais secular “Imposto Sobre Indústrias e Profissões (IIP)”, inicialmente Estadual, a partir da Proclamação da República e, após a Constituição Federal de 1946, um imposto municipal (SABBAG, 2017, p. 1163).

O aparecimento do ISSQN deu-se por meio da seguinte disposição legal:

Art. 15. Compete ao Municípios o imposto sobre serviço de qualquer natureza, não compreendido na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir a que se refere este artigo das previstas no art. 12 (BRASIL, 1965).

Um ano após a edição da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, foi instituído o Código Tributário Nacional (CTN), pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que regulamentou o ISSQN nos artigos 71 a 73.

O ISSQN foi previsto pela primeira vez na Constituição Federal, de 24 de janeiro de 1967, em seu art. 25, II, *in verbis*:

Art. 25. Compete aos Municípios decretar imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, definidos em lei complementar.

Em 1968, a União em sua competência de estabelecer normas gerais de direito financeiro editou o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Esse decreto passou a regulamentar qual o município seria competente para arrecadar o ISSQN com fundamento no tipo de serviço prestado, demonstrando taxativamente quais seriam os serviços tributáveis. O Decreto-Lei nº 406/1968 revogou os artigos 71 a 73 do CTN e encontram-se atualmente em vigência (BRASIL, 1968).

Relevante alteração no sistema tributário ocorreu com a Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, nesta o imposto continuou sendo sobre os serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, que agora, poderia estabelecer, também, as alíquotas máximas do ISSQN, como prescreve o art. 24, § 4º, *in verbis*:

Art. 24. Compete aos Municípios instituir impôsto sobre:

I – propriedade territorial e territorial urbana; e

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União, ou dos Estados, definidos em lei complementar.

[...]

§ 4º. Lei complementar poderá fixar as alíquotas máxima do imposto de que trata o item II (BRASIL, 1969).

Em 1987, foi editada a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, com a publicação de uma nova lista de serviços alcançados pelo ISSQN, contemplando um total de 100 itens, frente aos 67 itens, prescritos no art. 8º do Decreto Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (BRASIL, 1987).

Com a promulgação da Constituição Federal, em 5 de outubro de 1988, o sistema tributário foi parcialmente reformulado, entretanto, a nomenclatura do ISSQN permaneceu a mesma, assim como, as principais características do ISSQN, como fato gerador do ISSQN, qual seja, a prestação de serviço de qualquer natureza, definidos em lei complementar, e a competência privativa dos municípios e Distrito Federal para, mediante a edição de lei ordinária, instituir o ISSQN.

Atualmente, o ISSQN está disposto no art. 156 da Constituição Federal da seguinte forma:

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 alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior (BRASIL, 1988).

O Código Tributário Nacional (CTN) foi recepcionado com força de lei complementar pela Constituição de Federal de 1988, art. 146, III.

No ano de 2002, foi editada a Emenda Constitucional nº 37, que estabeleceu alíquota mínima de 2% para o ISSQN nos termos do art. 88, I, Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), *in verbis*:

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

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviço anexa ao Decreto Lei 406, de 31 de Dezembro de 1968 (BRASIL, 2002).

Em 2003, foi editada a Lei Complementar nº 116, com a finalidade de dispor sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), revogando parcialmente o Decreto-Lei nº406/1968, permanecendo vigente apenas o seu art. 9º.

Atualmente, este dispositivo legal consiste na principal referência para os municípios na elaboração de suas legislações tributárias com objetivo de instituir, fiscalizar e arrecadar o imposto de sua competência. O aprofundamento do conteúdo da Lei Complementar nº 116/2003 será apresentado na Seção 5.2 do presente trabalho.

Na seção seguinte, serão apresentados os essenciais princípios que norteiam o direito tributário, sendo, portanto, elementos importantes na fundamentação das respostas aos questionamentos que o presente estudo visa responder.

3 PRINCÍPIOS

Princípios indicam valores a serem promovidos, de modo que se identificará, apenas no caso concreto, conforme as circunstâncias peculiares, qual a conduta devida.

No direito positivado, os princípios são vetores que orientam a interpretação da norma, ou seja, aponta ao operador do direito a direção para a interpretação da norma (PAULSEN, 2019, p. 71).

Os princípios, também, atuam como elementos ou fundamentos de integração das regras que compõem o sistema normativo de um país.

Neste contexto, Celso Antônio Bandeira de Melo define princípio:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (BANDEIRA DE MELLO, 2016, pp. 990-991).

Mister se faz destacar que os princípios podem ser explícitos ou implícitos. São explícitos os princípios que se manifestam de forma expressa no texto constitucional ou na norma positivada. Por outro lado, os princípios implícitos são aqueles que apesar de não estarem expressamente no texto normativo podem ser interpretados, ou até mesmo deduzidos dentro do ordenamento jurídico.

O desenvolvimento da norma tributária sofre forte influência dos princípios, dentre esses princípios jurídicos tributários merecem destaque:

Princípio da Legalidade: De acordo com o art. 5º, II, da Constituição Federal, “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988). Assim, esse princípio estabelece que um tributo só poderá ser exigível ou aumentado se existir lei que o estabeleça. A lei instituidora do tributo deverá trazer consigo os elementos descritores do fato jurídico e dos dados da relação obrigacional.

Princípio da Isonomia: pelo princípio constitucional da isonomia ou da igualdade, explícito no art. 150, II, da Constituição Federal, tem-se o dever jurídico de tratar

todos de forma igualitária. Isso não quer dizer tratamento absolutamente idêntico, mas sim, tratamento diferenciado com base nas diferentes situações fáticas encontradas. Pelo princípio da isonomia decorre de forma implícita o princípio da autonomia das pessoas que se desdobra em dois mandamentos constitucionais, quais sejam, (a) a Federação, que prevê a autonomia recíproca entre as pessoas políticas da União e dos Estados, em consonância com os artigos 21 e 23; e (b) a autonomia dos Municípios, conforme prescreve o art. 30 da Constituição Federal. Assim, verifica-se, que os entes da Federação possuem competências tributárias distintas, não sendo possível estabelecer níveis de hierarquia entre eles.

Princípio da Anterioridade: esse princípio é materializado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, que proíbe os entes políticos cobrarem tributos antes do exercício seguinte àquele que a lei foi publicada. Vale destacar, apesar do dispositivo mencionar o verbo “cobrar”, não se trata da postergação de cobrança, mas da própria existência de um fato a ser tributável. Isso significa, que só os fatos ocorridos no exercício seguinte serão fatos geradores do tributo novo.

Princípio da Irretroatividade: esse princípio é expresso no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Nesse mesmo sentido, o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN) prescreve que a alteração de crédito jurídico do órgão da administração tributária, só pode valer para os fatos ocorridos depois dessa alteração.

Princípio da Vedação ao Confisco: esse princípio é materializado no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda aos entes políticos utilizar tributos com efeito de confisco. Vale destacar, que o conceito jurídico de confisco, no caso em tela, é indeterminado, pois, não há parâmetros objetivos fixados para se avaliar a partir de que momento um tributo passa a ser confiscatório, isso acaba sendo fixado na aferição do caso concreto.

Princípio da Uniformidade Geográfica: esse princípio assevera não haver distinção de tributos em relação ao Estado, Distrito Federal ou Município, mas destacando que em alguns casos poderá ser concedido incentivos a exemplo da Zona Franca de Manaus, em consonância com o art. 151, I, da Constituição Federal.

Princípio da Não-Discriminação Tributária: nos termos do art. 152 da Constituição Federal é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer

diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Princípio da Indelegabilidade da Competência Tributária: A competência de legislar sobre matéria tributária não pode ser delegada, ou seja, a pessoa de direito público interno, investida constitucionalmente de poderes legislativos para dispor sobre um dado tributo, não pode transferir essa prerrogativa para outra pessoa jurídica de direito público interno. Entretanto, a capacidade tributária ativa, que consiste nas atribuições das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, tal capacidade pode ser objeto de delegação de poderes.

Princípio da Territorialidade: esse princípio assegura o funcionamento harmônico do sistema tributário nacional pois, estabelece que as leis tributárias produzem efeitos, em regra, apenas dentro dos limites geográficos do respectivo ente tributante.

Ressalta-se que, ocorrendo colisão de princípios, trabalha-se de modo a construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes, ponderando-os de modo a fazer com que prevaleça, na medida do necessário, aquele que tenha mais peso em face das circunstâncias específicas sob apreciação e cujo afastamento seria menos aceitável perante o sistema como um todo (PAULSEN, 2019, p. 72).

3.1 Princípio da Territorialidade

O princípio da territorialidade é o pressuposto que conduz o alcance geográfico, ou territorial, dos efeitos produzidos pela realização de um fato gerador que se amolda a hipótese de incidência da norma tributária.

Assim, pode se conceituar território como o espaço geográfico onde o Estado exerce a sua autonomia. Autonomia, manifestada na competência de editar normas que estarão, em regra, restritas ao seu território. Sendo assim, entende-se que uma norma tributária surge e produz seus efeitos em um determinado espaço territorial.

As normas produzidas por um ente tributante imperam nas suas demarcações geográficas e assim sucessivamente. Nesse contexto, é que se pauta o Direito Tributário Nacional.

O princípio da territorialidade é a regra, afirmação que pode ser deduzida a partir da interpretação do art. 102 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam a extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União (BRASIL, 1966).

A doutrina divide o conceito de territorialidade em duas diferentes espécies, quais sejam: (i) territorialidade material e (ii) territorialidade formal.

A territorialidade material está relacionada com a adoção de elementos de conexão que permite ao ente tributante de exercer sua competência tributária fora do seu limite territorial. Esses elementos buscam identificar se o sujeito passivo está relacionado com a renda produzida ou com a fonte produtora do rendimento objeto da tributação.

Por outro lado, a territorialidade formal assegura a aplicação das normas tributárias exclusivamente dentro dos limites do território daquele ente tributante, como já mencionado anteriormente, essa é a regra vigente no sistema tributário nacional, pois, a materialidade tributária de um ente tributante não poderá ser tributada por outro, em razão da divisão de competência, salvo exceções expressas no texto constitucional. Assim, quando a Constituição Federal impôs que a tributação da renda ultrapassasse os limites territoriais da União Federal, ela o fez expressamente, como assevera o art. 153, § 2º, I, da Carta Magna, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei [...] (BRASIL, 1988).

Nessa hipótese a tributação sobre a renda foi instituída através da utilização do elemento de conexão pessoa, que determina que todo e qualquer acréscimo de patrimônio auferido, por residente no Brasil, dentro do território brasileiro ou fora

dele, será alcançado pelo imposto de renda, em consonância com o princípio da extraterritorialidade tributária (GENTILE, 2010, p.27).

Diante do exposto, pode-se inferir que a Constituição Federal consolidou o princípio da territorialidade, delimitando a região de eficácia da norma tributária à região do ente tributante. Assim, fato gerador ocorrido fora desses limites geográficos não serão abarcados.

Deve-se pontuar, que os limites geográficos de eficácia da norma são estabelecidos pela própria constituição, cabendo ao legislador infraconstitucional o dever de obedecê-los, pois, caso contrário, se a norma extrapolar os limites territoriais do ente tributante que a instituiu será considerada inconstitucional, por invadir a competência de outrem.

Por fim, conclui-se que o princípio da territorialidade impõe ao ente tributante veto para instituir tributo que possa alcançar fatos jurídicos tributários além de suas fronteiras territoriais.

4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária consiste na capacidade atribuída aos entes federados para criarem normas instituidoras, ou regras-matrizes de incidência tributária, que diante de um fato jurídico dará origem a uma obrigação tributária.

A competência tributária de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição Federal em seus artigos 145 a 149-A, e, regulamentada nos artigos 6º a 8º do Código Tributário Nacional, podendo ser classificada como privativa ou concorrente. No primeiro caso, ao ente federativo é atribuído uma área reservada, que lhe cabe então disciplinar em toda a sua extensão. No caso da competência concorrente, os entes federativos podem avançar na disciplina das matérias tributárias desde que o que lhes é considerado superior não ou faça, mas a regra da União prevalece, em caso de conflitos, isso significa, que os Estados e o Distrito Federal podem legislar sobre norma tributária desde que não haja norma geral sobre a mesma matéria publicada pela União. Caso não exista norma geral, e essa venha a ser publicada, a norma produzida pelo Estado ou Distrito Federal perde sua eficácia e conseqüentemente deixa de produzir efeitos (PAULSEN, 2019, p. 95-101).

O art. 24, I, da Constituição Federal estabelece que a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente entre a União, Estados e o Distrito Federal (BRASIL, 1988).

Destaca-se que o constituinte não atribuiu competência para os municípios legislarem sobre normas gerais do direito tributário, restando-lhe dispor sobre assuntos de interesse local, em caráter suplementar à legislação federal e estadual. Isso demonstra um desequilíbrio de forças entre os entes tributantes que deveriam nos termos do art. 18 da Constituição Federal gozarem de autonomia.

A competência, como parcela do poder fiscal, é indelegável, por exemplo, não pode o Município delegar ao Estado a instituição do ISSQN. O ente tributante pode deixar de instituir o tributo, ou seja, de exercer a sua competência, mas, não poderá renunciá-la. Além disso, a competência para instituir tributos não se perde com o tempo pela falta do seu exercício (CAPARROZ, 2018, pp.198-205).

Uma das conseqüências da inobservância dos limites da competência tributária estabelecida pela Carta Magna aos entes políticos pode ser sentida

diretamente pelo sujeito passivo da relação tributária, ou seja, pelo contribuinte, que é onerado duas vezes por um mesmo fato jurídico, na chamada bitributação e ou no *bis in idem*.

A bitributação designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador. Ocorre a bitributação, por exemplo, quando o comando normativo do Estado e do Município geram uma obrigação tributária a partir de um mesmo fato gerador, prestação de serviço, ocorrendo a tributação de ICMS e ISSQN.

No caso do termo *bis in idem* designa a dupla tributação estabelecida por um único ente político sobre o mesmo fato gerador.

Importante salientar que não existe uma garantia constitucional genérica contra a bitributação e o *bis in idem*, de modo que não decorre automaticamente de identificação do fenômeno a conclusão pela sua inconstitucionalidade, mas, há várias restrições que se podem extrair expressa ou implicitamente da Constituição Federal.

Ressalte-se que com relação aos impostos a Constituição Federal vedou expressamente a bitributação e o *bis in idem*, ao estabelecer competências tributárias privativas em favor de cada ente político e determinar a competência tributária residual apenas à União, unicamente, sobre fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional em consonância com o art. 154, I, da Constituição Federal (PAULSEN, 2019, pp. 105-107).

4.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO PARA INSTITUIR O ISSQN

A competência tributária dos municípios para instituir o ISSQN é outorgada pela Carta Magna em seu art. 156, III, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput desse artigo, cabe a lei complementar;
I – fixar suas alíquotas máximas e mínimas;
II – excluir da sua incidência exportação de serviços para o exterior;
III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (BRASIL, 1988).

Por oportuno, ressalta-se que o Distrito Federal também possui competência tributária para instituir tributos municipais por força do art. 147 da Constituição Federal.

Verifica-se no comando normativo constitucional a imposição de lei complementar para definir os serviços a serem tributados pelo ISSQN, o conceito de serviço é definido pelo direito privado conforme estabelece o art. 110 da Lei 5.572/1966, Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta Magna de 1988 como lei complementar. Assim, a lista de serviços que podem ser tributados pelo ISSQN é definida pelo Lei Complementar nº 116/2003, sendo objeto de estudo da próxima seção.

Ainda, nos termos do art. 110 do CTN é vedado a alteração do conceito de serviço estabelecido pelos diplomas normativos do direito privado, *in verbis*:

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 explicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar a competência tributária (BRASIL, 1966).

Nos termos do art. 3º, § 2º, do Código de Defesa do Consumidos, “serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes da relação trabalhista” (BRASIL, 1990).

Toda via, o STF decidiu extrapolar o conceito civilista de prestação de serviços conforme julgado do RE 651.703/PR a seguir exposto:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CFRB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 e 110 DO CTN AS OPERADORES DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO

SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ARTIGO 156, III, DA CFRB/88.

O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos de Privados de Assistências à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde).

A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termos ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade do direito tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.

O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pelo qual não há um primado do Direito Privado.

O artigo 110, do CTN, não vincula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.

O conceito de prestação de “serviço de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de forma a gerar confusão entre os planos normativos.

(...), (BRASIL, 2017).

Diante do exposto, remata-se que o Distrito Federal e os Municípios são os únicos entes federados que possuem competência tributária para instituir, mediante lei ordinária, o ISSQN, devendo os demais entes da federação se abster de instituir imposto utilizando como fato gerador o serviço de qualquer natureza, sob o risco de incorrer em conflito de competência e, conseqüentemente, na produção de normas tributárias sem eficácia, pois estariam em desacordo com a Constituição Federal.

Merece pontuar, que o conflito de competência pode ocorrer quando os entes tributantes possuem dúvidas quanto ao comportamento que se deseja tributar, chamado pela doutrina de critério material, por outro lado, o local onde o fato gerador é materializado, critério espacial, também é fonte de conflito no que tange a questão tributária entre os entes políticos da República.

Nesse cenário, nos termos do art. 146, I, da Constituição Federal, caberá a lei complementar o papel constitucional de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes tributantes.

O estudo da lei complementar é fundamental para identificarmos os possíveis pontos de sobreposição da competência quanto à instituição do ISSQN entre municípios, em regra limítrofes, permitindo fundamentar a resposta aos

questionamentos que o presente estudo visa responder, por isso, será tema da próxima seção.

5 FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR

A lei complementar tem como objetivo regulamentar uma norma prevista na Constituição Federal.

Existem duas grandes diferenças entre a lei complementar e a lei ordinária, a primeira do ponto de vista material e outra do ponto de vista formal.

Quanto ao aspecto material, as hipóteses de regulamentação da Constituição por meio de lei complementar estão previstas de forma taxativa no texto constitucional. Em relação às leis ordinárias, o campo material por elas ocupada é residual, ou seja, tudo que não for regulamentado por lei complementar, decreto legislativo e resoluções.

No tocante ao aspecto formal, a grande diferença entre lei complementar e lei ordinária está no quórum de aprovação de respectivo Projeto de Lei. Enquanto a lei complementar é aprovada com um *quorum* de maioria absoluta, as leis ordinárias o serão pelo *quorum* de maioria simples ou relativa (LENZA, 2017, p. 655).

5.1 Hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária

Essa matéria é muito discutida na doutrina, com posicionamento divergentes e com fortes argumentos nos dois sentidos. Concernente aos juristas que entendem haver hierarquia da lei complementar sobre a lei ordinária, destacam-se, Geraldo Ataliba, Nelson Sampaio, Haroldo Valadão, Pontes de Miranda, dentre outros. Para os ilustres juristas a lei complementar apresenta-se como uma *tertium genus*, localizada entre a constituição e a lei ordinária. A hierarquia se dá em decorrência do *quorum* mais qualificado e das hipóteses taxativas de previsão da lei complementar.

Por outro lado, Celso Bastos, Michel Temer, Leda Pereira Mota, Celso Spitzcovsky, dentre outros, entendem inexistir hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, na medida em que ambos encontram o seu fundamento de validade na Constituição Federal (LENZA, 2017, p. 655-658).

O Supremo Tribunal Federal (STF) se posicionou no sentido da inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, conforme julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento, AI-AgR N° 551.597/RS.

TERCEIRO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSO CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. MENÇÃO EXPRESSA AO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL NA DECISÃO RECORRIDA. DESNECESSIDADE. TRIBUTÁRIO. COFIS. INSEÇÃO. REVOGAÇÃO. LEI 9.430/96. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I-A exigência de prequestionamento não impõe que a decisão recorrida mencione expressamente o dispositivo constitucional indicado como violado no recurso extraordinário. Basta, para a configuração do requisito, o enfrentamento da questão pelo juiz de origem.

II-A questão referente à possibilidade de revogação, por meio da Lei 9.430/96, da isenção da COFINS concedida pela LC 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais possui natureza constitucional.

III-O plenário desta Corte, no julgamento dos recursos extraordinários 377.457/PR e 381.984/MG, Rel. Min Gilmar Mendes, consolidou o entendimento no sentido da constitucionalidade da revogação, por meio da Lei 9.430, da isenção da COFINS concedida pela LC 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais. Precedentes.

IV – Agravo regimental improvido (BRASIL, 2011).

Merece destaque, o voto esclarecedor do Excelentíssimo Ministro do STF Ricardo Lewandowski:

[...] 1. A norma revogada – embora inserida formalmente em lei complementar – concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se à disposição de lei federal ordinária, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia revogar, como efetivamente revogou. 2. Não há violação do princípio da hierarquia das leis – *rectius*, da reserva constitucional de lei complementar – cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela constituição às leis complementares (BRASIL, 2011).

Diante do exposto, conclui-se que haverá hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária apenas nos casos em que esta extrair o seu fundamento de validade daquela, caso contrário, terão as referidas leis âmbito de atuação diversos, onde uma não invadirá a competência da outra.

5.2 Lei Complementar Nº 116/2003

A competência tributária dos municípios para a instituição do ISSQN é limitada, pois a Constituição Federal em seu art. 156, III, estabelece a intermediação de lei complementar para, dentre os serviços de qualquer natureza, aqueles que poderão ensejar a instituição do imposto por parte dos municípios. Assim, o ISSQN é um imposto municipal, dependente de lei ordinária, porém sua estrutura normativa esta disciplina na Lei Complementar nº 116/2003.

Antes da publicação da Lei Complementar nº 116/2003, o ISSQN era regulamentado pelo Decreto-Lei nº 406/68, que em poucos dispositivos normativos delineava o tributo. Esse Decreto-Lei estabelece que o ISSQN é devido no local do estabelecimento do prestador de serviço, apresentando como única exceção os serviços referentes a construção civil. O Decreto-Lei 406/68 foi recepcionado pela Carta Magna com força de lei complementar e ainda permanece vigente no ordenamento jurídico pátrio, conforme se verifica na ementa do Recurso Extraordinário (RE) 262.598-1/PR.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DO VALOR DE SUBEMPREITADAS TRIBUTADAS. ART. 9º, § 2º, “B”, DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da república. Precedentes: Recursos Extraordinários ns. 236.604 e 220.323.2. O disposto no art. 9º, § 2º, alínea “b”, do Decreto-Lei n. 406/68 não contraria a Constituição da República (BRASIL, 2007).

O Decreto-Lei 406/68 à época da sua publicação, provavelmente, cumpria o seu papel de delimitar a área geográfica de eficácia da norma instituidora do ISSQN mitigando os chamados conflitos de competência tributária entre os municípios, pois pressupõe-se que no final da década de 60, época da sua publicação, os serviços prestados, em regra, eram realizados no próprio estabelecimento do prestador, exemplo, os serviços de manutenção de uma televisão ou qualquer outro equipamento eletrônico, só poderia ser realizado na oficina do prestador que correspondia ao local do tomador do serviço, entretanto, nos dias atuais é possível a contratação de serviços como, manutenção de equipamentos eletrônicos, para ser

executado fora do município do prestador de serviço, ou seja, no município do tomador do serviço, ou mesmo em um terceiro município.

Reconhece-se que, com o desenvolvimento econômico e tecnológico, as empresas de prestação de serviços passaram a expandir sua área de atuação fora dos limites de sua sede. Nesse cenário, com o objetivo de reduzir custos tributários muitas empresas estabeleciam-se em municípios limítrofes aos grandes mercados consumidores, para se beneficiar de alíquotas tributárias menores, mas efetivamente, exerciam toda sua atividade produtiva em outro município.

Neste contexto de insegurança jurídica, desenvolveu-se a chamada “guerra fiscal” que se estabelece, principalmente, entre municípios limítrofes, com a consequente multiplicação das controvérsias quanto a interpretação das normas.

Vale destacar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), à época, mostrava-se divergente do comando normativo estabelecido no Decreto-Lei 406/68. Cumpre ressaltar que o STJ, conquanto não afastasse a validade do art. 12 do Decreto-Lei nº406/68, legitimava solução diversa, entendendo que o “local da prestação do serviço” era aquele no qual se prestava ou consumia o serviço.

Sublinha-se que tal entendimento buscava certa coerência jurídica, com fundamento no princípio da territorialidade, postulado constitucionalmente implícito, além de coibir a extraterritorialidade, reforçava a autonomia do poder de tributar dos municípios, não podendo esse poder, constitucionalmente instituído se limitado por norma infraconstitucional (SABBAG, 2017, p. 1166).

O entendimento do STJ é expresso de forma esclarecedora no julgamento do REsp Nº 54.002/PE com ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO LEI N. 406/68.

Embora a lei considere o local da prestação de serviço o do estabelecimento do prestador (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISSQN), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele município o poder de tributar as prestações em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido em território de município onde não se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente (BRASIL, 1994).

Segue outra ementa, relativa a julgamento do EREsp N° 130.792/CE ocorrido em 2000:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES. I. Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade de crédito tributário, ainda que se revele o teor do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei n. 406/68. II. Embargos rejeitados (BRASIL, 2000).

Marca-se que o posicionamento do STJ tem seu fundamento no princípio da territorialidade, estando em posição diametralmente oposta ao princípio da legalidade o que contribuiu para ampliar os conflitos entre os municípios, elevando o nível da insegurança jurídica, aumentando a guerra fiscal e o número de questionamentos jurídicos com a arguição de lesão ao princípio da legalidade e da bitributação.

A Lei Complementar n° 116/2003 surgiu com o objetivo de dispor sobre os conflitos de competência tributária entre os municípios, na expectativa de mitigar essa guerra tributária em curso, exercendo seu papel normativo em consonância com o art. 146, I, da Constituição Federal.

Entretanto, a Lei Complementar n° 116/2003 não adotou o princípio da territorialidade como fundamento da sua estrutura normativa, seguindo orientação contrária à do STJ. Desse modo, acabou por adotar um sistema normativo misto, muito parecido com o Decreto-Lei 406/68 para determinação do “local de prestação do serviço”, que continua sendo fonte de dúvidas e inseguranças jurídicas.

Na tentativa de diminuição do conflito fiscal entre municípios a Lei Complementar n° 116/2003 trouxe em seu art. 3°, *caput*, uma regra geral segundo o qual o sujeito ativo do ISSQN é o município do estabelecimento do prestador do serviço, ou na falta desse, o do domicílio do prestador, não importando onde o serviço viesse a ser prestado. Entretanto, no mesmo artigo o comando normativo trouxe uma lista de 20 incisos, considerados exceção ao “local do estabelecimento do prestador”, sendo a exação tributada no local do tomador do serviço, ou seja, no local da prestação do serviço, assim prescreve o art. 3°, *in verbis*:

Art. 3. 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 XXV, 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 hipóteses 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 do lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista em 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, reparação do solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de floresta para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XII da execução dos serviços de escoramento, contenção de encosta e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento 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 7.17 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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

XVI – dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

- XVII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitem do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12.13, da lista anexa;
- XIX – do Município onde está sendo o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa;
- XXIII – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XXIV – do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (BRASIL, 2003).

Importante mencionar que os incisos: X – da execução dos serviços de saneamento ambiental, purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres; e XI – do tratamento e purificação de água, da referida Lei Complementar, foram vetados pelo Ministério das Cidades com fundamento de que essa tributação poderia comprometer os esforços do governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos.

Os incisos XIII, XIV e XV do art. 3º da LC 116/2003 estão com eficácia suspensa devido a medida cautelar concedida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.835.2018 Distrito Federal que tem por objeto dispositivos de Lei Complementar nº 116/2003, com redação conferida pela Lei Complementar nº 157/2016, que definiram que o ISSQN é devido no local do domicílio do tomador para determinados serviços. Segue fundamentação da Medida Cautelar concedida pelo Excelentíssimo Ministro Alexandre de Moraes:

[...] **CONCENDO A MEDIDA CAUTELAR** pleiteada, ad. Referendum do Plenário desta SUPREMA CORTE, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar nº 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003, bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de total legislação editada para sua direta complementação. (BRASIL, 2018)

Ressalta-se que as exceções trazidas pelo comando normativo, implica necessariamente na utilização de mão-de-obra no local da prestação do serviço, por isso, o ISSQN é devido no município da prestação do serviço.

A Lei Complementar nº 116/2003 também inovou ao trazer uma lista com 40 itens e subitens listando quais os serviços prestados sofreriam a incidência do ISSQN.

Essa foi mais uma fonte de discussão e controvérsia pois, a definição de serviços em lista de norma infraconstitucional confronta com a autonomia dos municípios para instituir impostos. No entendimento de parte da doutrina, não poderia os municípios ficarem subordinados aos interesses do Congresso Nacional, impossibilitando-os de auferir os valores do ISSQN necessários ao atendimento de sua necessidade.

Todavia, não resta dúvidas que a própria Carta Magna estabelece a necessidade de lei complementar para definir os “serviços de qualquer natureza”, tributado pelo ISSQN. Assim, pode-se concluir que sem prejudicar a autonomia dos municípios, a lista de serviços tem como objetivo evitar eventuais conflitos de competência em razão de materialidades assemelhadas afetas a União, Estados e Distrito Federal (PAULSEN, 2012, p. 485).

O STJ firmou a diretriz de que é taxativa a lista de serviços, embora admita interpretação ampla e analógica, conforme REsp 1.111.234/PR, sob o rito de recurso repetitivos (art. 543-C do CPC), cuja decisão restou assim ementada:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. 2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (BRASIL, 2009).

A Lei Complementar n° 116/2013 também editou o percentual máximo da alíquota do ISSQN em 5%, conforme dispõe o art. 8° da referida Lei Complementar:

Art. 8. As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza são as seguintes:

(...)

II – demais serviços 5 % (BRASIL, 2003).

A fixação da alíquota máxima do ISSQN pelo poder legislativo está em consonância com o princípio da capacidade contributiva, buscando evitar a majoração excessiva da alíquota pelo fisco municipal. Não se deve deixar de ponderar, que tal imposição corresponde a mais uma interferência na autonomia dos municípios para instituir impostos.

Quanto a alíquota mínima, a Lei Complementar n° 116/2003 se mostrou omissa, não se preocupando com as consequências da guerra fiscal, ora, se não existe uma alíquota mínima, um determinado município poderia zerar a sua alíquota do ISSQN com o objetivo de atrair empresas de um determinado segmento para o seu município.

Como a Lei Complementar n° 116/2003 não estabeleceu o valor da alíquota mínima, o art. 88 da ADCT, dispõe sobre a alíquota mínima do ISSQN.

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

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexas ao Decreto-Lei n. 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 de alíquota mínima estabelecido no inciso I (BRASIL, 1988).

6 REGRA DA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

A norma jurídica tributária é formada por uma estrutura lógica onde estão presentes as hipóteses de incidência e, conseqüente normativa, também denominada de regra-matriz de incidência tributária.

A regra-matriz de incidência tributária é composta, basicamente, por duas estruturas, a primeira, denominada antecedente, que descreve as hipóteses de incidências, ou seja, descreve um comportamento, e que está vinculada a um conseqüente, segunda responsável por estabelecer a relação entre o fisco e o contribuinte.

Antecedente e conseqüente são compostos por determinado critérios, estando todos eles vinculados entre si. Três são os critérios que compõem as hipóteses de incidência: critério material, representado por um comportamento, uma conduta humana, praticada em um determinado local, critério espacial, associado no tempo, critério temporal. Por sua vez, dois são os do conseqüente: critério pessoal, que consiste na definição do sujeito ativo e passivo, e critério quantitativo, este relacionado com a base de cálculo e alíquotas. É da junção de todos esses elementos que surge a obrigação tributária (GENTILE, 2010, p. 60).

A hipótese incidência dará a descrição fática normativa de um evento que, uma vez ocorrida essa conduta ou comportamento, desde que ela se amolda na descrição da norma, dará ensejo a uma relação jurídica tributária nos termos estipulados pelo legislador.

Assim, percebe-se que a obrigação tributária surge mediante uma conduta humana, um fato gerador que se enquadra na regra de incidência da norma.

6.1 Critério Material

O critério material da regra-matriz de incidência tributária descreve a conduta humana que consiste na “prestação de serviço de qualquer natureza”, não interessando os aspectos secundários da relação jurídica, como os meramente negociais ou documentais.

Assim, a análise do conceito “prestar serviço” tributável pelo ISSQN é importante para a determinação do critério material desse tributo.

A prestação de serviço corresponde a um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, em conformidade com as diretrizes do direito privado.

A obrigação de “fazer” corresponde a uma prestação de um serviço, utilidade ou comodidade, a terceiro, de modo personalizado e incindível, mediante remuneração, configurando de modo negativo à “obrigação de dar” que consiste na entrega de coisa móvel ou imóvel a terceiro.

A exclusividade do ISSQN sobre a prestação de serviços deve ser afastada da incidência de outros tributos como o ICMS, referente a atividades específicas como, por exemplo, empresas de concessionárias de veículos que ao venderem seu produto incide o ICMS, entretanto, ao executar a manutenção do veículo, ou qualquer outro, sujeita-se ao ISSQN.

Entretanto, essa regra não deve ser aplicada quando o serviço for considerado atividade meio, etapa de operação mercantil ou financeira, sem autonomia da obrigação principal conforme julgado do Recurso Especial 883.254/MG, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividade-fim, no caso a exploração de telecomunicações. 2. Marcelo Caron Baptista, em “ISS - Do texto a norma”, editada pela Quartier Latin, p. 692, doutrina:” a prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracteriza prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS”. 3. São serviços-meio para o alcance dos serviços-fim os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados entre outros. Não-incidência de ISS. 4. O STF tem jurisprudência consolidada no sentido de não incidir o ISS na locação de bens móveis. Reconhece, também, proteção de imunidade tributária para edição e publicidade das listas telefônica. 5. Seguimento de orientação do Supremo Tribunal Federal. Reconhecimento de ser inaplicável legislação infraconstitucional interpretada em desacordo com a jurisprudência da Corte Maior. 6. Recurso Especial provido (BRASIL, 2006).

A Constituição Federal apesar de não ter estabelecido um conceito para “serviços”, para fins de incidência do ISSQN, traz em seu texto materialidades subordinadas às obrigações de “dar” e de “fazer”, que permitem separar os respectivos campos de incidência tributária.

Nesse sentido, as hipóteses de incidência do IPI (art. 153, IV, da CF/88) e do ICMS (Art 155, II, da CF/88) harmonizam-se com o ISSQN (art. 156, III, da CF/88), devendo o conceito de produto industrializado, de mercadoria, arranjar-se com o conceito de serviço (PAULSEN, 2012, pp. 478-484).

O conceito constitucional de serviço abrange:

- a) obrigação de fazer e nenhuma outra;
- b) aquele submetido ao regime de direito privado, não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune ao imposto, conforme art. 150, VI, “a”, da Constituição);
- c) aquele que revele conteúdo econômico, realizado em caráter negocial, o que afasta desde logo, aquele prestado “a si mesmo”, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo);
- d) aquele prestado em relação de emprego ISS – não incidência sobre Cessão de Espaço em Bem Imóvel.

Necessário assinalar que o critério material do ISSQN está restrito à Lista de Serviços anexas à Lei Complementar nº 116/2003, em que pese divergências doutrinárias quanto a limitação da autonomia dos municípios por legislação infraconstitucional, a posição desse autor é no sentido da sua taxatividade, como importante instrumento de mitigação de conflitos de competência, em consonância com a jurisprudência majoritária dos tribunais superiores e, principalmente, por privilegiar o princípio da legalidade.

6.2 Critério Temporal

O critério temporal demarca o início do estabelecimento da relação jurídica tributária, ou seja, determina o momento da ocorrência da conduta humana, que produz um fato jurídico tributário, conseqüentemente, o momento da incidência tributária, que fará surgir uma relação jurídica tributária, criando um direito subjetivo

para o sujeito ativo, Estado, e uma obrigação tributária para o sujeito passivo, contribuinte.

Importante destacar que a obrigação tributária referente ao ISSQN só surgirá no momento da prestação de serviço, assim, o marco temporal inicial se dá com a prestação de serviço, não estando relacionada a nenhuma atividade complementar, como assinatura de contrato, ou mesmo, o pagamento antecipado da prestação de serviço. Esse é o entendimento do STJ, conforme expresso nos acórdãos REsp. 189.227/SP e REsp. 887.385/RJ.

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO REALIZADO E NÃO PAGO. DECRETO-LEI 408/68 art. 8º e 9º. Fato gerador do ISSQN é a “Prestação do serviço”, não importando para a incidência o surgimento de circunstâncias factuais dificultando ou impedindo o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são estranhas à tributação dos serviços prestados. 2. Recurso sem provimento (BRASIL, 1998).

TRIBUTÁRIO. ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS MEDIANTE CONVÊNIOS. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. PECULIARIDADES. Apresentação e aprovação das contas pelo prestador à empresa administrador do plano de saúde. Recurso improvido (BRASIL, 2006).

Merece destaque o voto do Excelentíssimo Ministro Teori Albino Zavascki:

Não há dúvida, e sobre o ponto inexistente controvérsia, que o fato gerador do ISS, seu pressuposto de fato, dá-se no momento da prestação do serviço, e não quando do pagamento do serviço realizado. Esta conclusão é insofismável (...)

Neste contexto, conclui-se que o papel principal do critério temporal consiste em estabelecer um marco inicial, assim como, um termo final para a obrigação tributária, sob pena de ferir a prescrição e a decadência.

6.3 Critério Espacial

O critério espacial da hipótese tributária, corresponde na regra-matriz de incidência à delimitação da área geográfica em que o fato jurídico tributário deve ocorrer para que irradiem seus efeitos, no caso do ISSQN, local onde é efetivamente prestado o serviço.

Verifica-se que não há como dissociar o critério espacial da norma tributária pois, é por meio desse critério que se estabelece onde o fato jurídico tributário ocorreu e, conseqüentemente, o local do surgimento da obrigação tributária.

Todavia, em algumas situações o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária não está explícito na norma tributária, assim, sua determinação deverá ser fundamentada no princípio da territorialidade.

Importante ressaltar, a distinção entre o critério espacial e a “área de eficácia da lei”, apesar de em determinadas circunstâncias, os dois termos serem coincidentes, o critério espacial corresponde ao campo de aplicação e incidência da norma a determinado fato jurídico, enquanto que a área de eficácia da lei corresponde aos limites geográficos em que a lei emana seus efeitos. Assim, em determinadas condições, expressamente estabelecidas na Constituição Federal, a norma tributária pode produzir efeitos fora dos limites territoriais do Estado, denominadas hipóteses de extraterritorialidade. Situação que ocorre com o Imposto de Renda que tem eficácia em todo o território nacional, mas, seu critério espacial pode abranger fato gerador ocorrido fora das fronteiras do Estado nacional (GENTILE, 2010, p. 78-86).

Com relação ao ISSQN a norma tributária, Decreto-Lei 406/68 e Lei Complementar nº 116/2003, estabelece como sujeito ativo da exação o município do estabelecimento do prestador, admitindo como exceção, o local da “prestação do serviço”, com o objetivo de solucionar os conflitos de competência entre os municípios.

6.4 Critério Pessoal

O critério pessoal da regra-matriz de incidência estabelece quem são os sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

A competência tributária para a instituição do ISSQN é atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal através do art. 156, III, da Constituição Federal. Assim, apenas esses dois entes políticos poderiam figurar no polo ativo da relação jurídica tributária. Entretanto, devido a possibilidade destes entes políticos de atribuírem a terceiros a responsabilidade por recolher, fiscalizar, dentre outras atribuições tributárias, na chamada capacidade ativa, outros entes públicos ou privados também poderão figurar no polo ativo da relação jurídica tributária (SABBAG, 2017, p. 1163-1172).

O sujeito passivo do ISSQN, segundo o art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003, é o prestado de serviço, na condição de empresa ou de prestador de serviço autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.

Também será considerado sujeito passivo, ao lado do contribuinte, o chamado responsável, nas situações em que a lei especificar em consonância com o art. 148 do CTN, *in verbis*:

Art. 148. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (tomador), a obrigação de reter o ISS, no caso de contribuinte (prestador de serviço) não emitir a nota fiscal de serviços, documento equivalente, ou o competente recibo; ou não apresentar prova de inscrição na repartição fiscal do Município.

O polo passivo da relação tributária poderá ser ocupado por mais de um devedor sempre que for parte da mesma relação jurídica tributária, no caso do ISSQN, a solidariedade ocorrerá no caso de os serviços serem prestados por um consórcio de empresas, podendo o Município exigir o tributo indistintamente de cada um dos consorciados. Nos termos do art. 125 do CTN a obrigação decorrente da solidariedade tributária é indivisível, de modo que havendo solidariedade passiva, cada um dos devedores passivos responde pelo total da dívida, e o pagamento feito por qualquer um deles aproveita-se ao demais.

Nesta esteira, merece destaque, a ementa do REsp. 884.845/SC (2006/0206565-4).

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 553 DO CPC. INOCORRENCIA. 1. A solidariedade passível ocorre, quando numa relação jurídica-tributária composta por duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietária de um imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento de IPTU, uma vez que a situação de fato – a co-propriedade- é lhes comum. 2. A Lei Complementar nº 116/2003 , definido o sujeito passivo da regra-matriz de incidência do ISS, assim dispõe: “Art. 5. Contribuinte é o prestador de serviço”. 6. Deverás, o instituto da solidariedade vem previsto no artigo 124 do CTN, in verbis: “São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei.” 7. Conquanto a expressão “interesse comum” encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isso porque feriria a lógica jurídica-tributária a integração, no polo passível da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo a doutrina abalizada, *in verbis*: “... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 1224 do Código. Vale sim, para situações que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias de um imóvel. Tratando-se, porém, da ocorrência, de fato que consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar entre sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (Paulo Barros de Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8a ed., 1996, p. 220). 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadora de um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação.

Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à situação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. “Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria de tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação nos resultados dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.” (REsp. 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. In casus, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o polo passivo da execução, tão somente pela presunção da solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operação de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. Art. 535 do CPC resta incólume se o tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos tenham sido suficientes para embasar a decisão. 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A (BRASIL, 2006, grifo nosso).

A sujeição passiva também poderá ocorrer por sucessão nos casos de falecimento em que o *de cuius* era devedor do imposto, passando a ser responsável o herdeiro; nos casos de fusão, cisão e incorporação, relativamente ao imposto devido pelas empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas (SABBAG, 2017, p. 1171).

Por fim, a sujeição passiva ocorrerá por substituição quando determinada expressamente por norma positivada. Assim, pode-se definir substituição tributária como a transferência da obrigação de recolhimento de um imposto de uma ou várias pessoas que estão ligadas ao fato gerador, chamados de substituídos, para outra pessoa jurídica, chamado de substituto tributário. Portanto, apenas o substituto será o responsável pelo recolhimento do imposto, no caso em estudo, do ISSQN.

A substituição tributária pode ser dividida em: a) substituição tributária das operações antecedentes, também chamada de substituição tributária para trás ou regressiva e b) substituição tributária das operações tributárias subsequentes, também chamadas de substituição para frente ou progressiva.

A substituição para trás refere-se à transferência da responsabilidade tributária para um contribuinte que participa de uma das subseqüentes etapas da cadeia produtiva, ficando esse responsável pelo recolhimento de duas obrigações, a sua e a anterior (MEIRELLES, 2019, pp. 305-321).

Por outro lado, a substituição tributária das operações subseqüentes passou a ter previsão constitucional após a Emenda Constitucional 03/93, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal com o seguinte texto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

A referida emenda, além de acabar com a polêmica jurisprudencial, afinal os estados utilizavam a substituição tributária há anos e os tribunais julgavam ora favorável ao fisco e ora favorável aos comerciantes, definiu o conceito de substituição tributária das operações subseqüentes, que nada mais é que a atribuição, por lei, de um sujeito passível responsável pelo pagamento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (MEIRELLES, 2019, pp. 305-321).

A substituição tributária subseqüente não deve ser aplicada ao ISSQN devido a própria natureza da prestação de serviço pois, a obrigação tributária do ISSQN surge com a efetiva prestação do serviço.

A Lei Complementar nº 116/2003 em seu art. 6º atribuiu aos municípios em caráter facultativo a instituição da responsabilidade tributária por substituição, parcial ou total, independentemente de ter sido efetuado a retenção do imposto na fonte, conforme artigo, *in verbis*:

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 este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimo legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput*, e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviços provenientes do exterior do País ou cuja a prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, mesmo que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos no subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista em anexo;

III – a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º da lei complementar.

§ 3º No caso dos serviços descritos no subitem 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido no município declarado como Município tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informações prestadas por este.

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas de operações efetivadas deverão ser registradas no local do domicílio do tomador do serviço (BRASIL, 2003).

A interpretação da regra estabelecida na norma nos conduz a concluir que o contribuinte poderá ser tributado por dois Municípios pois, se considerar que o tomador de serviço está localizado no Município “A” e o prestador de serviço situado no Município “B” (estabelecimento do prestador), sendo o serviço prestado em A, pela regra geral, o imposto será devido ao município “B” onde se situa o estabelecimento do prestador. Contudo, elegendo o Município “A” como responsável tributário, tomador de serviço, o prestador apenas poderá receber o preço após o desconto do ISSQN devido, caracterizando assim, a bitributação.

6.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pela base de cálculo e sua respectiva alíquota.

A base de cálculo do ISSQN, nos termos do art. 9º do Decreto-Lei 406/68 é composta pelo preço do serviço prestado, assim como, pelos eventuais reajustes contratuais.

Nas atividades que forem prestadas no território de mais de um Município, como nos serviços descritos no item 30.4 da Lei Complementar nº 116/03, a base de cálculo será proporcional à quantidade do serviço prestado em cada Município,

exemplo, na construção de ferrovias o valor do ISSQN será calculado de forma proporcional a extensão da ferrovia que percorre o respectivo Município.

Não haverá base de cálculo do ISSQN quando o serviço for prestado de forma gratuita in consonância com o REsp 256.200/MG, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA. ARBITRAMENTO. SERVIÇO GRATUITO. O ISS só não incide nos serviços prestados gratuitamente pelas empresas sem nenhuma vinculação com a formação de um contrato bilateral. 2. Serviços de prestação de propagandas, objetivo principal da empresa, devem ser tributadas pelo ISS. 3. Alegação de gratuidade não reconhecida. 4. Arbitramento adotado pelo Fisco. Regularidade. 5. Recurso improvido. (BRASIL, 2000).

Não obstante, nas atividades hospitalares o ISSQN deve incidir no valor do serviço de assistência médica, incluindo-se nele as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares em consonância com a Súmula 274 do STJ.

Como forma de enriquecer o entendimento da base de cálculo do ISSQN, importante revelar o Agravo Regimental (AgRg) no REsp nº 1.002.693-RS, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS UTILIZADOS. SUBEMPREITADA. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência uniforme dessa corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo total do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. 2. Tanto o Decreto-Lei 406/68 como as leis complementares 56/87 e 102/03 fixaram que o ISS incide sobre a totalidade dos serviços de construção de serviço, exceto sobre o fornecimento de mercadorias produzidas pelo próprio fornecedor de serviço fora do local da prestação, que fica sujeito ao ICMS. 3. A tese de que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas também os adquiridos por terceiros, devem ser excluídos da base de cálculo do ISS não encontram respaldo no ordenamento jurídico, pois a regra legal que trata da incidência do ISS sobre serviço da construção civil é clara ao excluir apenas os serviços prestados pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços. 4. A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiro para uso na obra da construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão pelo qual não deve se sujeitar a uma nova incidência do ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imune a tributação, somente sendo tributado na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário. Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestado os

serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS. 5. Subempreitada é denominação que se oferece a empreitada menor, isto é, empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor. Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra contratada ou se incumbe a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços são alcançadas pelo ISS. 6. Agravo Regimental não provido (BRASIL, 2007).

A segunda parte que compõe o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é formada pela alíquota, que nos termos do art. 156, § 3º, da Constituição Federal deverá ser estabelecida por Lei Complementar.

Essa determinação constitui uma antinomia constitucional pois, de um lado é atribuído aos entes políticos autonomia, ou seja, autonomia do Município para instituir tributos, do outro, essa autonomia é limitada pelo legislador nacional, Congresso, que impõe limites a competência de tributar dos municípios através da especificação das alíquotas mínimas e máximas (PAULSEN, 2012, p. 538).

A Lei Complementar nº 116/03 em seu art. 8º, II, estabeleceu a alíquota máxima de 5% (cinco por cento), sem excepcionar nenhuma espécie de serviço, e, nada dispôs sobre a alíquota mínima. A alíquota mínima em vigor é de 2% (dois por cento) estabelecida pelo art. 88, I, dos Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), devido ausência de Lei Complementar que a discipline.

Na próxima seção, será apresentado o estudo de caso, Lei Municipal nº 14.042/05, que institui o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM). O CPOM é o cadastro vigente no município de São Paulo que obriga prestadores de serviços estabelecidos em outro município a se cadastrarem neste instrumento sob pena de retenção do ISSQN. Pretende-se apresentar as discussões doutrinárias e jurisprudencial referente ao Município responsável pelo recolhimento do ISSQN, obrigação principal, e pela obrigação instrumental que inclui o CPOM.

7 ESTUDO DE CASO

A Lei nº 13.701/03 do município de São Paulo que trata do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) foi regulamentado pelo Decreto Lei 44.540/04 em consonância com a Lei Complementar nº 116/2003. Em seu art. 1º a lei estabelece como fato gerador do ISSQN a prestação de serviço, “Art. 1º. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte Lista, ainda que não constitua atividade preponderante do prestador.”. (BRASIL, 2003).

Assim, conforme afirmado anteriormente, o ISSQN será devido com a efetiva prestação do serviço, carece acentuar que a lista da Lei nº 13.701/03 é idêntica a lista da Lei Complementar nº 116/03.

O Local da prestação do serviço e o contribuinte são estabelecidos no Capítulo II, artigos 3º, 4º e 5º da referida lei. Devido a sua importância ambos os artigos estão reproduzidos, a seguir:

Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas seguintes hipóteses, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, ou , na falta do estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipóteses do parágrafo 1º do art. 1º.

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas, e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.04 da lista do “caput” do art. 1º;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos nos subitens 7.02 e 7.17 da lista do “caput” do art. 1º.

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista do “caput” do art. 1º;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista do “Caput” do art. 1º;

VI – da execução da varrição, coleta remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final do lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista do “caput” do art. 1º;

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 do “caput” do art, 1º;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de arvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista do art. 1º;

IX – do controle e tratamento do influente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista do art. 1º;

X – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação do solo, plantio, silagem e colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal, serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios, no caso dos serviços descritos no subitem 7.14 da lista do art. 1º;

XI – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.15 da lista do art. 1º;

XII – da limpeza e drenagem, no caso dos serviços descritos no item 7.16 da lista do “caput” do artigo 1º;

XIII – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no item 11.01 da lista do “caput” do art. 1º;

XIV – dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiadas, segurados ou monitoradas, no caso dos serviços descritos no item 11.02 da lista do “caput” do art. 1º;

XV – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no item 11.04 da lista do “caput” do art. 1º;

XVI – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 12, exceto o 12.13 da lista do “caput” do art. 1º;

XVII – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista do “caput” do art.1º;

XVIII – 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 do “caput” do art. 1º;

XIX – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.09 da lista do “caput” do art. 1º;

XX – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista do “caput” do art. 1º;

XXI – do domicílio do tomador do serviço dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09 da lista do “caput” do art. 1º;

XXII – do domicílio do tomador dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01 da lista do “caput” do art. 1º;

XXIII – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09 da lista do “caput” do art. 1º.

§ 1º. No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.03 da lista do “caput” do art. 1º, considera ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovias, rodovias, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objeto de locação e sublocação, arrendamento, direito de passagem, ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º. No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista do “caput” do art. 1º, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja a extensão de rodovia explorada.

§ 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento do prestador de serviço em águas marítimas,

excetuado os serviços descritos no subitem 20.01 da lista do “caput” do art. 1º.

§ 4º. Na hipótese de o prestador de serviço estar situado em município que não esteja cumprindo o disposto no art. 8ºA da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, o imposto será devido para o município de São Paulo, caso o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, o domicílio do tomador, esteja aqui localizado.

§ 5º. No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09 da lista do art. 1º “caput”, o valor do imposto será devido para o município de São Paulo, caso a pessoa física ou jurídica tomadora ou intermediária desses serviços o tenham declarado como o seu domicílio tributário.

§ 6º. No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de créditos ou débitos, descritos no subitem 15.01 da lista do “caput” do art. 1º, os terminais eletrônicos ou as máquinas de operações efetivadas deverão ser registradas no município de São Paulo, caso o tomador ou intermediários desses serviços esteja aqui domiciliado.

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

§ 1º. A existência de estabelecimento do prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:

I – manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução de serviços;

II – estrutura organizacional ou administrativa;

III – inscrição nos órgãos previdenciários;

IV – indicação como domicílio fiscal para efeitos de outros tributos;

V – permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviço, exteriorização, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, “site” na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto

§ 2º. A circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executada habitual ou eventualmente fora do estabelecimento não o descaracteriza como estabelecimento prestador para os efeitos deste artigo.

§ 3º. São também considerados estabelecimentos prestadores, os locais onde forem exercidas as atividades de prestação de serviços de diversão pública de natureza itinerante.

Art. 5º. Contribuinte é o prestador de serviço (BRASIL, 2003).

Assim sendo, o art. 3º da Lei 13.701/03 define como regra geral o município do prestador de serviço, onde possui estabelecimento ou na sua ausência, o seu domicílio, com competência para exigir o ISSQN, em consonância com a Lei Complementar nº 116/2003. No mesmo sentido, o art. 4º da referida lei traz considerações sobre o conceito de estabelecimento, afirmando que não basta apresentar um endereço para correspondência, se faz necessário a participação efetiva na prestação do serviço. O estabelecimento do prestador será o local onde se desenvolve a atividade de prestar serviço. A lei exige também que este local configure unidade econômica ou profissional.

O município de São Paulo, com o objetivo de assegurar maior controle sobre os prestadores de serviços em seu município e desta forma maximizar a arrecadação do ISSQN, editou a Lei Municipal nº 14.042/05 instituindo o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM), que obriga empresas prestadores de serviços estabelecidas em outro Município, a inscreverem-se neste instrumento, com a finalidade de não retenção do imposto sobre serviço.

O presente dispositivo alterou a Lei nº 13.701/03, incluindo o art. 9º-A, que posteriormente foi alterado pela Lei nº 15.891/13 e Lei nº 16.757/2017, e, o art. 9º-B, *in verbis*:

Art. 9º-A. O prestador de serviço 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 subitem 3.04), 4 (exceto subitem 4.22 e 4.23), 5 (exceto o subitem 5.09) e 6, 8 a 10 (exceto subitem 10.04), 13 a 15 (exceto subitem 15.01 e 15.09), 17 (exceto subitem 17.05 e 17.09), 18, 19, 21 a 40, bem como os subitem 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03, 12,13, todos constantes na lista do “caput” do art. 1º, fica obrigado a proceder a sua inscrição em cadastro da secretaria Municipal da Fazenda, conforme dispuser o regulamento. (Redação dada pela Lei 16.757, de 14 de novembro de 2017).

(...)

§ 2º. As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais são responsáveis pelo pagamento do Imposto Sobre Serviço 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 executado por prestadores não inscritos em cadastros da Secretaria Municipal de Financia e Desenvolvimento Econômico. (Redação dada pela Lei nº 15.891, de 7 de novembro de 2013).

(...)

Art. 9º-B. A inscrição no cadastro de que trata o art. 9º-A não será objeto de qualquer ônus, especialmente taxas e preço público (BRASIL, 2003).

Em resumo, esse dispositivo determina que se uma empresa A, estabelecida em um Município fora do município de São Paulo, prestar serviço de informática ou congêneres, classificada no item 1.0 da lista em anexo da Lei nº 13.701/03, para uma empresa B estabelecida no município de São Paulo, estaria o tomador de serviço obrigado a realizar a retenção do ISSQN, considerando a ausência de inscrição no CPOM do prestador de serviços.

Exatamente nesse contexto, a discussão ganhou contornos Constitucionais materializado no Recurso Extraordinário 1.167.509/SP que teve origem quando o Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo – SEPROSP, protocolou Mandato de Segurança Coletiva em face do representante do Departamento de Rendas Mobiliárias de São Paulo, a fim de garantir o direito líquido e certo de seus filiados que não possuem estabelecimento em São Paulo e prestem serviços a tomadores estabelecidos nesse Município.

Convém ressaltar o voto do relator, Excelentíssimo Ministro Marco Aurélio:

“...O recorrente apontou os preceitos maiores, da Constituição Federal, que tem como violados. Em jogo tem tratamento tributário conferido pelo município de São Paulo a prestadores de serviço estabelecidos fora do respectivo território, cujo fato gerador do ISS encontra-se submetido à competência tributária de municipalidade diversa. A obrigação instituída pela Lei municipal nº 14.045/2005 há de ser analisada à luz dos arts 30, inciso I, 146 e 142 da Constituição Federal. Cumpre-se ao Supremo examinar o tema, pacificando-o considerada a Lei maior. Pronuncio-me no sentido de estar configurada a repercussão geral (BRASIL, 2018).”

7.1 Cadastro de Prestadores de Serviços na Secretaria de Finanças de São Paulo – Lei nº 14.042/04

O município de São Paulo instituiu através da publicação da Lei nº 14.042/05 a obrigação das empresas prestadoras de serviços estabelecidos em outros municípios, diverso do de São Paulo, a promoverem inscrição em seu cadastro.

A consequência do não cadastramento previsto nesse dispositivo, está expresso no art. 9º-A, § 2º, e consiste na obrigatoriedade de os tomadores de serviços terem de reter na fonte o valor correspondente ao ISSQN, repassando o para o município de São Paulo.

Todavia, a obrigação acessória estabelecida na lei municipal deve estar vinculada a pré-existência de uma causa jurídica, um dever tributário do contribuinte, ou seja, a uma obrigação principal.

A obrigação tributária, principal e acessória, são definidas no art. 113 do Código Tributário, *in verbis*.

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

§ 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 acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

Assim, a obrigação principal decorre da prática de uma conduta que se amolda a uma hipótese de incidência da norma tributária e que converterá em uma obrigação de pagar após o exercício do lançamento tributário realizado pela autoridade administrativa. Já a obrigação acessória consiste em uma obrigação de fazer ou não fazer, visando o controle da arrecadação e a fiscalização de determinado tributo pelo próprio ente político, devendo haver, uma relação com a obrigação principal para se estabelecer o dever instrumental ou acessório.

Uma obrigação acessória não poderá ser instituída sem a existência, no mínimo, da probabilidade de existência de uma obrigação principal pois, nessa situação, não haveria utilidade algum à fiscalização como previsto no art. 113, § 2º, do CTN.

Nesse sentido, preleciona o professor Luciano Amaral:

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 obrigação instrumentais na medida da possibilidade de existência de obrigação para cuja a

fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de acessórias, embora não dependa da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam a possibilidade ou probabilidade de existência de obrigação principal (não obstante, em grande número de situações, se alinhe com uma obrigação principal efetiva) (AMARO, 2011, p.275).

Importante frisar as lições de Roque Antônio Carrazza sobre o tema:

A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária “strictu sensu”, como ao plexo de deveres instrumentais, (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que a previu. (...) todos estes deveres, repita-se, não possuem, em si mesmos, cunho patrimonial (CARRAZZA, 2017, p. 379).

Outrossim, o ente político responsável por instituir o tributo, é o único responsável por instituir obrigação acessória com o objetivo de fiscalizar a arrecadação de seus tributos, não alcançando os tributos de outros entes federados.

Com relação à Lei nº 14.042 do município de São Paulo o dispositivo normativo não veicula uma obrigação acessória, pois, não há uma relação jurídica pré-existente, isto porque o vínculo tributário existente, está fora do seu campo de competência tributária, pois nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, considera-se sempre e só é devido o imposto ISSQN no local da prestação que corresponde como o local do estabelecimento do prestador, assim definido como regra geral na primeira parte do referido artigo. A segunda parte do artigo 3º apresenta hipóteses ali excepcionadas, sendo devido o ISSQN nos locais indicados em cada uma dessas hipóteses.

Observa-se que a lei instituidora do ISSQN do município de São Paulo reproduziu integralmente o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, ao estabelecer em seu art. 3º que, “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas seguintes hipóteses, quando o imposto será devido no local: (...)” (BRASIL, 2003).

Além disso, os serviços estabelecidos no artigo 9º-A, introduzidos pela Lei nº 14.042/05, são aqueles que o local da prestação é o do estabelecimento do prestador, não estando albergados pelas hipóteses de exceção do art. 3º. Assim, aquelas atividades-fim (serviços), embora tomadas no município de São Paulo, são

prestadas em outros municípios, e dessa forma, o ISSQN não pode ser devido ao município de São Paulo.

Como consequência, não há obrigação tributária do sujeito passivo perante o município de São Paulo, assim sendo, não há causa jurídica que possibilite a instituição de obrigação acessória.

O legislador do município de São Paulo, data vênia, não respeitou os limites da existência da causa jurídica, assim como, o dever de respeitar o seu campo tributável, pois inegavelmente impôs deveres instrumentais em face de contribuintes do ISSQN localizados em outros municípios.

Nesse sentido, são os ensinamentos do professor Roque Antonio Carrazza:

A lei ordinária pode, também, estabelecer deveres instrumentais que, naturalmente, só vão incidir sobre as pessoas relacionadas, de algum modo, com as exações de competência privativa do ente político que os editou. A título de exemplo, não pode a União, pelo seu Legislativo, dar publicidade, validamente, deveres instrumentais que pretendam disciplinar, para os contribuintes dos Estados e os entes que com este contribuinte convivem, salvo a própria União, o recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Neste caso, a qualquer destinatário da lei é dado insurgir-se contra a medida que lhe cria óbices que só os estados poderiam lhe impor. (CARRAZZA, 2017, p. 386).

A discussão chegou aos tribunais pátrios, ocasião em que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) chegou a afirmar que o município competente para cobrança do ISSQN corresponderia ao município onde efetivamente ocorreu a prestação do serviço, sendo irrelevante a identificação do local em que se encontra o estabelecimento ou domicílio do prestador. As decisões do STJ, apesar de se afastar da norma positiva esculpida no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, fundamentam-se no princípio da territorialidade para se determinar qual o município competente para a exigibilidade do crédito, conforme verificado nos seguintes acórdãos:

TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO LEI N. 406/68. Embora a lei considere o local da prestação de serviço o do estabelecimento do prestador (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do

serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISSQN), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele município o poder de tributar as prestações em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido em território de município onde não se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente (BRASIL, 1994).

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDATO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ISS. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. As duas turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Dec-lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, pacificaram o entendimento no sentido de que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação do serviço, onde efetivamente ocorreu o fato gerador do imposto. 2. Ademais, nos termos do art. 106 do CTN, em caso de situação de não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixa de defini-lo como infração. 3. No particular, não mais subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixado pelo Município da sede da empresa, pois a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece em seu art. 3º, XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do “local” dos bens ou do domicílio das pessoas vigiadas. 4. Recurso ordinário provido (BRASIL, 2003).

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES. I. Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade de crédito tributário, ainda que se revele o teor do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei n. 406/68. II. Embargos rejeitados (BRASIL, 2000).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA TÃO-SÓ, DO ISS. SÚMULA Nº 138/STJ. 1. Agravo regimental que negou provimento ao agravo de instrumento. 2. O acórdão a quo entendeu correta a exigência do ISS nas operações de arrendamento mercantil, assim como deve a exação ser recolhida no local da ocorrência do fato gerador, ou seja, onde os serviços foram efetivamente prestados (BRASIL, 2006).

Entretanto, a visão do STJ ainda não está pacificada, pois recentemente, reafirmou o texto da lei complementar em favor da competência do Município da sede do estabelecimento, retomando o entendimento de que o local da prestação do serviço é o do estabelecimento do prestador, viabilizando-se o recolhimento do tributo no local da prestação apenas quando ali existir unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador, conforme decisão do REsp 1060210/SC, rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJ mar. 2013, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA DE ISS [...] SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO [...] 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor de grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da Lei Complementar nº 116/2003 é que se pode afirmar que. Existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. Acórdão submetido ao procedimento do ar. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. (BRASIL, 2013).

Essa decisão corrobora com o entendimento de que não há relação jurídica pré-existente que suporte a instituição do dever instrumental instituído pela Lei nº14.042/05 do município de São Paulo. Ademais, fica claro a violação da competência tributária de outros entes políticos ao impor dever instrumental à contribuinte do ISSQN de outros Municípios.

Além disso, não se deve passar despercebido que o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM), apresenta outro flagrante desrespeito ao ordenamento jurídico tributário pois, o artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03, introduzido pela Lei nº 14.042/05, dispõe que tal obrigatoriedade não está condicionada a efetiva prestação do serviço no município de São Paulo, para que haja a retenção do imposto pelo tomador do serviço, ora responsável tributário.

Entende-se pela literalidade da lei, que bastaria apenas a emissão da nota fiscal autorizada por outro município para o tomador estabelecido dentro do município paulistano, para que houvesse a obrigação da retenção do ISSQN, considerando que o prestador não esteja inscrito no cadastro.

De forma ilustrativa, imagine uma empresa A com sede e unidade econômica localizada no município de São José dos Campos, não inscrita no CPOM. Se esta empresa A prestar serviço de suporte técnico de informática e congêneres, com execução de serviço realizada em São José dos Campos para empresa B, com sede no município de São Paulo, teria o tomador de serviço, na obrigatoriedade da lei, de reter o valor do ISSQN para o município de São Paulo.

Interpretando na literalidade o artigo 9º-A, o ISSQN é devido para o município de São Paulo, com a retenção e recolhimento via substituição tributária. Assim, tal dispositivo representa uma afronta aos princípios basilares do direito tributária como o princípio da territorialidade e o princípio da legalidade, além de se manifestar de forma nefasta junto ao contribuinte, pois este sofrerá as consequências da bitributação.

Neste contexto, acentua a consulta administrativa nº 18 SF/DEJUG, de 3 de abril de 2013, quando o consulente declara que a prestação de serviço de técnico de manutenção de programas de computador é executada no local do estabelecimento do tomador do serviço, município de Manaus. Entretanto, o município de São Paulo ratifica que o ISSQN é devido no local do estabelecimento do prestador de serviço, ou seja, no município de São Paulo, e não onde o serviço é efetivamente prestado, conforme ementa, *in verbis*:

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG nº 18. ISS – Subitens 1.05 e 1.07 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Códigos de serviços 02798 e 02917 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011. Local de incidência do ISS. Serviços de

licenciamento de programas de computação e suporte técnico em informática prestados por empresa estabelecida no município de São Paulo. ISS devido no Município de São Paulo (BRASIL, 2013).

Diante do parecer apresentado pelo fisco paulistano, entende-se que o ISSQN é devido no seu município, mesmo sendo o serviço efetivamente prestado no município de Manaus. Assim, o município de São Paulo adota um posicionamento que parece ser aquele mais conveniente à sua arrecadação.

Por isso, dado o exposto, fica evidenciado que o art. 9º-A da Lei nº 13.701/03, com redação dada pela Lei nº 14.042/05, não encontra guarida no nosso ordenamento jurídico, na Constituição Federal, no Código Tributário e na Lei Complementar nº 116/2003.

7.2 Retenção do ISSQN da Fonte, Lei N° 14.042/05, art. 9º-A, § 2º

O art. 9º-A, § 2º da Lei nº 13.701/03, introduzido pela Lei nº 14.042/05, estabelece penalidade para o prestador de serviço de municípios, distintos de São Paulo, não inscritos no CPOM, mas que tenham como tomadores de serviços empresas sediadas no município paulistano. Essa penalidade consiste na retenção do ISSQN pelo tomador do serviço para o município de São Paulo.

Contudo, à luz do Código Tributário Nacional (CTN), o descumprimento das obrigações acessórias, enseja a aplicação de multa. Ou seja, a infração à obrigação acessória (deveres formais) poderá implicar o surgimento de obrigação principal (pagar multa), não podendo jamais, gerar um fato jurídico que dê ensejo a um tributo, em consonância com o art. 113, § 3º, do CTN, que assevera, “obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (PAULSEN, 2019, p. 207).

Além do que, nos termos do art. 3º do CTN o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e que não constitua sanção de ato ilícito. Assim, não poderia o ISSQN ser recolhido para o fisco paulistano, como fruto de uma sanção de ato ilícito, derivado do não cumprimento de um dever instrumental.

Logra evocar que o fato gerador que dá ensejo ao ISSQN é a prestação de serviço, definido por lei complementar, não abarcado no art. 156, II, da Carta Magna, e nunca sendo, pelo descumprimento de uma obrigação acessória.

Desta forma, o art. 9º-A, § 2º, apresenta flagrante desrespeito ao art. 156, III, da Constituição Federal, e artigos 3º e 113, § 3º, ambos do CTN.

7.3 A Responsabilidade Tributária de Terceiro, Lei nº14.042/05, art. 9º-A, § 2º

No município de São Paulo, a responsabilidade tributária está expressa no art. 9º, da Lei nº13.701/03 que disciplina sobre a obrigatoriedade de retenção do ISSQN sobre diversos serviços, inclusive os relacionados sobre o CPOM, conforme prescreve o art. 9º-A, § 2º, introduzido pela Lei nº14.042/05.

O conceito de responsabilidade tributário é estabelecido pelo Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 121, parágrafo único, II, e no art. 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 (BRASIL, 1966).

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 1966).

Destarte, à luz do artigo 121 do CTN, o sujeito passivo na relação tributária é quem deu ensejo ao fato gerador, ou seja, quem produz a materialidade da hipótese de incidência do tributo, no caso em tela do ISSQN, ou, quem tem relação pessoal e direta com essa materialidade.

Cabe acrescentar que o art. 128 do CTN esclarece e complementa o artigo 121, ao estabelecer que a lei não pode atribuir a responsabilidade tributária pelo pagamento de tributo a qualquer “terceiro responsável”, pois o mencionado dispositivo legal estabelece que o escolhido tenha uma vinculação mínima, de

qualquer natureza, com o fato gerador da respectiva obrigação (SABBAG, 2017, p. 794).

Desta forma, não poderá o legislador ordinário, por certo, contrariar o disposto no CTN, assim, decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário RE 652.276/PR, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 da LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidades tributárias relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidos em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveita aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também tenha feitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupões que a própria condição de devedor tenha estabelecido validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, terço ou terceiro) evidência que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que sejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a possibilidade de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de

responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 8. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando aos arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 9. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidades limitadas responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 10. Recurso extraordinário da União desprovido. 11. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC (BRASIL, 2010, grifo nosso).

De igual modo, a Lei Complementar nº 116/2003 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 expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a esse o caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive o que se refere a multa e aos acréscimos legais (BRASIL, 2003).

Evidencia-se que, a LC 116/03 se referiu a serviços cuja prestação se dá em local devidamente identificado, vinculando-se a certo município, salvo os itens excepcionados na segunda parte do artigo 3º do mesmo dispositivo legal. Assim, a Lei Complementar nº 116/03 só considerou como passíveis de serem eleitos responsáveis tributários pela lei municipal os tomadores que estão no mesmo município em que se localiza o estabelecimento do prestador, visto ser este o local em que se considera prestado o serviço.

Diversamente disso, estaria descaracterizado o regime de substituição tributária, pois este estabelece que seja estabelecida a alíquota aplicada, aquela a que esteja submetido o substituído, contribuinte, porque o substituto, responsável tributário, paga o imposto alheio, isto é, o imposto devido por terceiro.

Antes de concluir a seção, merece o breve comentário, a interpretação do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, referente a responsabilidade tributária por fato futuro.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

Esse comando normativo não se aplica ao ISSQN, pois o fato gerador que dá origem a obrigação tributária consiste na concreta prestação do serviço, não podendo ser um fato imponível que ocorrerá no futuro, ou seja, não há hipótese de aplicação da substituição tributária “para frente” com relação ao ISSQN (CARRAZZA, 2017, p. 541).

Desta forma, conclui-se que o município competente para instituir o tributo, também é o único competente para atribuir a responsabilidade tributária pelo recolhimento de tributo por terceira pessoa vinculado ao fato gerador.

Conseqüentemente, a lei do município de São Paulo não vale nos municípios em que estão estabelecidos o prestador, assim, não há de se falar em responsabilidade por retenção do ISSQN na fonte, em relação a tomadores de serviços nele localizados, cuja prestação tenha ocorrido em município diverso. Nos termos da regra geral estabelecida pela Lei Complementar nº 116/2003, considera-se prestado o serviço e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador.

7.4 CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM) Afronta princípio da não discriminação tributária – art. 156 Constituição Federal

Restou demonstrar que a lei municipal não pode estabelecer obrigação acessória sem uma causa jurídica pré-existente, qual seja, uma obrigação tributária

a cargo do contribuinte, vinculada a uma obrigação principal compreendida dentro do campo tributário do próprio município, em consonância com o texto constitucional expresso no artigo 156, III, e devidamente regulamentado pela Lei Complementar n° 116/2003.

Assim, a exigência do cadastro de prestadores de outros municípios junto a secretaria das finanças de município de São Paulo, expresso na Lei n°13.701/03, instituída pela Lei n°14.042/05, além de invadir a competência tributária de outro ente político, também, afronta o princípio que veda distinção de contribuintes em razão da procedência de serviços, princípio esculpido no art. 152 da Carta Magna, “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e os Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” (BRASIL, 1988).

Este dispositivo constitucional tem como objetivo assegurar tratamento tributário isonômico a todas as pessoas físicas e jurídicas que desenvolvam suas atividades econômicas no âmbito interestadual ou municipal, consagrando a ideia de que o território nacional forma uma só unidade econômica, assim, as pessoas que nela residem ou têm sede não podem sujeitar-se a regime tributário mais ou menos gravoso conforme seus bens ou serviços tenham sido produzidos em um determinado município (CARRAZZA, 2017, p. 1071).

Assim sendo, esclarece o professor Aliomar Baleeiro:

Toda retaliação para proteger da concorrência de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da pessoa de direito público tributante é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinados a competidores situados fora (BALEIRO, 1999).

Perceber-se que a lei paulistana ao exigir o CPOM segue em sentido contrário ao princípio constitucional da vedação à discriminação tributária em razão da origem do serviço prestado, pois claramente impõem obrigação instrumental que além de não estar vinculada à sua competência tributária, traz como consequência a imposição de barreiras, dentre outras, o próprio processo de cadastramento junto à secretária das fazendas do município de São Paulo, e, principalmente, a consequência direta da bitributação sobre o serviço prestado.

O processo de inscrição no cadastro da Secretaria de Finanças de São Paulo segue o procedimento determinado pela Portaria SF N° 101/05 que estabelece que

seja anexado ao protocolo de inscrição vários documentos: (i) 3 (três) fotografias do estabelecimento, com registro das imagens das instalações internas, da fachada frontal e do detalhe do número; (ii) cópia da fatura de pelo menos 1 (um) telefone dos últimos 6 (seis) meses em que conste o endereço do estabelecimento; (iii) cópia do recibo de entrega da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, relativa ao estabelecimento, dos dois (2) exercícios anteriores ao da solicitação de inscrição; (iv) cópia autenticada do RG e CPF do sócio responsável pelo pedido de inscrição; (v) cópia autenticada do instrumento de constituição e, se for o caso, suas alterações posteriores, regularmente registrado no órgão competente (BRASIL, 2005).

Esse processo de cadastramento, gera custos, o que evidencia inequívoco ônus aos obrigados.

Considerando o exposto, a obrigação, imposta por lei municipal aos contribuintes que prestam serviços fora de São Paulo, de proceder a inscrição no cadastro das Finanças desse município, implica verdadeira discriminação em razão da procedência dos serviços prestados.

8 A BITRIBUTAÇÃO

Ocorre a bitributação quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo obrigação tributária decorrente do mesmo fato gerador. A jurisprudência definiu como requisitos do conceito jurídico de bitributação a identidade do tributo, a incidência sobre o mesmo contribuinte, e a pluralidade de entidades tributante. Definiu também que o fenômeno somente pode ocorrer entre tributos de competência concorrente, isto é, entre tributos que não sejam privativos de uma das entidades tributantes, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgado em mandado de segurança nº 6910/PR, *in verbis*:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 6910 – PR (1960/00422-01). TRIBUTÁRIO. BITRIBUTAÇÃO. SUA INEXISTÊNCIA. Somente se configura a Bitributação no caso de duplicidade de impostos oriunda da competência concorrentes de duas entidades tributantes (BRASIL, 1960).

Por conseguinte, a coexistência de dois ou mais tributos, incidindo sobre o mesmo fato gerador, porém instituído pelo mesmo ente tributante, não configura a bitributação, mas equivale a majoração do tributo, e não é proibida conforme decidido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário RE 930029/SP, *in verbis*:

PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO - AÇÃO DECLARATÓRIA-ADITAMENTO PÓS CITAÇÃO-INADMISSIBILIDADE-CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO: CONSTITUCIONALIDADE-DESNECESSIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO ATRAVÉS DE LEI COMPLEMENTAR-CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA DELEGAVEL-BIS IN IDEM NÃO PROIBITO PELO TEXTO CONSTITUCIONAL-ANTERIORIDADE NÃO DESCUMPRIDA-IMPROCEDENCIA AO PEDIDO. (...). 13. Distinguindo-se, no âmbito da competência tributária, entre “bis in idem” (presença de um mesmo credor a exigir tributos distintos sobre o mesmo fato) e a dupla tributação (situação em que dois credores estão a exigir tributos próprios sobre o mesmo fato), consta-se que, muito embora possa se dar, em tese, a coincidência de incidência do imposto de renda e da contribuição social em tela sobre a mesma hipótese, observa-se equivaler o quadro a “bis in idem” não proibido pelo texto constitucional, como ocorre em diversas outras situações. (...). (BRASIL, 2015).

No caso em tela, a exigência do artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03, com redação dada pela Lei nº 14.042/05, cria obrigação acessória, inscrição em cadastro, vinculado ao ISSQN não compreendido dentro do seu campo de competência tributária. Além disso, estabelece a lei paulistana que o não cadastramento implica na retenção do ISSQN pelo tomador do serviço situado em São Paulo. Vale lembrar que a penalidade imposta ao prestador de serviço pela não inscrição no CPOM implica na retenção do ISSQN, que já foi pago no município do prestador do serviço, conforme estabelece a Lei Complementar nº 116/2003, onerando o prestador do serviço duas vezes, com o mesmo imposto, incidindo sobre o mesmo fato gerador, implicando verdadeira “bitributação”, com flagrante desrespeito ao regime do contribuinte de direito, com a observação da mesma alíquota aplicada sobre a prestação do serviço.

Conclui-se que a Lei Municipal do São Paulo implica em nítida violação ao princípio que veda a bitributação, pois o contribuinte estará sujeito ao pagamento da obrigação tributária, ISSQN, sob o mesmo fato gerador, instituído pelo município do estabelecimento do prestador, assim como, pelo município de São Paulo onde se localiza o tomador do serviço.

Na próxima seção será apresentada de forma sucinta instrumentos jurídicos que o contribuinte dispõe para se opor às consequências danosas da bitributação, dentre as quais, a análise preventiva da natureza jurídica de sua atividade e a utilização dos institutos da Ação Consignatários e Ação de Repetição de Indébitos.

9 DA AÇÃO CONSIGNATÓRIA E DA REPETIÇÃO DE INDÉBITOS.

No atual cenário de insegurança jurídica, a fim de prevenir a bitributação pelo ISSQN, que pode onerar os custos do prestador em até 5% (cinco por cento) sobre o preço do serviço, para as empresas que desenvolvam atividades em mais de um município e que possuem empregados com atuação física nesses municípios, faz necessária a elaboração de estudo preliminar sobre a natureza jurídica de cada uma das atividades executadas nessas localidades.

Esse estudo consiste em identificar se a atividade desenvolvida nas dependências do tomador do serviço se caracteriza como uma “atividade-fim” ou “atividade-meio”, pois se ficar caracterizado que a efetiva prestação do serviço ocorreu nas dependências do tomador do serviço, consiste em uma “atividade fim”, podendo o imposto, ISSQN, ser exigido pelo município do tomador do serviço, onde efetivamente ocorreu a prestação do serviço. Caso contrário, se o serviço prestado se caracterizar como uma “atividade-meio”, ou seja, uma atividade secundária ao serviço contratado, a simples existência de empregados na dependência do tomador não configuraria estabelecimento do prestador, não dando ensejo a exigência do ISSQN pelo município do tomador do serviço. Corroborando para esse entendimento o Recurso Especial REsp nº 1.245.310/MG, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. ISS. COMPETÊNCIA LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL (FILIAL). 1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, interpretando o art. 12, “a”, do Decreto-Lei n. 406/68, entendia que a competência tributária para a cobrança do ISS era da municipalidade onde o serviço era prestado. 3. Com o advento da Lei Complementar nº. 116/2003, a competência passou a ser o local do estabelecimento prestador do serviço, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica (arts. 3º e 4º). 4. Precedentes: REsp 1.195.844/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1.3.2011, DJe

153.2011; REsp. 1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.8.2010, DJe 17.8.2010; REsp 1.175.980/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.3.2010, DJe 10.3.2010; REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra Elaina Calmon, Primeira Seção, julgado em 14.10.2009, DJe 29.10.2009; AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 11.12.2007, DJ 7.2.2008, p. 307. Recurso especial conhecido em parte e improvido (BRASIL, 2011).

Além da análise prévia da atividade a ser desenvolvida pelo prestador do serviço, o contribuinte de direito pode fazer uso da ação de consignação em pagamento que é aquela que por meio da qual busca-se a proteção ao direito de pagar uma dívida, em face de indevida resistência oferecida pelo credor, ou da pretensão de mais de um credor de recebê-la, situação que caracteriza o objeto do presente estudo.

Esse instituto jurídico está disciplinado dos artigos 539 a 542 do Código de Processo Civil (CPC/2015), e, no que se relaciona ao seu emprego específico na seara tributária, no art. 164, do CNT, que dispõe:

Art. 164. A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

- I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
- II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigência administrativa sem fundamento legal;
- III- de exigência, de mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º. A consignação só pode versar sobre crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º. Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis. (BRASIL, 1966).

O emprego da ação de consignação no que tange aos incisos I e II do art. 164 é de pouca aplicação, pois na maioria dos tributos o lançamento do crédito tributário é realizado por homologação cabendo ao sujeito passivo da relação tributária efetuar o cálculo da quantia devida e o seu pagamento antecipado, além disso, o fisco não costuma oferecer resistência para receber qualquer pagamento, a qualquer título.

Todavia, a ação de consignação em pagamento é bastante útil nas hipóteses nas quais pessoas jurídicas de direito público diferentes exigem o tributo decorrente

do mesmo fato gerador, exatamente o que acontece com um contribuinte, estabelecido em um município, que presta serviços a tomador estabelecido em outro município, sendo cobrado pelo ISSQN pelos dois municípios (MACHADO SEGUNDO, 2019, pp. 522-531).

Desse modo, em se tratando de ação de consignação proposta em face da exigência de tributos, por parte de dois entes tributantes, a feitura do depósito no valor do montante integral exigido libera o contribuinte, que considera eximido do seu dever de pagar e pode ser excluído da relação processual, sendo-lhe devido honorários advocatícios a serem rateados pelos diversos entes públicos que até então figuram no polo passivo em consonância com a decisão proferida pelo STJ no julgamento do REsp. 325.140 – ES (2011/0056722-4), *in verbis*:

PROCESSO CIVIL – AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO – DÚVIDA QUANTO AO CREDOR: AÇÃO BIFÁSICA – HONORÁRIOS. 1. Na especialíssima ação de consignação abre-se ensejo à hipótese em que a demanda se bifurca, para extinguir-se a relação entre o autor e os credores chamados para receberem a obrigação e uma segunda relação, quando ambos os credores não se entendem. 2. Ao ser extinta a relação com o autor, vitorioso e desonerado da obrigação, tem direito a receber a ambos os réus, os credores serão de logo pagos com o depósito, para posterior ressarcimento ao vencedor da segunda fase. 4. Recurso especial provido. (BRASIL, 2001).

Caso já tenha ocorrido a retenção do tributo, conseqüentemente, a efetiva bitributação, o instrumento jurídico a ser utilizado é a ação de repetição de indébitos.

A repetição de indébitos está prevista no art. 165 do CTN, *in verbis*:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

- I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstância matéricas do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na celebração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III – reforma, anulação, revogação ou rescisão condenatória. (BRASIL, 1966).

Salienta-se que a legitimidade para propor a ação de restituição de indébito assistirá apenas àquele que efetivamente houver desembolsado o valor a ser restituído, cumprindo-lhe provar haver sofrido o ônus do tributo, no caso em estudo sofrido a bitributação.

O prazo para o exercício do direito à restituição é definido no art. 168 do CTN que dispõe que o direito de pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados: a) da data da extinção do crédito tributário; b) da data em que se tornar definitiva a decisão, administrativa ou judicial, que reformar, anular ou rescindir decisão condenatória. Essa última hipótese diz respeito à situação na qual o sujeito passivo pagou o crédito tributário em face de decisão condenatória (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 461-479).

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar a relação do contribuinte que pratica o fato gerador do ISSQN com a legislação tributária de alguns municípios que exigem destes prestadores de serviços o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) junto às suas respectivas Secretarias da Fazenda, buscou-se responder aos frequentes questionamentos sobre a ocorrência do fenômeno da bitributação do ISSQN decorrente da instituição desse cadastro, e ainda, analisou a constitucionalidade da lei municipal que exige o CPOM.

Como estudo de caso foi utilizado a Lei nº 14.042/05 instituída pelo município de São Paulo que estabeleceu a obrigação das empresas prestadoras de serviços estabelecidos em outros municípios, diverso do de São Paulo, a promoverem inscrição em seu cadastro. Ademais, este mesmo diploma normativo estabelece como penalidade a retenção do ISSQN pelo tomador do serviço para o município de São Paulo.

A resposta a essa questão parte da correta identificação do ente federativo responsável pela cobrança do ISSQN, o qual, encontra-se expresso no texto constitucional em seu artigo 156, III, que assevera que os Municípios e Distrito Federal possuem competência privativa para instituir o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), definidos por lei complementar e não compreendidos na competência dos Estados.

Todavia, verifica-se que a norma constitucional referente ao ISSQN possui eficácia limitada, cabendo à lei complementar a função de uniformizar, homogeneizar o sistema tributário e mitigar possíveis conflitos de competência constitucional conferida aos entes federados. Nesse cenário, em cumprimento ao artigo 156, III, da Carta Magna, é publicada a Lei Complementar nº 116/2003 que delimitou a competência tributária dos municípios de acordo com o serviço prestado em consonância como o art. 146, I e II, do mesmo diploma.

A estrutura lógica do ISSQN possui como regra-matriz de incidência tributária duas componentes, a primeira denominada de antecedente e a segunda conhecida como consequente. Essa última, formada pelo critério pessoal que defini quem ocupará os polos passivo e ativo da relação jurídica tributária e o critério quantitativo composto pela base de cálculo e alíquota, estando a base de cálculo vinculado à

materialidade do fato gerador e a alíquota à porcentagem a ser aplicada sobre o valor da base de cálculo para determinar o montante devido a título do tributo. A antecedente é formada pelos critérios material, temporal e espacial. O critério material consiste na descrição da conduta humana, um verbo, “prestação de serviço”, não gratuito, e, que incide apenas sobre atividade-fim. O critério temporal estabelece o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, e, o critério espacial da hipótese tributária correspondente às coordenadas geográficas em que o fato jurídico tributário ocorrerá e produzirá seus efeitos.

Quanto ao critério material da regra-matriz de incidência do ISSQN são diversas as discussões referentes à delimitação dada ao poder de tributar dos Municípios pela Lei Complementar nº 116/2003, em especial, quanto a taxatividade da lista de serviços nela definida. Em que pese divergências doutrinárias, a posição deste autor, é de que a lista de serviços tem caráter taxativo e exaustiva, delimitando a natureza dos serviços sobre os quais deva incidir o ISSQN, em consonância com o art. 156, III, da Constituição Federal, e, com a jurisprudência majoritária dos tribunais superiores.

Atenção especial merece o critério espacial, intimamente relacionado com a hipótese de incidência normativa, e, não ao critério pessoal, pois concluída a prestação de serviço é possível determinar onde ele se deu, assim como, caracterizar se a atividade fim ocorreu no estabelecimento do prestador ou do tomador do serviço.

À luz do art. 146, I, da Constituição Federal, cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federados. Nesse contexto, a Lei Complementar nº 116/2003 define como regra geral que o serviço considera prestado, e o ISSQN devido, no local do estabelecimento do prestador, assim como, apresenta hipóteses de exceções, em que o imposto dever ser recolhido no município do tomador do serviço, previsto no art. 3º, *caput*, incisos I a XXII.

O conflito de competência relativa ao ISSQN se deve, principalmente, em razão da dificuldade de se determinar onde foi efetivamente prestado o serviço, diga-se, local da efetiva prestação, pois se faz necessária uma análise da natureza da atividade prestada, se é uma atividade-fim ou meramente uma atividade complementar. Pelo princípio da territorialidade a relação jurídica tributária deverá

irradiar seus efeitos no local da ocorrência do fato gerador, local onde, a exação é devida.

A questão ainda não se encontra completamente pacificada pelos tribunais superiores pois, durante muitos anos a jurisprudência foi fundamentada no princípio da territorialidade estabelecendo que o imposto era devido no local da efetiva prestação dos serviços, entretanto, recentemente a jurisprudência pátria passou a hesitar e atribuir ao artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, interpretação literal, em consonância com norma positiva e com o princípio da legalidade.

A posição deste autor coaduna com a mudança da jurisprudência pois, a matéria contida na Lei Complementar nº 116/2003 é atribuída por norma constitucional. Ademais, nos termos do artigo 4º do mesmo diploma normativo, define-se estabelecimento do prestador o local onde o contribuinte desenvolve atividade de prestar serviço, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, não se limitando ao conceito de sede, filial, agência, ou qualquer outra denominação que venha a ser utilizado. Assim, pode se concluir, que a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que a exação é devida no local da ocorrência do fato gerador, ou seja, da prestação do serviço, em consonância com o princípio da territorialidade e em linha com aos ditames constitucionais.

O caso em estudo, também, é objeto do Recurso Extraordinário 1.167.509/SP em que o Sindicato das Empresas de Processamentos de Dados e Serviços do Estado de São Paulo (SEPROSP) questiona a constitucionalidade da Lei nº 14.042/05 e do Decreto Lei nº 46.598/05 do município de São Paulo que determina a obrigação de cadastro na Secretaria das Finanças de São Paulo para as empresas prestadores de serviço no município de São Paulo, domiciliadas fora deste Município, ou seja, para as empresas que não devem o ISS no município de São Paulo.

Cumprir lembrar que as empresas prestadoras de serviços de informática e congêneres não se encontram elencadas nos 20 (vinte) incisos da Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece que o ISSQN é devido no local da prestação do serviço ou do estabelecimento do tomador, assim, essas empresas filiadas ao SEPRSP, ora impetrante, devem o ISSQN no local do estabelecimento do prestador.

A demais, conforme exaustivamente demonstrado no presente estudo não há relação jurídica pré-existente que suporte a instituição do dever instrumental instituído pela Lei nº14.042/05 do município de São Paulo, o que evidencia a violação da competência tributária de outros entes políticos ao impor dever instrumental à contribuinte do ISSQN de outros Municípios.

Isso posto, conclui-se que a Lei nº14.042/05 do município de São Paulo que estabelece o “cadastramento” e a retenção do ISSQN na fonte comete pelo menos 8 inconstitucionalidades, elencadas a seguir:

I. violação da competência tributária de outros entes políticos ao impor dever instrumental à contribuinte do ISSQN de outros Municípios;

II. determinação da retenção do ISSQN para o município de São Paulo sem a efetiva prestação do serviço, mas condicionada tão somente a emissão da nota fiscal autorizada por outro município para tomador estabelecido dentro do município paulistano;

III. descaracterização do ISSQN tornando-o como fruto de uma sanção de ato ilícito, derivado do não cumprimento de um dever instrumental, em flagrante desrespeito ao art. 156, III, da Constituição Federal, e artigos 3º e 13, § 3º, ambos do CTN;

IV. lesão ao princípio da territorialidade quanto à retenção na fonte do ISSQN entre pessoas jurídicas que se encontram em diferentes municípios, ou dito de outra forma, só é legítima a retenção se o Município em que prestado o serviço for o mesmo do tomador;

V. descaracterização do regime de substituição tributária, pois o mesmo define que seja estabelecida a alíquota aplicada, aquela a que esteja submetido o substituído, contribuinte, porque o substituto, responsável tributário, paga o imposto alheio, isto é, o imposto devido por terceiro;

VI. transmutação do ISSQN, de imposto sobre a prestação de serviço, em imposto sobre a utilização de serviços, transformando os naturais sujeitos passivos diretos em sujeitos passivos indiretos;

VII. violação do princípio constitucional da vedação ao tratamento discriminatório em razão da procedência do serviço, previsto no art. 152 da Carta Magna, a evidenciar, portanto, frontal ofensa a Constituição Federal.

VIII. Desconsideração do teor do art. 3º, primeira parte, da Lei Complementar nº 116/2003, preceito que dispõe, nitidamente, sobre conflitos de competência entre Municípios, em estrita conformidade com a Constituição Federal.

Todavia, não se pode deixar de mencionar que é falho o argumento de que a fiscalização levada a efeito por exigência do cadastro para os prestadores de serviço que emitem nota fiscal autorizada por outro Município para tomador estabelecido no município de São Paulo, impedirá fraudes. As fraudes devem ser coibidas pela atividade da polícia judiciária, pois constituem expediente criminoso, possuindo o Município meios para aferir a fraude, inclusive comunicando o crime para a autoridade policial e exigindo o tributo.

Em última análise, denota-se que a Lei nº 14.042/05 do município de São Paulo é inconstitucional por violar os artigos 30, I, 146 e 152 da Constituição Federal, bem como o princípio da territorialidade, tendo em vista a cobrança de fatos estranhos à competência tributária do município de São Paulo. Evidente também a inconstitucionalidade da lei municipal frente a ocorrência da bitributação do ISSQN uma vez que a exação, também será exigida pelo município onde está localizada o estabelecimento do prestador de serviços.

Por fim, o presente trabalho apresentou dois institutos jurídicos, ação de pagamento em consignação e ação de repetição de indébitos, que devem ser utilizados pelo contribuinte como forma de se proteger dos efeitos da bitributação.

Na ação de consignação em pagamento, o pagamento da exação ainda não ocorreu, o contribuinte buscará a proteção ao direito de pagar uma dívida pela pretensão de mais de um Município. Quando a bitributação já se materializou, com o efetivo pagamento da exação a dois Municípios distintos, o contribuinte poderá se utilizar a ação de repetição de indébitos.

Entretanto, é imprescindível que as empresas que desenvolvem atividades em mais um município, e que possuam funcionários em atuação física nestas localidades, desenvolva estudos sobre a natureza jurídica das atividades executadas em cada uma delas, para que sejam tomadas as medidas preventivas cabíveis, de forma a evitar atuações fiscais e multas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., São Paulo. Saraiva, 2011.

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

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed., São Paulo. Malheiros Editores, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 jun. 2020.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137603/Constituicoes_Brasileiras_v6_1967.pdf?sequence=9&isAllowed=y. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/139953/Constituicoes_Brasileiras_v5_1946.pdf?sequence=9&isAllowed=y. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137602/Constituicoes_Brasileiras_v3_1934.pdf?sequence=10&isAllowed=y. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. **Decreto Lei 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional N° 37 de 12 de junho de 2002.** Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os artigos 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional de N° 1 de 17 de outubro de 1969.** Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional N° 18 de 01 de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. **Lei Complementar N° 116 de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar N° 56 de 15 de dezembro de 1987.** Dá nova redação à lista de serviços a que se refere o art. 8° do Decreto Lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp56.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. **Lei n° 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm#:~:text=rela%C3%A7%C3%B5es%20de%20consumo,-.Art.,produtos%20ou%20presta%C3%A7%C3%A3o%20de%20servi%C3%A7os. Acesso em: 5 ago. 2020.

BRASIL. **Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o sistema tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 23 jun. 2020.

BRASIL. MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.835. 2018. Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida cautela, ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Complementar e Capitalização – CNSeg, em face do artigo 1º da Lei Complementar nº 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 para determinar que o ISS será devido no Município do tomador, em relação aos serviços: (i) de planos de medicina de grupo ou individual; (ii) administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente; (iii) de administração de consórcios; (iv) administração de cartão de crédito ou débito e congêneres; (v) arrendamento mercantil. (...). Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 325.140 - ES (2001/0056722-4). PROCESSO CIVIL – AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO – DÚVIDA QUANTO AO CREDOR: AÇÃO BIFÁSICA – HONORÁRIOS. 1. Na especialíssima ação de consignação abre-se ensejo à hipótese em que a demanda se bifurca, para extinguir-se a relação entre o autor e os credores chamados para receberem a obrigação e uma segunda relação, quando ambos os credores não se entendem. 2. Ao ser extinta a relação com o autor, vitorioso e desonerado da obrigação, tem direito a receber a ambos os réus, os credores serão de logo pagos com o depósito, para posterior ressarcimento ao vencedor da segunda fase. 4. Recurso especial provido. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=384743&num_registro=200100567224&data=20020930&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 06 ago. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). RECURSO ESPECIAL Nº 1.245.310-MG (2011/0042873-6). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL (FILIAL). 1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, interpretando o art. 12, “a”, do Decreto-Lei n. 406/68, entendia que a competência tributária para a cobrança do ISS era da municipalidade onde o serviço era prestado. 3. Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, a competência passou a ser o local do estabelecimento prestador do serviço, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica (arts. 3º e 4º). 4. Precedentes: REsp

1.195.844/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1.3.2011, DJe 153.2011; REsp. 1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.8.2010, DJe 17.8.2010; REsp 1.175.980/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.3.2010, DJe 10.3.2010; REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra Elaina Calmon, Primeira Seção, julgado em 14.10.2009, DJe 29.10.2009; AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 11.12.2007, DJ 7.2.2008, p. 307. Recurso especial conhecido em parte e improvido.

Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100428736&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.esa>. Acesso em 02.ago. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **RECURSO ESPECIAL 1.111.234 – PR (2009/0015818-9)**. TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO

EXTENSIVA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. 2. Recurso especial não provido. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=915229&num_registro=200900158189&data=20091008&formato=PDF. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **RECURSO ESPECIAL Nº 1060210 – SC (2008/0110109-8)**. TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA DE ISS [...] SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO [...] 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor de grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que. Existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. Acórdão

submetido ao procedimento do ar. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=22388581&num_registro=200801101098&data=20130305&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 06 ago. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no RECURSO ESPECIAL N.º 1.002.693 – RS (2007/0258832-0)**. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS UTILIZADOS. SUBEMPREITADA. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência uniforme dessa corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo total do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. 2. Tanto o Decreto-Lei 406/68 como as leis complementares 56/87 e 102/03 fixaram que o ISS incide sobre a totalidade dos serviços de construção de serviço, exceto sobre o fornecimento de mercadorias produzidas pelo próprio fornecedor de serviço fora do local da prestação, que fica sujeito ao ICMS. 3. A tese de que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas também os adquiridos por terceiros, devem ser excluídos da base de cálculo do ISS não encontram respaldo no ordenamento jurídico, pois a regra legal que trata da incidência do ISS sobre serviço da construção civil é clara ao excluir apenas os serviços prestados pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços. 4. A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiro para uso na obra da construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão pelo qual não deve se sujeitar a uma nova incidência do ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imune a tributação, somente sendo tributado na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário. Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestado os serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS. 5. Subempreitada é denominação que se oferece a empreitada menor, isto é, empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor. Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra contratada ou se incumbe a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços são alcançadas pelo ISS. 6. Agravo Regimental não provido. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=845614&num_registro=200702588320&data=20081218&formato=PDF. Acesso em: 10 jul. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AGRAVO DE INSTRUMENTO N.º 756.212 – SC (2006/00496960)**. PROCESSO CIVIL E

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL AUSENCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACORDÃO A QUO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA TÃO-SÓ, DO ISS. SÚMULA Nº 138/STJ. 1. Agravo regimental que negou provimento ao agravo de instrumento. 2. O acórdão a quo entendeu correta a exigência do ISS nas operações de arrendamento mercantil, assim como deve a exação ser recolhida no local da ocorrência do fato gerador, ou seja, onde os serviços foram efetivamente prestados. (...). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2631375&num_registro=200600496940&data=20061016&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 26 jul. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça (1. Turma). **RECURSO ESPECIAL Nº 884.845 – SC (2006/0206565-4)**. PROCESSU CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 553 DO CPC. INOCORRENCIA. 1. A solidariedade passível ocorre, quando numa relação jurídica-tributária composta por duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietária de um imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento de IPTU, uma vez que a situação de fato – a copropriedade- é lhes comum. 2. A Lei Complementar nº 116/2003, definido o sujeito passivo da regra-matriz de incidência do ISS, assim dispõe: “Art. 5. Contribuinte é o prestador de serviço”. 6. Deverás, o instituto da solidariedade vem previsto no artigo 124 do CTN, *in verbis*: “São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei.” 7. Conquanto a expressão “interesse comum” encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isso porque feriria a lógica jurídica-tributária a integração, no polo passível da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo a doutrina abalizada, *in verbis*: “... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 1224 do Código. Vale sim, para situações que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias de um imóvel. Tratando-se, porem, da ocorrência, de fato que consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar entre sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o

impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador. ” (Paulo Barros de Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8a ed., 1996, p. 220). 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadora de um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à situação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. “Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria de tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação nos resultados dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. ” (REsp. 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o polo passivo da execução, tão somente pela presunção da solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operação de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. Art. 535 do CPC resta incólume se o tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos tenham sido suficientes para embasar a decisão. 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4691980&num_registro=200602065654&data=20090218&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 04 jul. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **RECURSO ESPECIAL Nº 887.385 – RJ (2006/0214178-0)**. TRIBUTÁRIO. ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS MEDIANTE CONVÊNIOS. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. PECULIARIDADES. Apresentação e aprovação das contas pelo prestador à empresa administrador do plano de saúde. Recurso improvido. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1029576&num_registro=200602141780&data=20101217&formato=PDF. Acesso em: 29 jun. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **RECURSO ESPECIAL N° 883.254 – MG (2006/0047850-0)**. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividade-fim, no caso a exploração de telecomunicações. 2. Marcelo Caron Baptista, em “ISS - Do texto a norma”, editada pela *Quartier Latin*, p. 692, doutrina:” a prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracteriza prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS”. 3. São serviços-meio para o alcance dos serviços-fim os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados entre outros. Não-incidência de ISS. 4. O STF tem jurisprudência consolidada no sentido de não incidir o ISS na locação de bens móveis. Reconhece, também, proteção de imunidade tributária para edição e publicidade das listas telefônica. 5. Seguimento de orientação do Supremo Tribunal Federal. Reconhecimento de ser inaplicável legislação infraconstitucional interpretada em desacordo com a jurisprudência da Corte Maior. 6. Recurso Especial provido. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MO&sequencial=12714393&tipo_documento=documento&num_registro=20060478500&data=20101202&formato=PDF. Acesso em: 29 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **RECURSO ORDINÁRIO EM MS N° 17.156 – SE (2003/0175003-5)**. TRIBUTÁRIO. ISS. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. As duas turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Dec-lei n° 406/68, revogado pela Lei Complementar n° 116/2003, pacificaram o entendimento no sentido que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação do serviço, onde efetivamente ocorreu o fato gerador do imposto. 2. Ademais, nos termos do art. 106 do CTN, em caso de situação de não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixa de defini-lo como infração. 3. No particular, não mais subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixado pelo Município da sede da empresa, pois a Lei Complementar n° 116/2003 estabelece em seu art. 3°, XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do “local” dos bens ou do domicílio das pessoas vigiadas. 4. Recurso ordinário provido. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1386023&num_registro=200301750035&data=20040920&tipo=5&formato=PDF Acesso em: 06 ago. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **RECURSO ESPECIAL N° 256.200 – MG (2000/0039508-0)**. TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA.

ARBITRAMENTO. SERVIÇO GRATUITO. O ISS só não incide nos serviços prestados gratuitamente pelas empresas sem nenhuma vinculação com a formação de um contrato bilateral. 2. Serviços de prestação de propagandas, objetivo principal da empresa, devem ser tributadas pelo ISS. 3. Alegação de gratuidade não reconhecida. 4. Arbitramento adotado pelo Fisco. Regularidade. 5. Recurso improvido. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=60170&num_registro=200000395080&data=20010326&formato=PDF. Acesso em: 10 jul. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **RECURSO ESPECIAL Nº 189.227 – SP (1998/0069901-5)**. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO REALIZADO E NÃO PAGO. DECRETO-LEI 408/68 art. 8º e 9º. Fato gerador do ISSQN é a “Prestação do serviço”, não importando para a incidência o surgimento de circunstâncias factuais dificultando ou impedindo o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são estranhas à tributação dos serviços prestados. 2. Recurso sem provimento. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=8378&num_registro=199800699015&data=20020624&formato=PDF. Acesso em: 29 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça (1. Turma). **EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL Nº 130.792 – CE (1997/0090500-4)**. TRIBUTÁRIO. ISS. **COMPETÊNCIA LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES**. I. Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade de crédito tributário, ainda que se revele o teor do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei n. 406/68. II. Embargos rejeitados. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=49333&num_registro=199700905004&data=20010813&formato=PDF. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça (1. Turma). **RECURSO ESPECIAL Nº 54.002-0/PE (1994.0028001-7)**. TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO LEI N. 406/68. Embora a lei considere o local da prestação de serviço o do estabelecimento do prestador (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISSQN), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele município o poder de tributar as prestações em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido em território de município onde não se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199400280017&dt_publicacao=08-05-1995&cod_tipo_documento=&formato=PDF. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.167.509 – SP (2018)**. ISS – CONTRIBUINTE – ESPECIAL – ISONOMIA – CADASTRO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL – CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia alusiva à constitucionalidade de lei municipal a determinar retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – pelo tomador de serviço, em razão da ausência de cadastro, na Secretaria de Finanças de São Paulo, do prestador não estabelecido no território do referido Município. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5563078>. Acesso em: 19 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 651703 – PR (2017)**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CFRB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 e 110 DO CTN AS OPERADORES DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ARTIGO 156, III, DA CFRB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos de Privados de Assistências à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termos ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade do direito tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, te forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pelo qual não há um primado do Direito Privado. 4. O artigo 110, do CTN, não vincula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de “serviço de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de forma a gerar confusão entre os planos normativos. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>. Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 930029 – SP (2015)**. PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO - AÇÃO DECLARATÓRIA-ADITAMENTO PÓS CITAÇÃO-INADIMISSIBILIDADE-CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO: CONSTITUCIONALIDADE-DESNECESSIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO ATRAVÉS DE LEI COMPLEMENTAR-CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA DELEGAVEL-BIS IN IDEM NÃO PROIBITO PELO TEXT CONSTITUCIONAL-ATERIORIDADE NÃO DESCUMPRIDA-IMPROCEDENCIA AO PEDIDO. (...). 13. Distinguindo-se, no âmbito da competência tributária, entre “bis in idem” (presença de um mesmo credor a exigir tributos distintos sobre o mesmo fato) e a dupla tributação (situação em que dois credores estão a exigir tributos próprios sobre o mesmo fato), consta-se que, muito embora possa se dar, em tese, a coincidência de incidência do imposto de renda e da contribuição social em tela sobre a mesma hipótese, observa-se equivaler o quadro a “bis in idem” não proibido pelo texto constitucional, como ocorre em diversas outras situações. (...). Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho591074/false>. Acesso em: 01 ago. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **TERCEIRO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 551.597 – RS (2011)**. PROCESSO CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. MENÇÃO EXPRESSA AO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL NA DECISÃO RECORRIDA. DESNECESSIDADE. TRIBUTÁRIO. COFIS. INSEÇÃO. REVOGAÇÃO. LEI 9.430/96. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I-A exigência de prequestionamento não impõe que a decisão recorrida mencione expressamente o dispositivo constitucional indicado como violado no recurso extraordinário. Basta, para a configuração do requisito, o enfrentamento da questão pelo juiz de origem. II-A questão referente à possibilidade de revogação, por meio da Lei 9.430/96, da isenção da COFINS concedida pela LC 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais possui natureza constitucional. III-O plenário desta Corte, no julgamento dos recursos extraordinários 377.457/PR e 381.984/MG, Rel. Min Gilmar Mendes, consolidou o entendimento no sentido da constitucionalidade da revogação, por meio da Lei 9.430, da isenção da COFINS concedida pela LC 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais. Precedentes. IV – Agravo regimental improvido. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1643051> Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **RECURSO ESPECIAL Nº 652.276 – PR (2010)**. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 da LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições

de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidades tributárias relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidos em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveita aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também tenha feitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupões que a própria condição de devedor tenha estabelecido validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Person*e, *terzo* ou *terceiro*) evidência que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que sejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a possibilidade de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 8. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando aos arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 9. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidades limitadas responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 10. Recurso extraordinário da União desprovido. 11. Aos recursos

sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 30 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 262.598-1 – PR (2007)**. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DO VALOR DE SUBEMPREGADAS TRIBUTADAS. ART. 9º, § 2º, “B”, DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da república. Precedentes: Recursos Extraordinários ns. 236.604 e 220.323.2. O disposto no art. 9º, § 2º, alínea “b”, do Decreto-Lei n. 406/68 não contraria a Constituição da República. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488704>. Acesso em: 25 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RECURSO EM MANDATO DE SEGURANÇA Nº 6910 – PR (1960/00422-01)**. TRIBUTÁRIO. BI-TRIBUTAÇÃO. SUA INEXISTÊNCIA. Somente se configura a Bi-tributação no caso de duplicidade de impostos oriunda da competência concorrentes de duas entidades tributantes. Disponível em:
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur76724/false>. Acesso em: 01 ago. 2020.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed., São Paulo. Malheiros, 2017.

CHIMENTI, R. C. **Direito Tributário com Anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o Local da Prestação dos Serviços**. 2010. 115 f. (Dissertação Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em:
<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8955/1/Bruna%20Pellegrino%20Gentile.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2020.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 21^a. ed. São Paulo. Saraiva, 2017.

MEIRELLES, Alexandre; PETITINGA, Daniel. **Manual de Legislação Tributária Estadual**. 1^a. ed. Salvador. JusPODIVM, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10^o. Ed. São Paulo. Saraiva, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7^o. Ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2012.

SÃO PAULO. **Lei 13.701 de 24 de dezembro de 2003**. Altera a legislação do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>. Acesso em: 19 jul. 2020.

SÃO PAULO. **Portaria SF N° 101, de 7 de novembro de 2005**. Dispõe sobre o cadastro a que se refere o decreto n° 46.598, de 4 de novembro de 2005. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Portaria-101-2005.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2020.

SÃO PAULO. **SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG n° 18, de 3 de abril de 2018**. ISS – Subitens 1.05 e 1.07 da Lista de Serviços do art. 1° da Lei n° 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Códigos de serviços 02798 e 02917 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM n° 8, de 18 de julho de 2011. Local de incidência do ISS. Serviços de licenciamento de programas de computação e suporte técnico em informática prestados por empresa estabelecida no município de São Paulo. ISS devido no Município de São Paulo. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/SC018_1375798245.pdf. Acesso em: 20 jul. 2020.