

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

MARINA BIANCARDI FARALDO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ISS DAS EMPRESAS
CONTRATANTES NO CASO DE TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS**

São Paulo
2023

MARINA BIANCARDI FARALDO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ISS DAS EMPRESAS
CONTRATANTES NO CASO DE TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito para obtenção
do título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Caio Augusto Takano.

São Paulo
2023

MARINA BIANCARDI FARALDO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ISS DAS EMPRESAS
CONTRATANTES NO CASO DE TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS

Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no
Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado (a) em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

RESUMO

O objetivo principal do presente trabalho de conclusão de curso, é analisar sob diversos aspectos a terceirização de serviços e a responsabilidade tributária que pode vir a ser atribuída ao tomador de serviços, sob a óptica do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Mediante a extensiva análise da legislação que rege o ISS, bem como da doutrina especializada, busca-se traçar quais os impactos da terceirização para as empresas contratantes. Ainda, por meio de estudo das formas de responsabilização prescritas na legislação tributária e constitucional, delinea-se as hipóteses em que o tomador de serviços será obrigado ao recolhimento do ISS devido pelo prestador. Ao fim, tem-se avaliação sobre casos concretos de terceirização ou situações em que foi conferido ao tomador de serviços o dever de reter o ISS na fonte, quando da prestação. Em toda a análise explicitada durante o trabalho, leva-se em conta o papel essencial das leis complementares e da constituição na definição dos limites que os legisladores municipais devem seguir quando da edição de leis municipais.

Palavras-chave: Terceirização. Responsabilidade tributária. Imposto Sobre Serviços. Retenção na fonte. Tomador de serviços.

ABSTRACT

The main objective of this course conclusion is to analyze the outsourcing of services and the tax liability that may be attributed to the service taker, from the perspective of the Tax on Services of Any Nature. Through extensive analysis of the legislation governing the ISS, as well as specialized doctrine, the aim is to outline the impacts of outsourcing on contracting companies. Furthermore, through a study of the forms of liability prescribed in tax and constitutional legislation, the hypotheses in which the service taker will be obliged to pay the ISS owed by the service provider are outlined. Finally, there is an assessment of specific cases of outsourcing or situations in which the service provider has been given the duty to withhold the ISS at source. In all the analysis explained throughout the work, the essential role of complementary laws and the constitution in defining the limits that municipal legislators must follow when issuing municipal laws is taken into account.

Keywords: Outsourcing. Tax liability. Services tax. Withholding tax. Service taker.

SUMÁRIO

- 1 **INTRODUÇÃO**
- 2 **A TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS**
 - 2.1 ESTRUTURA DA TERCEIRIZAÇÃO: LEGISLAÇÃO E ALTERAÇÕES
 - 2.2 A RESPONSABILIDADE GERAL DO TOMADOR
- 3 **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**
 - 3.1 O SUJEITO PASSIVO
 - 3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO
 - 3.3 OUTRAS FORMAS DE RESPONSABILIDADE NO CTN
- 4 **O ISS NA TERCEIRIZAÇÃO**
 - 4.1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS
- 5 **RETENÇÃO NA FONTE DO ISS PELA EMPRESA CONTRATANTE**
 - 5.1 ANÁLISE DO CASO DO CPOM EM SÃO PAULO
- 6 **ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO TJSP**
- 7 **CONCLUSÃO**
- 8 **REFERÊNCIAS**

1 INTRODUÇÃO

O fenômeno da terceirização de serviços, que surgiu na revolução industrial, é parte inerente e quase essencial para o bom funcionamento do capitalismo na sociedade atual. Diante da importância da terceirização nas atividades de empresas, torna-se relevante também analisar o impacto tributário que a escolha pela terceirização pode ter no orçamento das empresas.

Assim, o objetivo do presente trabalho é realizar uma análise dos aspectos tributários da terceirização de serviços, sob a ótica da empresa tomadora dos serviços e, ainda, apontar os principais desafios enfrentados por essas empresas no cenário tributário atual.

Justifica-se o estudo do assunto pela relevância do tema no mercado, tendo em vista que diversas empresas atualmente optam pela terceirização de atividades dentro de suas organizações. Além disso, também pelo fato de que a empresa tomadora dos serviços possui responsabilidades em relação à atividade terceirizada, inclusive responsabilidade tributária quanto ao ISS.

A responsabilidade tributária que recai sobre as empresas contratantes deve ser levada em conta no momento de optar pela terceirização ou não, do mesmo modo que, ao realizar qualquer planejamento tributário, a análise das consequências da terceirização é fundamental para a preservação da atividade empresarial.

Como o objeto da terceirização, em sua maioria, é a prestação de serviços, o presente estudo será direcionado a analisar a responsabilidade tributária que recai sobre a empresa contratante no que tange ao ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A lógica da transferência da responsabilidade tributária para a empresa tomadora reside na praticidade que essa sistemática dá ao Fisco, além do que, muitas vezes, é uma forma de aumentar indevidamente sua arrecadação.

Assim, por meio de análise extensiva da legislação de regência, das principais doutrinas, e de situações fáticas sobre o assunto, serão tecidos comentários e ponderações sobre a responsabilidade tributária da empresa contratante na terceirização de serviços. A análise será dividida em três partes principais, sendo a primeira parte destinada a conceituar a terceirização de serviços e a responsabilidade tributária.

O segundo momento dirige-se à explicação da incidência do ISSQN nas atividades terceirizadas. Por fim, verifica-se a aplicação da responsabilidade pelo recolhimento/retenção na fonte do ISS devido pela empresa prestadora, pelo contratante, por meio de análise de legislações e de casos concretos. Ao final, encontra-se análise do entendimento jurisprudencial sobre o assunto e ponderações sobre sua efetiva aplicação na prática.

2 A TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS

2.1 ESTRUTURA DA TERCEIRIZAÇÃO: LEGISLAÇÃO E ALTERAÇÕES

A terceirização é uma opção gerencial que pode ser realizada por empresas para sua melhor organização e direcionamento de despesas. Terceirizar representa envolver uma terceira pessoa que normalmente não faria parte de uma relação empresarial ou trabalhista, visando maximizar os lucros e diminuir despesas.

Nesse sentido, Maurício Delgado¹ dispõe que no fenômeno da terceirização a palavra “terceiro” não possui a mesma conotação comumente empregada no mundo jurídico – qual seja de uma pessoa estranha à relação jurídica. Quando ocorre a terceirização, o termo “terceiro” possui o mesmo significado utilizado na administração de empresas. Desse modo, o terceiro nessa situação seria o outro a quem se direciona a atividade descentralizada da empresa. É nesse sentido de terceiro que se encaixa o termo “terceirização”.

O objetivo principal buscado quando se opta pela terceirização de uma atividade dentro de uma empresa é reduzir os gastos com atividades que não são preponderantes para a geração de receita. O capitalismo, voltado para o lucro, visa sempre menores custos que gerem maiores receitas, dessa forma, maximizando o lucro.

Nesse contexto se encaixa a terceirização de serviços como limpeza, segurança, contabilidade, entre outros. Conceitua-se a terceirização como sendo uma prática decorrente da necessidade das empresas em agilizarem a produção e reduzirem custos, em que se transferem para outra empresa atividades secundárias do processo produtivo². Dessa maneira, ocorre a utilização de fontes externas para suprir transações internas, na medida que se utiliza de transações de mercado, sem arcar com os demais ônus daquela prestação de serviço³.

Logo, pode-se descrever a terceirização de serviços como uma opção organizacional que a empresa pode fazer para desonerar-se de custos inerentes das atividades que não são o objeto principal do investimento.

Assim, a terceirização de atividades que retire o ônus de encargos, como por exemplo o trabalhista, é geralmente vantajosa. A respeito da terceirização, Maurício Delgado⁴ menciona que se trata de um fenômeno pelo qual se dissocia a relação econômica de trabalho da relação justrabalhista que lhe seria correspondente.

¹DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 18. ed. São Paulo: LTR, 2019. p. 541.

²GONÇALVES, Lúcia Durão. *Terceirização: Responsabilidade do Tomador de Serviços, Processamento da Execução*. Tese (Especialização em Direito do Trabalho) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2011. p. 12.

³SANTOS, Diogo Palau Flores. *Terceirização de serviços pela Administração Pública: estudo da responsabilidade subsidiária*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 18

⁴DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 18. ed. São Paulo: LTR, 2019. p. 541

Ainda, a opção de terceirizar constitui-se em eficaz disponibilização de recursos financeiros para investimento em atividades de interesse da organização, na medida que, em situações de terceirização de serviços, a empresa contratante deixa de gastar com despesas colaterais, despendendo recurso única e exclusivamente com o serviço prestado.

A terceirização de serviços é uma opção organizacional que está situada entre o “fazer” e o “comprar”, por representar um intermediário para se alcançar os melhores resultados em relação ao objeto da empresa, o “comprar”⁵.

Nessa toada, é importante fazer um breve histórico da terceirização de serviços no Brasil. Isso porque, até 2017, a terceirização não era regulamentada por lei, sendo que era disciplinada pelo TST e era possível apenas a terceirização de atividades meio, ou seja, as atividades que não estão diretamente ligadas ao produto final.

O conceito legal de terceirização foi dado pelo art. 4º-A da Lei nº 6.019/1974, com redação da Lei nº 13.467/2017, segundo o qual terceirização é qualquer transferência da execução de quaisquer de suas atividades à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução⁶.

Com a reforma trabalhista, passou-se a disciplinar na legislação sobre a terceirização, prevendo que seria possível terceirizar qualquer atividade da empresa, mesmo aquelas ligadas ao produto final, chamadas de atividade-fim. Ainda, a CLT disciplina quais seriam essas “atividades-fim”:

Art. 581 § 2º: Entende-se por **atividade preponderante** a que caracterizar a unidade de produto, operação ou objetivo final, para cuja obtenção todas as demais atividades converjam, exclusivamente em regime de conexão funcional.

Observa-se que, atualmente, a terceirização no Brasil não é mais meramente um intermediário entre o “fazer” e o “comprar”. Em verdade, a terceirização pode ser utilizada para qualquer atividade que a empresa entenda ser eficiente e lucrativo realizar a terceirização.

No mais, embora seja possível terceirizar qualquer atividade, as que são mais comumente terceirizadas ainda seguem o padrão de serem atividades intermediárias, seguindo a lógica capitalista de diminuir os custos com atividades que não são preponderantes e utilizar maiores recursos para investir nas atividades que efetivamente são responsáveis por gerar lucro para a empresa.

⁵SANTOS, Diogo Palau Flores. *Terceirização de serviços pela Administração Pública: estudo da responsabilidade subsidiária*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 18.

⁶RESENDE, Ricardo. *Direito do Trabalho*. Grupo GEN, 2020. p. 238.

Ainda, pode-se dizer que, na terceirização, a tradicional relação bilateral é deslocada, não mais tratando-se de mera relação bilateral entre empregador e empregado, criando-se uma verdadeira relação trilateral, abrangendo em um dos vértices do triângulo o trabalhador, que mantém vínculo de emprego com o prestador de serviços, mas disponibiliza o resultado de sua energia de trabalho a um tomador de serviços diverso do seu empregado⁷.

Desse modo, pode-se dizer que as partes integrantes na relação de terceirização consistem na empresa tomadora (contratante) e a empresa prestadora de serviços, pois são elas que firmam contrato entre si, mas que sempre haverá uma terceira parte, não necessariamente integrante da contratação. Numa análise voltada aos impactos trabalhistas da terceirização, o terceiro elemento seria o trabalhador, conforme postula Ricardo Resende.

No que tange a perspectiva tributária, embora esteja presente a figura do terceiro trabalhador, a terceirização inclui ainda uma terceira parte, que seria o Fisco. Ao passo que, havendo a prestação de serviços, deverá exigir o recolhimento de tributo de uma das partes, ou da empresa prestadora ou da empresa tomadora.

Justamente nesse ponto reside a discussão traçada no presente trabalho: como deverá ser feita, sob a luz do Imposto Sobre Serviços, a exigência do tributo no caso em que ocorre a terceirização de serviços?

Por fim, cabe ponderar que, no mercado atual, atividades mais comumente terceirizadas são as atividades internas e não-operacionais das empresas, sendo elas relacionadas aos serviços de administração, como contabilidade e recursos humanos, atividades de limpeza, transporte de entregas e de funcionários, além dos serviços de TI e segurança. A prestação desses serviços é fato gerador do ISSQN, já que estão previstos na lista anexa da LC n.º 116/03, tópico esse que será abordado mais adiante.

2.2 A RESPONSABILIDADE GERAL DO TOMADOR

Embora não seja o foco principal do trabalho, é importante esclarecer as responsabilidades que são atribuídas ao tomador de serviços no aspecto trabalhista. Isso porque a empresa que opta pela terceirização de serviços o faz, muitas vezes, visando se desonerar de encargos trabalhistas com funcionários que prestam os serviços.

Por esse motivo optam pela terceirização: para não terem que lidar diretamente com as questões trabalhistas desses funcionários, economizando com essa despesa que é transferida para a empresa prestadora.

⁷RESENDE, Ricardo. *Direito do Trabalho*. Grupo GEN, 2020. p. 237.

No entanto, a empresa contratante, como já visto, não é a empregadora, mas o trabalho realizado pelos terceirizados a beneficia diretamente. Logo, se a empresa prestadora de serviços não pagar aos trabalhadores, restará à tomadora os pagamentos dos encargos trabalhistas. Essa responsabilidade é chamada de subsidiária e ocorrerá apenas na hipótese de a empregadora não honrar com o pagamento dos direitos trabalhistas de seus empregados.

Destaca-se que essa responsabilização da tomadora de serviços não é automática, sendo necessário que um eventual processo judicial seja proposto em face de ambas as empresas, compondo um litisconsórcio passivo obrigatório⁸. Apenas dessa forma será possível eventual responsabilização da empresa tomadora, seja solidária ou subsidiariamente.

Em regra, a responsabilidade solidária só ocorre quando houver fraude ou má-fé e conluio entre as empresas, ou ainda, quando a lei assim determinar. Nos demais casos, a empresa tomadora será responsabilizada apenas subsidiariamente e isso ocorrerá apenas na hipótese de a empresa empregadora não honrar com o pagamento dos direitos trabalhistas de seus empregados.

Atribui-se responsabilidade subsidiária à tomadora quando se verificar culpa *in eligendo* e *in vigilando*, ou seja, devido à escolha de uma empresa prestadora sem a devida cautela de sua idoneidade financeira, ou ainda, pela ausência de fiscalização no decorrer do contrato de prestação de serviços do cumprimento das normas trabalhistas⁹.

Assim, é importante destacar que a legislação trabalhista prevê uma forma de responsabilização da empresa tomadora de serviços, mas apenas no caso de a empresa prestadora dos serviços não cumprir com suas obrigações trabalhistas, criando-se uma relação de responsabilidade entre a empresa contratante e o empregado.

A responsabilidade subsidiária da empresa tomadora fica sempre limitada ao período de prestação de serviços do trabalhador para essa empresa. Já na seara tributária, a responsabilidade se opera de outras formas e em outros contextos, e é o que será explicitado na próxima seção.

⁸GONÇALVES, Lúcia Durão. *Terceirização: Responsabilidade do Tomador de Serviços, Processamento da Execução*. Tese (Especialização em Direito do Trabalho) – PUC, São Paulo, 2011. p. 25.

⁹GONÇALVES, *op. cit.*, p. 29.

3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 O SUJEITO PASSIVO

No direito tributário, é possível observar-se uma relação tributária para o adimplemento de uma obrigação tributária, que não se confunde com as demais obrigações dos outros ramos do direito. Nesse sentido, vêm-se os brilhantes ensinamentos de Ricardo Siqueira¹⁰, ao afirmar que:

A relação jurídica tributário material, de substância patrimonial, é o vínculo por meio do qual o ente tributante, sujeito ativo, tem o direito de exigir de um sujeito passivo – ou, de modo converso, o sujeito passivo tem o dever de adimplir em favor do sujeito ativo – uma prestação consistente na entrega de dinheiro ao Estado. A essa relação, o enunciado do artigo 113 do Código Tributário Nacional dá o nome de “obrigação tributária principal.

Do mesmo modo que ocorre em qualquer relação jurídica, no direito tributário sempre se estará diante de um sujeito ativo e um sujeito passivo, sendo que o sujeito ativo é quem tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária, ao passo que o sujeito passivo é aquele que tem obrigação de cumpri-la. Nas palavras de Leandro Paulsen¹¹:

O sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação, tendo as prerrogativas de editar normas complementares necessárias à fiscalização e à cobrança, exercer a fiscalização, constituir o crédito tributário mediante lançamento, inscrevê-lo em dívida ativa e exigir o seu pagamento, se necessário, mediante o ajuizamento de execução fiscal.

Em relação ao sujeito passivo, o art. 121 do CTN prevê que o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Ainda dispõe a diferença entre contribuinte e responsável, sendo o primeiro aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, e o segundo aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

Via de regra, o tributo será exigido daquela pessoa que deu causa ao fato gerador, que é chamado contribuinte. O contribuinte é aquele que, definido pela constituição, é obrigado ao recolhimento dos tributos. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento¹²”, sendo que aquele que realiza o fato gerador da obrigação, em qualquer caso, está indissociavelmente ligado, de maneira pessoal e direta, ao fato que gera a obrigação de pagar o tributo.

¹⁰CARVALHO, Ricardo Siqueira. *Substituição Tributária: estrutura e função*. Coimbra (Portugal): Grupo Almedina, 2021. p. 69.

¹¹PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 213.

¹²MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p.145.

Pode-se dizer que o sujeito passivo, via de regra, é o contribuinte, pois é sempre este que realiza a ação que concretiza o fato gerador e, conseqüentemente, desencadeia a obrigação de recolher o tributo. Logo, todo contribuinte é sujeito passivo, mas o contrário não é verdadeiro, na medida que contribuinte é uma espécie de sujeito passivo. Contribuinte caracteriza-se como aquele obrigado, no bojo de uma relação contributiva instituída por lei, ao dever fundamental de pagar tributos¹³.

Entretanto, está autorizada a legislação a atribuir uma terceira pessoa como sujeito passivo da obrigação, que seja diferente do contribuinte. Nesse sentido, o art. 121 do CTN ainda traz, em seu inciso II, a figura do responsável, sendo este a pessoa que “se encontra vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, mas não se reveste na condição de contribuinte¹⁴.”

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

Sendo assim, diferentemente do contribuinte, o responsável tributário é aquele que está “obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação¹⁵”. As duas figuras não se confundem, embora ambas possam estar presentes, concomitantemente ou não, no polo passivo de relações tributárias.

Ainda, entende-se como sujeição passiva tributária, conforme Ricardo Siqueira, o conjunto das pessoas dotadas de personalidade jurídica, as quais são conferidas o dever de pagar tributos ou de realizar outras condutas que guardem referência ao pagamento tributário¹⁶.

É importante ressaltar que a palavra ‘responsabilidade’ é definida como o dever de alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico de outro. Sendo certo que a responsabilidade não se refere a uma prestação e sim à sujeição à sanção, atribuída a quem não tinha o dever de cumpri-la¹⁷.

Embora seja possível a responsabilização de terceiros, não se pode deixar de observar exigências legais e constitucionais de garantias fundamentais dos contribuintes, haja vista que a sujeição ativa, na relação jurídica tributária, revela-se condicionada à realização dos direitos fundamentais indisponíveis que, projetados para o campo tributário, resultam nos direitos e

¹³PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 214.

¹⁴GOMES, Fernando Henrique Ferrari. *Limitação À Responsabilidade Tributária Para Terceiros*. Trabalho de Conclusão de Curso – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2014. p. 11.

¹⁵PAULSEN, *loc. cit.*

¹⁶CARVALHO, Ricardo Siqueira. *Substituição Tributária: estrutura e função*. Coimbra (Portugal): Grupo Almedina, 2021. p. 76-77.

¹⁷MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p.154.

garantias que compõem o estatuto do contribuinte¹⁸.

Dando continuidade, Hugo de Brito Machado afirma que a palavra ‘responsabilidade’ tem um sentido amplo e outro estrito. No sentido amplo, considera-se a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Já em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.

Ainda, a responsabilidade do sujeito passivo indireto pode se dar por substituição ou por transferência. Considera-se responsabilidade por transferência nas hipóteses em que o responsável é chamado para recolher o tributo depois de ocorrido o fato gerado e, geralmente, por conta de um inadimplemento por parte do contribuinte, chama-se o responsável ao polo passivo da obrigação.

Em contrapartida, a responsabilidade por substituição ocorre quando o responsável está no polo passivo desde o nascimento da obrigação. Nesses casos, o contribuinte sequer entra na relação tributária, haja vista que o responsável é o obrigado ao recolhimento. Assim, ensina Hugo de Brito Machado:

A adequada compreensão da figura do substituto legal tributário exige que se tenha ideia razoavelmente precisa do que seja a capacidade contributiva. Existe substituto legal tributário toda vez que a lei coloca como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato tributável é indicador¹⁹.

Na perspectiva da análise em comento no presente artigo, verá que o tomador de serviços terceirizados muitas vezes será responsável por substituição ao recolhimento do ISS, na medida que, tomando o lugar do prestador (contribuinte), irá responder inteiramente pela obrigação tributária.

3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO

Diante do exposto, é possível vislumbrar que a relação jurídico-tributária é extremamente complexa, sendo que, apenas no que tange o sujeito passivo, já se exige extensa compreensão, tanto dos conceitos constitucionais quanto das premissas que permeiam toda essa relação. A responsabilidade tributária faz parte da sujeição passiva, na medida que, como visto anteriormente, a norma jurídica pode atribuir a um terceiro a responsabilidade pelo

¹⁸CARVALHO, Ricardo Siqueira. *Substituição Tributária: estrutura e função*. Coimbra (Portugal): Grupo Almedina, 2021. p. 72.

¹⁹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p.147.

recolhimento do tributo, mesmo que originalmente figure no polo passivo da obrigação.

Assim, a responsabilidade tributária demanda cautela, isso porque não é possível, senão por lei específica que dispense o cumprimento de obrigações, conforme previsto no art. 150 § 6º da Constituição Federal de 1988. Sendo assim, apenas por dispositivo expresso é que o contribuinte poderá ser excluído da obrigação de pagar, não à toa que a previsão legal de que o terceiro responderá pelo pagamento do tributo não exonera, por si só, o contribuinte. Por esse motivo que, caso inadimplido o tributo, poderá ser chamado o responsável ao seu pagamento²⁰.

Em outras palavras, postula Ricardo Siqueira²¹ que a responsabilidade tributária corresponde ao inadimplemento da obrigação tributária e, conseqüentemente, caracteriza uma “segunda relação jurídica”, na qual o responsável ocuparia o polo passivo. Essa segunda relação assegura ao Estado o direito de exigir de um terceiro a satisfação da prestação tributária que não foi cumprida pelo contribuinte de direito.

Nessa mesma linha de raciocínio, afirma Paulo de Barros Carvalho que a conformação da responsabilidade tributária está verificada, sempre que o sujeito escolhido saia da compostura interna do fato tributário, sendo que nesses casos se instaura uma relação obrigacional de natureza tributária²².

Ainda, Luís Cesar Souza de Queiroz²³ acrescenta que, na hipótese de responsabilidade, essa segunda norma poderá ser uma norma principal de natureza não tributária, ou uma norma primária punitiva.

Sendo assim, é por meio das normas de direito tributário que o legislador irá atribuir a diferentes pessoas o dever pelo recolhimento dos tributos. Essa transferência de responsabilidade pode ser disposta de diversas formas: a responsabilidade solidária, a responsabilidade de terceiros, a responsabilidade subsidiária e, ainda, existe a figura do responsável tributário.

Destaca-se que na substituição tributária, uma espécie dentro do gênero da sujeição passiva tributária, nas palavras de Leandro Paulsen²⁴, a figura do substituto tributário é o terceiro obrigado por lei a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte.

Ainda, esse terceiro sempre terá relação com o fato gerador e a prerrogativa de reter o

²⁰PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 218.

²¹CARVALHO, Ricardo Siqueira. *Substituição Tributária: estrutura e função*. Coimbra (Portugal): Grupo Almedina, 2021. p. 85-86.

²²CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 229.

²³DE QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: GZ, 2020.

²⁴PAULSEN, *op. cit.*, p. 166.

montante do tributo ou de exigi-lo do contribuinte, assim o faz porque é o responsável que operacionaliza o pagamento, em nome e com o dinheiro do contribuinte. É um terceiro que o legislador intercala entre o contribuinte e o Fisco para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

É de rigor destacar que é de extrema importância a verificação dos termos utilizados pela legislação para conceituar as modalidades de sujeito passivo. Isto infere-se tanto da leitura dos textos do direito positivo – veja que o artigo 121 do Código Tributário Nacional conceitua os responsáveis parcialmente pela exclusão²⁵ – quanto de um rápido exame dos conceitos doutrinários de “substituição tributária” ou “substituto tributário”, onde se lê, frequentemente, que o substituto é a pessoa que “substitui” o contribuinte, é a pessoa que está “em lugar” do sujeito que realiza o fato jurídico tributário²⁶.

Assim, pode-se dizer que a substituição é uma regra de responsabilidade que, diferentemente das demais, não implica num inadimplemento do contribuinte com a subsequente responsabilização de outra pessoa pelo pagamento do tributo. Na verdade, ocorre na substituição tributária uma troca de sujeito passivo, posto que ao contribuinte sequer é dado o direito de proceder ao recolhimento, uma vez que este já foi realizado por outra pessoa, geralmente em etapa anterior.

Isso não implica dizer que o contribuinte de direito está desonerado totalmente da obrigação, haja vista que o substituto, como não é ele o causador do fato gerador, irá, sem dívidas, exigir o substituído o valor que o substituto teve que recolher de tributos em seu nome.

No mais, a substituição tributária é uma regra derivada do Código Tributário Nacional que pressupõe a transferência a terceiro da responsabilidade de recolher o tributo devido por alguém²⁷.

Ainda, a opção do legislador por eleger um substituto tributário normalmente visa a concentração de sujeitos, conforme ensina Leandro Paulsen²⁸, e objetiva-se que um único substituto possa responsabilizar-se pela retenção e recolhimento dos tributos devidos por inúmeros contribuintes que com ele se relacionam. Isso evita o inadimplemento pelos contribuintes e facilita a fiscalização que, em vez de ser direcionada a muitos contribuintes, concentra-se em número muito menor de substitutos.

²⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 303

²⁶ CARVALHO, Ricardo Siqueira. *Substituição Tributária: estrutura e função*. Coimbra (Portugal): Grupo Almedina, 2021. p. 66.

²⁷ MOREIRA, Roberto Carlos. *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS: a Responsabilidade da Fonte Pagadora e a Guerra Fiscal entre os Municípios*. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2018. p. 27.

²⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 218-219.

A substituição é muito presente na sistemática tributária atual, em especial se destaca a substituição do ICMS e do IPI, posto que, como são impostos sobre o consumo, os produtos sobre os quais incidem esses impostos são amplamente distribuídos e revendidos pelo Brasil – que é um país de dimensões continentais. É por esse motivo que a substituição se mostra vantajosa, tendo em vista que ela tem por objetivo principal facilitar a cobrança e fiscalização dos tributos, assim a utilização desse instituto para tais tributos se mostra muito apropriada.

Ainda mais se considerar-se que existem muito menos fabricantes e distribuidores no Brasil do que varejistas e revendedores, nem se comparando então com o número de consumidores. Logo, se mostra razoável e até necessária a aplicação da substituição tributária para impostos como ICMS e IPI, na medida que permitem ao Fisco uma arrecadação mais eficiente, e o valor pago pelos substitutos é apenas repassado na cadeia sobre o valor de bem.

Existe, também, uma forma de substituição que corresponde à obrigação do substituto em reter o tributo devido pelo substituído na hora do pagamento ou da contraprestação, de modo que o substituído irá arcar indireta e imediatamente com o ônus do pagamento desse tributo.

Já não se pode dizer que toda retenção é essencial ou adequada, sendo muitas vezes utilizada como forma de ampliar a arrecadação tributária por meio de criação de retenções “na fonte” indevidas e sem o menor apreço às regras de incidência tributária. Em muitos casos, esse é o cenário que se verifica na hipótese de terceirização de serviços.

A nova lei do ISS definiu, como regra geral, a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao prestador do serviço. Contudo, em alguns casos, esta incumbência recai sobre o contratante ou intermediário do serviço, que é obrigado a reter e a recolher o imposto ao Município que faz jus a esta exação. Entende-se por “tomador do serviço” a pessoa jurídica de direito público ou privado que contrata a execução de um serviço²⁹.

A exigência do ISS por retenção na fonte do tomador de serviços é discussão constante na doutrina e jurisprudência, motivo pelo qual será mais detalhadamente tratado adiante. Por hora, cumpre esclarecer que cabe a legislação complementar determinar os contribuintes e os responsáveis das obrigações tributárias, conforme dispõe o art. 146, III, “a”.

No entanto, quaisquer legislações que forem dispor sobre a sujeição passiva devem obrigatoriamente observar as premissas contidas na regra matriz de incidência tributária que, por estarem contidas na Constituição Federal, se vestem de hierarquia normativa, sendo, portanto, de observância obrigatória pelas demais legislações infraconstitucionais.

²⁹MOREIRA, Roberto Carlos. *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS: a Responsabilidade da Fonte Pagadora e a Guerra Fiscal entre os Municípios*. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2018. p. 27.

Dessa forma, não pode o legislador infraconstitucional criar arbitrariamente novos sujeitos passivos que não aqueles que, dentro das diretrizes constitucionais, podem ser responsabilizados pelo adimplemento da obrigação tributária.

3.3 OUTRAS FORMAS DE RESPONSABILIDADE NO CTN

Apenas a título de exposição, destaca-se que existem outras diversas formas de responsabilidade no texto do Código Tributário Nacional. A responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN recai sobre as pessoas que tenham interesse comum na ocorrência do fato gerador, ou ainda podem ser aquelas definidas em lei.

Já a responsabilidade por sucessão ocorre sempre que tenha a sucessão dos contribuintes, sendo mais comum nos casos de aquisição de imóveis ou negócios, heranças e operações comerciais. Nessas situações, a responsabilidade é pessoal do novo contribuinte.

Ainda existe a responsabilização de terceiros, que se aplica quando um terceiro age de forma excessiva ou em desacordo com a lei ou contrato, desde que esteja em posição de direção e representação da pessoa jurídica. Nesse caso, a responsabilização não se limita apenas ao não pagamento, mas também requer abuso de poder.

Todas essas formas de responsabilidade tributária são do tipo responsabilidade por transferência, na medida em que existia um contribuinte que era obrigado ao recolhimento do tributo e, em decorrência de um fato gerador de responsabilidade, exige-se o pagamento do responsável.

Por não se enquadrar na hipótese de terceirização de serviços, não se estenderá o estudo sobre a responsabilização por transferência, destinando o foco do estudo para responsabilidade por substituição, em especial a retenção na fonte, que é aplicável ao ISS na terceirização de serviços.

4 O ISS NA TERCEIRIZAÇÃO

O ISS previsto na Constituição Federal no art. 156, inciso III é um tributo de competência dos municípios e que incide sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II. Disso, depreende-se que o imposto tem como fato gerador a prestação de serviços.

Segundo Aires F. Barreto³⁰, o conceito de serviço é um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros, sendo trabalho todo esforço humano ampla e genericamente considerado. No entanto, não é todo serviço que está contido na hipótese de incidência do ISS, pois há serviços que, por sua natureza, não são tributáveis.

São serviços tributáveis, nas palavras de Aires F. Barreto, todo esforço humano com conteúdo econômico. De modo que, somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão configurar como hipótese de incidência do ISS, ao passo que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta avalie o tributo e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva³¹.

Assim, o ISS incide sobre a prestação a terceiros de serviços tributáveis, rememorando que o imposto não irá incidir sobre os serviços que, embora tributáveis, estejam dentro do campo de incidência do tributo previsto no art. 155, inciso II, por expressa previsão constitucional. Além disso, não incide ISS nas exportações e prestações de serviço em relação de emprego.

A constituição determinou, ainda, que os serviços que sofreriam a incidência do ISS deveriam ser definidos em Lei Complementar. Importante destacar que, conforme ensina Paulo de Barris Carvalho, “a expressão ‘definidos em lei complementar’ não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é³²”. Logo, verifica-se que a Constituição concedeu certa liberdade ao legislador complementar, contudo, tal liberdade deve obediência aos ditames constitucionais, não podendo a Lei Complementar definir como serviços tributáveis atividades que não são, ou ainda, alterar as regras da matriz constitucional do tributo.

O ISS atualmente é regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003 que estabelece as regras gerais para a cobrança do ISS pelos Municípios e, com base nela, os municípios regulamentam internamente a exigência e recolhimento do tributo. A Lei Complementar também traz uma listagem de todos os serviços que considera estarem sujeitos à tributação pelo

³⁰BARRETO, Aires F. *ISS Na Constituição e na Lei*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 34.

³¹BARRETO, *op. cit.*, p. 34-35.

³²CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (Franchising). *Revista do Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº20, 2007. p. 213.

ISS, de modo que os serviços que não constam nessa lista não constituem fato gerador do tributo municipal.

Nesse sentido, é importante ressaltar que não podem os legisladores municipais alterar os critérios da hipótese de incidência prevista na Constituição e na Lei Complementar, limitando-se apenas a especificar os critérios e conceitos já previstos nas normas hierarquicamente superiores.

Quanto à hierarquia das normas, é essencial rememorar as lições de Norberto Bobbio quando afirma que, no que tange à hierarquia normativa, sua consequência final é justamente a possibilidade de uma norma superior revogar uma norma inferior, mas as normas inferiores não poderão revogar as normas superiores³³.

Dito isso, mostra-se necessário, para a análise do problema apresentado neste trabalho, uma pequena digressão sobre o critério espacial e pessoal do ISS, conforme definido em lei. Isso porque a LC nº 116/2003 prevê que o imposto será devido, em regra, no local do estabelecimento do prestador dos serviços. Prevendo ainda, em seu art. 3º, algumas hipóteses em que o imposto deverá ser recolhido para outro local que não o do estabelecimento do prestador.

Ou seja, via de regra, o ISS deve ser recolhido pelo prestador do serviço para o município em que este esteja estabelecido, ainda que a prestação do serviço seja realizada em outro município – desde que não esteja dentro das hipóteses previstas nos incisos do art. 3º. Sendo que: não pode um Município X editar lei local com previsão de tributação de serviço de prestador estabelecido em outro município, pois não pode a lei municipal criar hipóteses de incidência fora dos limites expressamente estabelecidos na LC nº 116/2003. Se o serviço não está nas exceções dos incisos do art. 3º, não pode se alterar o critério espacial definido na Lei Complementar.

Disso, depreende-se que a menos que haja uma exceção legal expressa, o local da sede do estabelecimento é onde se considera ocorrido o fato gerador, sujeitando o contribuinte à legislação e à pretensão do respectivo Município³⁴.

Nesse sentido, é necessário que as leis municipais obedeçam ao critério espacial da hipótese de incidência previsto na Lei Complementar, haja vista que as leis municipais apenas terão validade caso estejam dentro dos limites impostos pelos demais critérios da regra matriz. Nesse mesmo sentido já ensina Aires F. Barreto que a lei que determina o fato gerado de prestar

³³BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2014. p. 95.

³⁴PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS: CF e LC 116 comentadas*. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 107.

serviços só irradia efeitos se essa prestação ocorrer dentro do perímetro do respectivo Município³⁵.

A submissão das legislações municipais aos critérios estabelecidos em Lei Complementar é de fundamental importância para o direito tributário, pois mantém a ordem e a lógica do sistema constitucional e garante ao contribuinte a segurança jurídica de que suas relações serão tributadas sempre sobre uma mesma lógica, independente do município que se encontre o contribuinte.

Essa é precisamente a essencialidade das leis complementares em relação às leis hierarquicamente inferiores. Mais uma vez, a Teoria do Ordenamento Jurídico de Norberto Bobbio esclarece que a inferioridade de uma norma em relação à outra consiste na menor força de seu poder normativo da medida que essa menor força se manifesta pela incapacidade de estabelecer uma regulação que esteja em oposição à regulamentação de uma norma hierarquicamente superior³⁶.

Estabelecido o critério espacial do ISS como sendo o local/domicílio do prestador ou, nas hipóteses dos incisos do art. 3º, o local da prestação ou do tomador do serviço, conforme cada inciso, passa-se à análise do critério pessoal do ISS para definir seus sujeitos passivos.

A Lei Complementar nº 116/2003 estabeleceu no seu art. 5º de forma expressa o sujeito passivo do ISS como sendo o prestador do serviço, isso porque, como o ISS é um imposto incidente sobre a “prestação” do serviço, o prestador do serviço é quem assume a condição de contribuinte do imposto municipal, por ter relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária do ISS³⁷.

Além disso, a LC nº 116/2003 prescreveu a hipótese de responsabilidade para o recolhimento do tributo por outra pessoa no seu art. 6º. Veja:

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

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

Verifica-se então, que a Lei Complementar deu certa liberdade para os municípios deslocarem o sujeito passivo do prestador dos serviços. No entanto, essa “deslocação” exige

³⁵BARRETO, Aires F. *ISS Na Constituição e na Lei*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 519.

³⁶BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2014. p. 95.

³⁷PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS: CF e LC 116 comentadas*. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 127.

extrema cautela do legislador para que não viole os princípios constitucionais que regem esse tributo.

Nesse sentido, Aires F. Barreto dispõe que admitir que seria lícito ao legislador estabelecer alterações arbitrárias na sujeição passiva desse imposto implica abrir portas a absurdos inimagináveis (2018, p. 594).

Na realidade isso não se desenvolve dessa forma, sendo que os municípios criam artifícios para ampliar sua arrecadação, muitas vezes às custas dos princípios constitucionais. Tal situação ainda é agravada pela previsão contida no art. 6º da LC nº 116/2003, já que concede ao Município o poder de atribuir responsabilidade pelo crédito tributário à outra pessoa que não o contribuinte.

O que se observa na prática é a criação desordenada de responsabilidades tributárias em substituição que violam o previsto na Lei Complementar. Assim, até mesmo nos casos em que há previsão expressa de recolhimento no local da prestação, será cobrado o tributo também no local do estabelecimento do prestador.

É possível, ainda, que a lei municipal crie substituições tributárias que determinam a retenção do ISS na fonte por parte do tomador de serviços. Essa responsabilização de um terceiro pelo recolhimento do ISS tem, em princípio, o objetivo de trazer maior praticidade e eficiência para a arrecadação e fiscalização do imposto, uma vez que o Fisco Municipal poderá concentrar o recolhimento em um único prestador que preste serviços a milhares de tomadores ou, ainda, exigir a retenção na fonte de todos os tomadores para garantir que o imposto de um contribuinte com histórico de mau pagador seja efetivamente recolhido aos cofres municipais.

Nesse sentido, sábias são as palavras de Leandro Palsen e Omar Augusto Leite Melo, no sentido de que se pode dizer que caberia a retenção do ISS quando a obrigação tenha se concretizado no mesmo Município que pretende reter, ou seja, no mesmo Município do tomador de serviços. Além disso, a obrigação de reter só pode surgir para o responsável localizado no mesmo Município em que o contribuinte prestou serviços.³⁸

Seguindo a mesma linha de raciocínio, é importante destacar que essa ‘permissão’ legal não pode ser vista pelos Municípios de forma ampla, como se limites inexistissem, como dito anteriormente, não se pode sobrepor os limites e balizas consagrados na Constituição Federal, por mera e simples alternativa de facilitação da atividade arrecadatória. Do modo que, não se pode deixar que lado que:

³⁸PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS: CF e LC 116 comentadas*. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 134.

É direito constitucionalmente assegurado aos contribuintes submetidos à incidência do ISS, ver tributados os fatos jurídicos (prestações de serviço) uma única vez e, ainda, no Município onde se realizarem, seja por expressa dicção legal, seja porque lá está o estabelecimento prestado, assim entendido, o local onde efetivamente serviços são prestados³⁹.

Por fim, a determinação de retenção na fonte do ISS, nos termos da previsão contida no caput do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003, só encontra guarida no ordenamento se, e somente se, o prestador e o tomador estiverem no mesmo Município em que é prestado o serviço.

4.1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS

Durante toda a extensão desse trabalho, buscou-se conceituar todos os vértices de análise, para que se possa chegar no cerne da questão. A terceirização de serviços é amplamente praticada pelas empresas, de modo que definir a forma da tributação do ISS incidente nesta prática é fundamental para que se possa realizar um bom e efetivo planejamento tributário que vise maiores lucros e menores riscos para a atividade. Partindo desse pressuposto, adentra-se agora na efetiva tributação pelo ISS dos serviços prestados por empresas terceirizadas.

Na terceirização de serviços existem duas figuras: o tomador e o prestador. Existem hipóteses específicas previstas na legislação em que o ISS deverá ser recolhido para o município do local do tomador, como é o caso dos incisos I, XX, XXIII, XXIV e XXV do art. 3º da Lei Complementar 116/2003.

Essas hipóteses estão vinculadas à prestação de serviços específicos, que podem ou não ser objeto de terceirização. Não há, no entanto, uma previsão expressa de que os serviços terceirizados são devidos pelo contribuinte (prestador) ou pelo responsável (tomador), de modo que, quando não houver disposição específica, o ISS deverá ser recolhido pela regra geral – recolhimento pelo prestador para o Município onde está localizado seu estabelecimento.

No entanto, os municípios podem determinar livremente a responsabilidade tributária do tomador de serviços pelo recolhimento, desde que o façam mediante lei, nos exatos termos do art. 6º da lei complementar 116/2003. Não se pode deixar de observar que, embora haja a autorização para a criação de responsáveis na Lei Complementar, o legislador não pode atribuir a qualquer terceiro o dever de pagar o tributo, para sua exclusiva comodidade⁴⁰. Isso é algo que

³⁹BARRETO, Paulo Ayres. Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na fonte: limites normativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 274-275.

⁴⁰CARVALHO, Ricardo Siqueira. *Substituição Tributária: estrutura e função*. Coimbra (Portugal): Grupo Almedina, 2021. p. 179.

vem ocorrendo com cada vez mais frequência: o legislador criando substitutos ou responsáveis sem qualquer preocupação técnico-jurídica.

O que se verifica é que a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 6º, trouxe para a legislação do ISS a figura do responsável tributário, por meio da qual o tomador de serviços é obrigado por substituição tributária ao recolhimento do imposto municipal, mediante a retenção na fonte do ISS que é devido pelo prestador.

Nesse sentido, a lei vem apenas corroborar a possibilidade da ‘retenção’ no regime jurídico do ISS. Essa retenção na fonte representa uma forma de antecipação do imposto⁴¹. Sendo que se verifica, na prática, enormes irregularidades na aplicação desse instituto. Nas palavras de Ricardo Siqueira⁴²:

O fato de o direito positivo fazer uso da expressão “substituição tributária”, ou de termos e locuções similares, não significa, obviamente, que o fenômeno corresponda àquele dogmático, construído pela doutrina. É perfeitamente possível que, no direito positivo, o legislador “batize” um determinado sujeito de “substituto tributário” e ele não seja nada mais do que uma criação jurídica que extrapola os parâmetros elementares do regime, sem prejuízo de configurar alguma teratologia jurídica, tal qual a construção de uma hipótese de incidência dissociada do conseqüente normativo.

Insiste Justen Filho que “não se pode confundir o conceito lógico-jurídico de ‘substituição’ com os conceitos jurídico-positivos indicados legislativamente pela mesma expressão⁴³.” Assim, pode-se dizer que na terceirização de serviços será definido que o tomador será o responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo prestador, em primeira análise porque é o tomador que irá se beneficiar o serviço, e em segunda análise porque será possível concentrar o recolhimento no tomador do serviço, que pode prestar outros serviços aos consumidores finais.

Nesse sentido, tem-se a figura do agente retentor, que, do ponto de vista prático, é quem realiza a atividade do sujeito passivo de identificar a ocorrência o fato gerador, o contribuinte e a matéria tributável, apurar o montante devido e, eventualmente, de alguma penalidade e por fim efetuar, em nome próprio, o recolhimento aos cofres públicos⁴⁴.

⁴¹MOREIRA, Roberto Carlos. *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS: a Responsabilidade da Fonte Pagadora e a Guerra Fiscal entre os Municípios*. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2018. p. 26.

⁴²CARVALHO, *op. cit.*, p. 180.

⁴³JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 266.

⁴⁴DE OLIVEIRA, Henrique Silva. *A Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviços*. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015. p. 71.

5 RETENÇÃO NA FONTE DO ISS PELA EMPRESA CONTRATANTE

Diante das considerações feitas anteriormente, verifica-se ser plenamente possível que a Lei Municipal estabeleça responsáveis pelo recolhimento do ISS, em especial nas hipóteses que se está diante de um tomador e um prestador.

Ocorre que, nas situações em que o tomador e o prestador estão ambos localizados em um mesmo município, a questão do recolhimento ou retenção do Imposto Sobre Serviços é mais facilmente resolvida, bem como encontra respaldo na legislação complementar. Isso porque o art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 prevê as hipóteses de retenção pelo tomador de serviços, ficando subentendido que ambos estão situados no mesmo município. Ainda, caso se verifique prestadores e tomadores em municípios distintos, o art. 3º da mesma LC dispõe quem será o responsável por disciplinar qual dos municípios será responsável por receber os valores de ISS.

No entanto, conforme já salientado por Aires Barreto anteriormente, os Municípios não podem criar novas regras de sujeição passiva, muito menos estipular a cobrança do ISS para Municípios que não possuem competência para tanto, na medida que se deve respeitar as balizas constitucionais estipuladas pelo legislador originário, quando da criação do tributo em questão (2018, p. 594).

Nesse sentido, tem-se que a retenção na fonte é uma modalidade de responsabilidade tributária por substituição, que, conforme já abordado, atribui a um terceiro vinculado ao fato gerador a responsabilidade de verificação desse fato, apuração do montante devido e recolhimento diretamente ao Fisco. Essencial é destacar que cabe aos entes políticos atribuírem a pessoa diversa da figura do contribuinte direto, a condição de responsável tributário, apenas quando esse terceiro puder ser identificado no bojo do vínculo jurídico com a administração pública⁴⁵.

Ressalta-se que o legislador ordinário não tem nenhuma discricionariedade para a instituição de tributos, inclusive em relação à nomeação do destinatário legal tributário, haja vista que a Constituição Federal estipula diversos limites explícitos e implícitos, que deverão ser rigorosamente observados pelos entes tributantes.

Ainda, seria absurdo entender que ao legislador infraconstitucional é facultado a possibilidade de escolha de quem será o sujeito passivo indireto, de forma discricionária, sem qualquer necessidade de observância dos supramencionados limites constitucionais⁴⁶.

⁴⁵DEGELO, Gustavo de Toledo. *Lei 14.042/05: Criação de Dever Instrumental e a Possibilidade de Retenção do ISS pelo Tomador de Serviço*. Tese (Especialização em Direito Tributário) – PUC, São Paulo, 2015. p. 23.

⁴⁶DEGELO, *loc. cit.*

Assim, é possível verificar que houve previsão para a responsabilidade por substituição dentre as implicações da regra-matriz do ISS. Logo, responsabilidade tributária expressa do tomador (ou do intermediário), altera a relação jurídico-tributária ao conferir ao responsável a obrigação de retenção do imposto. É dessa forma que opera a legislação do ISS, por meio da qual faz-se operar um possível deslocamento de competência, ensejando a tributação por ente diverso daquele em cujo território se encaixaria a hipótese de incidência⁴⁷.

Feitas essas considerações sobre a possibilidade de “criação” de responsáveis tributários, entende-se que a Lei Complementar autorizou a atribuição de responsabilidade por substituição a terceiros vinculados ao fato gerador, sem violar os termos na Constituição. No mais, é preciso ter em mente que essa autorização concedida aos municípios não pode ofender nenhum dos princípios e regras matrizes previstas na legislação hierarquicamente superior.

Por fim, o legislador complementar autorizou que o DF e os Municípios atribuam de modo expresso, mediante lei, a responsabilidade pelo crédito a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, podendo excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a ele, em caráter supletivo⁴⁸.

Assim, passa-se à análise de casos em que há a prestação de serviços por um prestador estabelecido em município diferente daquele onde se localiza o tomador. Isso porque, não se tratando dos casos previsto nos incisos do art. 3º da LC nº 116/2003, o ISS não poderá ser retido para o município do tomador, uma vez que será devido, conforme a regra geral, ao município do estabelecimento do prestador.

Apenas a título exemplificativo, a análise vai se restringir aos serviços de limpeza e segurança, previsto nos itens 7.10 e 11.02 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003, usando-se como escopo da análise a legislação municipal de São Paulo, qual seja a Lei nº 13.701/2003. Destaca-se que os serviços de limpeza e segurança são, dentre muitos outros, alguns dos tipos de prestação de serviços mais recorrentes na terceirização.

O serviço de limpeza está assim descrito no item 7.10 da Lista Anexa da LC nº 116/2003, bem como na Lei Municipal de São Paulo: “limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres”. Em relação ao local onde se considera devido o ISS, o art. 3º, inciso VII da legislação municipal prevê que o imposto se considera prestado e será devido no local da execução da limpeza. Confira:

Art. 3º - O serviço considera-se prestado e o Imposto devido no local do

⁴⁷FEITAL, Marcelo. Responsabilidade Tributária no ISS: Atribuição de Sujeição Passiva a Terceiro-Requisitos e Implicações à Luz da LC 116/2003. *Revista Direito Tributário Atual*, Rio de Janeiro, nº 19, 2005. p. 243.

⁴⁸FEITAL, *op. cit.*, p. 245.

estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas seguintes hipóteses, quando o Imposto será devido no local:

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 artigo 1º.

Disso, extrai-se que o Município onde se encontra localizado o tomador do serviço de limpeza, ou seja, onde foi executado o serviço, será o sujeito ativo da relação, podendo exigir o Imposto.

Paralelamente, o art. 9º, também da Lei Municipal, estipula os responsáveis pela retenção do ISS em hipóteses específicas, nos termos do que lhe foi autorizado pelo art. 6º, §2º da Lei Complementar nº 116/203. Assim, prevê o art. 9º, inciso II, alínea “a” da Lei 13.701/2003:

Art. 9º - **São responsáveis pelo pagamento** do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, **desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:** (...)

II - **as pessoas jurídicas**, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edilícios residenciais ou comerciais, **quando tomarem ou intermediarem os serviços:**

a) descritos nos subitens 3.04, 7.09, **7.10**, 7.12, 7.14, 11.02 e 17.05 da lista do caput do art. 1º, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo, exceto na hipótese dos serviços do subitem 11.05, relacionados ao monitoramento e rastreamento a distância, em qualquer via ou local, de veículos, cargas, pessoas e semoventes em circulação ou movimento, realizados por meio de telefonia móvel, transmissão de satélites, rádio ou qualquer outro meio, inclusive pelas empresas de Tecnologia da Informação Veicular, independentemente de o prestador de serviços ser proprietário ou não da infraestrutura de telecomunicações que utiliza.

Logo, depreende-se que o serviço de limpeza, quando prestado dentro do Município de São Paulo e para um tomador estabelecido em São Paulo, é devido pelo tomador do serviço, devendo este proceder à sua retenção na fonte do valor devido de ISS e descontar esse valor do que seria pago ao prestador, uma vez que, na condição de responsável tributário, não deveria ser o tomador obrigado a suportar o ônus desse recolhimento.

Quanto ao serviço de segurança ou vigilância, aplicam-se as mesmas disposições elencadas acima, posto que o serviço 11.02, que abarca a vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes, também é mencionado nos arts. 3º e 9º da Lei Municipal de São Paulo. Veja:

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

XIV - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista do “caput” do art. 1º.”

“Art. 9º - **São responsáveis pelo pagamento** do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, **desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:** (...)

II - **as pessoas jurídicas**, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais, **quando tomarem ou intermediarem os serviços:**

a) descritos nos subitens 3.04, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, **11.02** e 17.05 da lista do caput do art. 1º, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo, exceto na hipótese dos serviços do subitem 11.05, relacionados ao monitoramento e rastreamento a distância, em qualquer via ou local, de veículos, cargas, pessoas e semoventes em circulação ou movimento, realizados por meio de telefonia móvel, transmissão de satélites, rádio ou qualquer outro meio, inclusive pelas empresas de Tecnologia da Informação Veicular, independentemente de o prestador de serviços ser proprietário ou não da infraestrutura de telecomunicações que utiliza.

Destaca-se, assim, que na terceirização desses serviços, não restam dúvidas quanto à obrigação do tomador de serviços de realizar a retenção na fonte do Imposto Sobre Serviços devido pela prestação terceirizada de serviços de limpeza e segurança. Ressalta-se que a retenção deverá ser feita, no caso em análise, para o Município de São Paulo, nos casos em que o serviço seja prestado em São Paulo e o tomador esteja localizado em São Paulo, haja vista que nessa situação o imposto é devido para o Fisco paulistano.

É importante fazer ressalva apenas quanto aos serviços relacionados ao monitoramento e rastreamento à distância, de veículos, cargas, pessoas e semoventes realizados por meio de telefonia móvel, transmissão de satélites, rádio ou outro meio, que está previsto no item 11.05 da Lista Anexa. Esse item foi expressamente ressalvado da responsabilidade contida no art. 9º da Lei Municipal 13.701/2003, de modo que, quando da prestação desses serviços, o ISS deve ser recolhido, nos termos da regra geral, pelo prestador do serviço.

Além disso, o serviço do item 11.05 não está descrito nos incisos do art. 3º da mesma lei, motivo pelo qual recai sobre ele a regra geral de que o ISS deve ser recolhido para o local do estabelecimento do prestador.

Essa é uma ressalva de grande relevância tanto para as empresas que pretendem terceirizar o serviço de segurança, tanto para os municípios, pois a depender do tipo de vigilância a ser realizado, o imposto será devido para o município do prestador ou para o município do tomador, sendo ainda possível que haja diferença significativa nas alíquotas de cada município.

Por fim, conclui-se que, para que ocorra a correta responsabilização do tomador de serviços, a legislação municipal deverá ser expressa quanto à sujeição passiva, nos termos do

caput do art. 6º. Até porque se a lei tributária local não atribuir responsabilidade ao tomador, não há que se falar em retenção de tributo, pois haverá falta de interesse legítimo, tendo em vista não existir designação legal nesse sentido⁴⁹.

5.1 ANÁLISE DO CASO DO CPOM EM SÃO PAULO

Em que pese ser evidente a obrigação de retenção do valor de ISS pelo tomador de serviços nas hipóteses analisadas acima, essa retenção prevista na legislação ocorre quando o serviço é prestado em São Paulo e/ou o tomador é domiciliado em São Paulo. No entanto, a terceirização de serviços pode ocorrer de diversas formas, e dentre elas, verifica-se a hipótese na qual o prestador está localizado em outro Município.

Diante dessa possibilidade fática, é extremamente relevante tratar de uma situação que se deu em algumas cidades brasileiras, em especial na cidade São Paulo, que trata da obrigatoriedade criada pelo Município de inscrição dos prestadores de outros municípios, prevendo penalização daqueles que não realizarem o cadastro. Essa situação ocorreu em diversas cidades, mas daqui em diante trataremos especificamente do caso que se desenvolveu em São Paulo.

Cumprido esclarecer que, embora essa situação não seja exclusiva da terceirização de serviços, afetou essas empresas que prestam serviços a outras situadas em municípios distintos, motivo pelo qual análise do caso mostra-se relevante para o presente trabalho.

A exigência de que as empresas prestadoras de serviços para outras situadas em São Paulo realizarem a inscrição no Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) foi instituída através da aprovação do parágrafo 2º do art. 9º-A da Lei Municipal nº 13.701/2003. Por meio desse dispositivo, o Município de São Paulo estabeleceu que as pessoas jurídicas nele estabelecidas são responsáveis pelo pagamento do ISS, devendo reter na fonte o valor do imposto nas hipóteses de quando tomarem serviços realizados por prestadores não inscritos no CPOM. Veja:

Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por **outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo**, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do "caput" do art. 1º desta lei, **fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças**, conforme dispuser o regulamento.

§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que

⁴⁹FEITAL, Marcelo. Responsabilidade Tributária no ISS: Atribuição de Sujeição Passiva a Terceiro-Requisitos e Implicações à Luz da LC 116/2003. *Revista Direito Tributário Atual*. Rio de Janeiro, nº 19, 2005. p. 246.

imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o "caput" deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município.

Assim, verifica-se que a legislação municipal de São Paulo previa uma penalidade para os tomadores pela ausência do cadastro no CPOM dos prestadores que sequer eram estabelecidos em São Paulo. Tal penalidade seria a retenção do ISS pelo tomador apesar de as atividades estarem sujeitas ao recolhimento do ISS na localidade em que os serviços foram prestados.

Isso se mostra patentemente inconstitucional, pois como amplamente discorrido ao longo desse trabalho, os legisladores municipais não têm autonomia e discricionariedade para criar regras que não estão em estrito acordo com o previsto na constituição e na legislação complementar⁵⁰.

Dessa forma, o Município de São Paulo não poderia ter instituído essa obrigação, ainda que acessória para os prestadores de outros municípios, muito menos alterado o sujeito passivo, em descompasso com o que foi definido em lei complementar.

A Constituição Federal estabelece, em seu artigo 146, que cabe à lei complementar federal dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados, bem como estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente para definir os contribuintes, fatos geradores e bases de cálculo dos impostos. Confira:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Sendo assim, a LC nº 116/03 define como regra geral que o sujeito passivo do ISS é o prestador do serviço e o sujeito ativo o Município do local de seu estabelecimento. Dessa forma, não poderia o Município de São Paulo, por mera lei ordinária municipal, alterar os sujeitos ativo e passivo do imposto, sob pena de violação ao princípio da reserva de lei complementar, bem como de usurpação da competência da União Federal para editar a referida norma, nos termos

⁵⁰BARRETO, Aires F. *ISS Na Constituição e na Lei*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 594.

dos artigos 61 e 146, incisos I e III, da CF/88.

Além dessas violações, essa exigência configura flagrante bitributação, visto que os Municípios onde se encontram estabelecidos os prestadores que não se cadastraram no CPOM também exigiram ISS destes (devidamente), sobre os mesmos fatos geradores, diante de expressa previsão legal. Como se não bastasse, ao criar tal obrigação acessória de inscrição em cadastro para contribuinte localizado em outro Município, e exigir o ISS em caso de descumprimento, o Município de São Paulo extrapolou o seu interesse local, em violação ao artigo 30, inciso I, da CF/88, o qual consagra o princípio da territorialidade, bem como ofendeu o princípio da vedação ao tratamento discriminatório em razão da origem do serviço, consagrado no artigo 152 da CF/88.

Não à toa, diante de tantas violações, essa exigência criada pelo Município de São Paulo – de que os prestadores de outros municípios deveriam estar cadastrados no CPOM – foi alvo de julgamento do Supremo Tribunal Federal, que pacificou a matéria ao declarar a inconstitucionalidade expressa do artigo 9-A da Lei Municipal nº 13.701/2003, que previa tal obrigatoriedade de cadastro, impondo-se ao tomador o recolhimento do ISS quando descumprida a referida obrigação.

No julgamento do RE nº 1.167.509/SP, em sede Repercussão Geral (Tema nº 1.020), restou reconhecido que o Município não pode criar obrigação acessória para contribuinte localizado em outro território e, muito menos, exigir o recolhimento do ISS pelo tomador em razão de seu descumprimento. Isso porque foi reconhecido pela Corte Suprema, que compete à lei complementar federal a previsão de normas gerais em matéria tributária, nos termos do artigo 146 da CF/88, razão pela qual o Município não poderia alterar os sujeitos passivo e ativo do ISS. Restando estabelecida a seguinte tese:

Tema nº 1.020: É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços não estabelecido no território do Município, e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória.

Depreende-se disso que o STF não só afastou a obrigatoriedade de inscrição em cadastro imposta por Município a prestadores de outros territórios, como também afastou a exigência de recolhimento do ISS pelo tomador no caso de ausência do referido cadastramento, tudo baseando-se na impossibilidade de criação de obrigações e alteração dos sujeitos passivos em descompasso com a Lei Complementar de regência. Para elucidar esse ponto, confira trechos do voto condutor do acórdão proferido no RE nº 1.167.509/SP:

Ao imputar ao tomador do serviço a retenção do ISS uma vez descumprida,

pelo prestador, a obrigação acessória, a Lei local nº 14.042/2005, a par de **usurpar competência tributária alheia, discrepa, a mais não poder, das balizas formais delineadas na Constituição de 1988.**

A norma, ao estipular a “penalidade” de retenção do ISS pelo tomador dos serviços, nos casos em que o prestador, situado em outro Município, não observar a obrigação acessória de cadastramento na Secretaria Municipal, opera verdadeira modificação do critério espacial e da sujeição passiva do tributo, revelando duas impropriedades formais: **a usurpação da competência legislativa da União, a quem cabe editar a norma geral nacional sobre a matéria, e a inadequação do móvel legislativo, considerada a exigência constitucional de veiculação por lei complementar.**

A sistemática descrita na norma do Município de São Paulo, ao passo que imputa ao tomador a retenção do tributo a ser recolhido, discrepando do versado na lei de regência do ISS, **conduz à imprecisão na identificação do sujeito ativo da obrigação tributária, revelando inobservância ao princípio da tipicidade, corolário da legalidade tributária.**

Sendo assim, no escopo de todo o que foi apresentado ao longo desse trabalho, não pode o legislador infraconstitucional ultrapassar os limites impostos pelo texto da Constituição Federal e, além disso, a legislação municipal deve obediência ao estipulado na lei complementar de regência. Quanto à superioridade hierárquica da Lei Complementar, não resta nenhuma dúvida, no sentido de que a lei complementar, em face dos critérios que a caracterizam, ocupa posição superior no escalonamento hierárquico⁵¹.

Transportando isso para o ISS, a Lei municipal que criou a obrigatoriedade de inscrição no CPOM para os prestadores de outros municípios e ainda instituiu penalidade dirigida ao tomador caso fosse descumprida essa obrigação, viola patentemente os preceitos supramencionados. Na medida que a determinação de sujeitos passivos e criação de obrigações é matéria de competência exclusiva de lei complementar, sendo que o município pode apenas delimitá-las.

⁵¹MACHADO, Hugo de Brito. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 112.

6 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO TJSP

Em que pese existir precedente vinculante do STF sobre o assunto, os tribunais estaduais são constantemente acionados sobre esse tema, isso porque os Municípios estão constantemente violando as determinações contidas na LC nº 116/2003.

Veja, por exemplo, o julgamento da Apelação/Remessa Necessária do processo nº 1027500-03.2019.8.26.0602, nesse caso, a empresa tomadora estava situada no Município de Santana de Parnaíba e estava sofrendo a retenção do ISS pelo Município de Sorocaba, onde prestava serviços. O acórdão em questão entendeu que, embora a norma municipal que determina a obrigação acessória de cadastro no CENE (Cadastro de Empresas Não Estabelecidas) constitua instrumento legítimo de combate à sonegação fiscal, essa lei deve ser interpretada em conformidade com as regras de competência tributária estabelecidas no art. 3º Lei Complementar Nacional 116/03.

Dessa forma, concluiu a 15ª Câmara de Direito Público do TJSP que não poderia o Município de Sorocaba impor a cobrança do ISS, por intermédio da atribuição de responsabilidade ao tomador, e suplantar a competência tributária atribuída ao local onde localizada a sede da prestadora, no caso, o Município de Santana de Parnaíba, sob pena de bitributação. Veja-se a ementa deste julgado:

*REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO – AÇÃO ORDINÁRIA – ISS – Município de Sorocaba – Gerenciamento de abastecimento de combustíveis e manutenção de veículos – 1) Prestador sediado fora do Município e que prestou serviços para tomador sediado em Sorocaba – **ISS retido na fonte pelo ente tomador, em razão do descumprimento de obrigação acessória** – Pretendida restituição de tais valores – Cabimento – **A obrigação acessória prevista na legislação municipal não pode suplantar a regra de competência tributária prevista no art. 3º da LC 116/03** – Precedentes desta Corte – 2) Honorários advocatícios a cargo do Município réu – Princípio da causalidade – 3) Consectários legais – Em se tratando de repetição de indébito tributário, os índices de juros e correção monetária devem corresponder aos utilizados em lei para cobrança de tributos pagos em atraso – Entendimento do STJ, firmado em recurso repetitivo – Legislação municipal que prevê a taxa SELIC para atualização de seus créditos – **RECURSOS PARCIALMENTE PROVIDOS.**⁵²*

Ainda, o Tribunal de Justiça de São Paulo, no que tange essa temática, tem corretamente aplicando o entendimento exarado pelo STF no julgamento do supramencionado Tema nº 1.020 da Repercussão Geral. Sendo assim, não resta mais espaço na jurisprudência para que uma municipalidade faça a cobrança do ISS por retenção na fonte de empresas situadas em outros Municípios, como penalidade pela ausência de cadastro de prestadores de outros

⁵²Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível nº 1027500-03.2019.8.26.0602 de 04 de março de 2021. Relator: Rodrigues de Aguiar. 2021.

municípios.

*APELAÇÃO CÍVEL – Mandado de Segurança – Município de São Paulo – A competência para arrecadar e fiscalizar o ISS é do município onde está localizado o estabelecimento prestador dos serviços – Aplicação do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03 – **Incompetência do Município de São Paulo para determinar aos tomadores de serviços a retenção de valores de prestadoras localizadas em outros municípios** – Entendimento consolidado pelo STF no RE nº 1.167.509/SP (Tema nº 1020) por meio de decisão transitada em julgado em 05/06/2021 - Sentença mantida – Recurso não provido.⁵³*

*TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – ISS - MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Sentença que concedeu a ordem. Recurso interposto pelo Município. **CADASTRO DE PRESTADORES DE SERVIÇOS DE OUTROS MUNICÍPIOS** – Leis Municipais nº 13.701/03 e 14.042/2005 – Obrigatoriedade de inscrição no Cadastro de Prestador de Outro Município (CPOM) – Impossibilidade – O C. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.167.509, com repercussão geral reconhecida, analisando especificamente o artigo 9º-A, "caput" e § 2º, da Lei Municipal nº 13.701/2003, com a redação decorrente da Lei Municipal nº 14.042/2005, **reconheceu ser incompatível com a Constituição da República disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município, impondo-se ao tomador o recolhimento do ISS** – Precedentes deste E. Tribunal de Justiça em casos análogos. Sentença mantida – Recurso desprovido - Reexame necessário realizado, mantido o dispositivo⁵⁴.*

Como é possível notar, mesmo sem se basear na decisão vinculante do Supremo Tribunal Federal, o Tribunal de Justiça de São Paulo vislumbra que a criação da exigência em relação ao prestador situado em outro município foge à competência constitucionalmente estabelecida ao legislador municipal, de modo que muitas das ações propostas antes de pacificado o tema pelo STF tiveram um desfecho favorável aos contribuintes. Até porque, caso contrário, seria autorizado um absurdo inimaginável ao permitir que o legislador estabeleça alterações arbitrárias na sujeição passiva do ISS⁵⁵.

⁵³Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação/Remessa Necessária nº 1031954-53.2021.8.26.0053 de 25 de outubro de 2021. Relator: Raul De Felice. 2021.

⁵⁴Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação/Remessa Necessária nº 1018961-75.2021.8.26.0053 de 17 de novembro de 2021. Relator: Eurípedes Faim. 2021.

⁵⁵BARRETO, Aires F. *ISS Na Constituição e na Lei*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 594.

7 CONCLUSÃO

Por meio de toda a análise exposta no decorrer desse trabalho, é facilmente notável a relevância do tema, haja vista que a terceirização de serviços é prática corriqueira no dia a dia das empresas no Brasil. Também é de essencial destaque que o instituto da substituição tributária em especial é muito utilizado na atualidade brasileira, que vem se difundindo intensamente por ser um vigoroso instrumento de controle e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos.

No entanto, é importante apontar que esse instituto, ao mesmo tempo em que responde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e a extensão de sua aplicabilidade⁵⁶.

Além disso, é mister destacar a importância do papel que as Leis Complementares exercem no ordenamento jurídico, já que, nas palavras de Hugo de Brito Machado, nenhuma dúvida deveria haver no sentido de que a lei complementar, em face dos critérios formais que a caracterizam, é superior, hierarquicamente falando⁵⁷. Logo, qualquer alteração em matéria tributária deve se atentar aos assuntos de competência exclusiva de lei complementar.

Em especial essa questão se aplica ao ISS que, por se tratar de imposto municipal e, dada a dimensão continental do Brasil, é muito difundida sua legislação, sendo que cada município deve criar sua lei própria para a efetiva cobrança do Imposto Sobre Serviços. Contudo, essas legislações estaduais devem obediência às normas hierarquicamente superiores, o que não pode ser deixado de lado pelos legisladores.

Assim, a criação de responsabilidades de ISS, como já abordado anteriormente, pode ser determinada pelas leis ordinárias municipais, desde que respeitados os limites da constituição e da LC nº 116/2003. A escolha do tomador como responsável tributário por substituição para reter na fonte o valor do ISS devido pelos prestadores, ainda que situados em outros municípios, é plenamente possível, desde que se trate de serviços onde já foi estipulada essa substituição, como foi demonstrado para os serviços de limpeza e segurança.

No entanto, quando não há a determinação expressa capaz de autorizar a retenção pelo tomador, especialmente quando se referir a prestadores de outros municípios, não pode ser feita à revelia das previsões legais da Lei Complementar. Esse é justamente o posicionamento que se extraiu do julgamento do STF sobre o tema do CPOM, demonstrando, mais uma vez, que a ‘permissão’ legal de legislar concedida aos municípios não pode ser vista de forma ampla, como

⁵⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 231-232.

⁵⁷MACHADO, Hugo de Brito. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 112.

se limites inexistissem, não podendo sobrepor os limites e balizas consagrados na Constituição Federal. Isso porque é um direito constitucionalmente assegurado aos contribuintes se verem tributados uma única vez e no local conforme previsto na Lei Complementar nº 116/2003⁵⁸.

Posto isso, mostra-se essencial analisar todos os aspectos que podem recair sobre uma empresa quando se optar pela terceirização de algum serviço, ao passo que essa sistemática pode trazer grandes benefícios econômicos para a empresa tomadora, e também pode lhe configurar grandes responsabilidades e ainda implicar em penalidades. Por esses motivos, é sempre importante analisar extensivamente a legislação que implique em tributação para as empresas, para verificar se todos os requisitos e critérios foram atendidos quando da edição dessa lei.

⁵⁸BARRETO, Paulo Ayres. Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na fonte: limites normativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 274-275.

8 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARRETO, Aires F. *ISS Na Constituição e na Lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na fonte: limites normativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2012.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 03 de set. de 2023.

BRASIL. Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Diário Oficial da Cidade de São Paulo, SP, 24 dez. 2003. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>. Acesso em: 26 de out. de 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 ago. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 15 de set. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.167.509 de 01 de março de 2021. Relator: Ministro Marco Aurélio. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755336200>. Acesso em: 26 de out. de 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação/Remessa Necessária nº 1018961-75.2021.8.26.0053 de 17 de novembro de 2021. Relator: Eurípedes Faim. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=15194073&cdForo=0>. Acesso em: 04 de set. de 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação/Remessa Necessária nº 1038271-67.2021.8.26.0053 de 17 de novembro de 2021. Relator: Silva Russo. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=15194045&cdForo=0>. Acesso em: 04 de set. de 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível nº 1027500-03.2019.8.26.0602 de 04 de março de 2021. Relator: Rodrigues de Aguiar. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=14420382&cdForo=0>. Acesso em: 05 de set. de 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação/Remessa Necessária nº 1031954-53.2021.8.26.0053 de 25 de outubro de 2021. Relator: Raul de Felice. 2021. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=15133474&cdForo=0>. Acesso em: 05 de set. de 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquias (Franchising). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº20, 2007. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/168127/12_ nao_incendencia_iss_carvalho.pdf. Acesso em: 10 de out. de 2023.

CARVALHO, Ricardo Siqueira. *Substituição Tributária: estrutura e função*. Coimbra: Grupo Almedina, 2021. E-Book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273556/>. Acesso em: 29 de set. de 2023.

DE OLIVEIRA, Henrique Silva. *A Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviços*. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015. Disponível em: <file:///C:/Users/admin/Downloads/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20HENRIQUE%20SILVA%20DE%20OLIVEIRA%20-%20A%20Responsabilidade%20Tribut%C3%A1ria%20do%20Tomador%20de%20Servi%C3%A7os.pdf>. Acesso em: 10 de out. de 2023.

DE QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Sujeição passiva tributária*. 4. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2020.

DEGELO, Gustavo de Toledo. *Lei 14.042/05: Criação de Dever Instrumental e a Possibilidade de Retenção do ISS pelo Tomador de Serviço*. Tese (Especialização em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/34731/1/Gustavo%20de%20Toledo%20Degelo.pdf>. Acesso em: 02 de out. de 2023.

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 18. ed. São Paulo: LTR, 2019. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5746884/mod_resource/content/1/Curso%20de%20Direito%20do%20Trabalho%20-%20Mauricio%20Godinho%20Delgado%2C%202019.pdf. Acesso em 24 de set. 2023.

FEITAL, Marcelo. Responsabilidade Tributária no ISS: Atribuição de Sujeição Passiva a Terceiro-Requisitos e Implicações à Luz da LC 116/2003. *Revista Direito Tributário Atual*, Rio de Janeiro, nº 19, 2005. Disponível em: <file:///C:/Users/admin/Downloads/1715-Texto%20do%20artigo-5109-1-10-20211227.pdf>. Acesso em: 14 de out. de 2023.

GOMES, Fernando Henrique Ferrari. *Limitação À Responsabilidade Tributária Para Terceiros*. Trabalho de Conclusão de Curso – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/34171>. Acesso em: 08 de set. de 2023.

GONÇALVES, Lúcia Durão. *Terceirização: responsabilidade do tomador de serviços, processamento da execução*. Tese (Especialização em Direito do Trabalho) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2011. Disponível em:

<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/36613>. Acesso em: 20 de set. de 2023.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOREIRA, Roberto Carlos. *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS: a Responsabilidade da Fonte Pagadora e a Guerra Fiscal entre os Municípios*. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2018. Disponível em: <https://portal.faculdadebaianadedireito.com.br/portal/monografias/Roberto%20Carlos%20Moreira.pdf>. Acesso em: 05 de out. de 2023.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS: CF e LC 116 comentadas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-Book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598940/>. Acesso em: 07 de set. de 2023.

RESENDE, Ricardo. *Direito do Trabalho*. 8. ed. Grupo GEN, 2020. E-Book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530989552/>. Acesso em: 08 de out. de 2023.

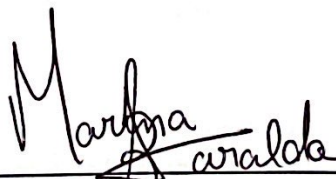
SANTOS, Diogo Palau Flores. *Terceirização de serviços pela Administração Pública: estudo da responsabilidade subsidiária*. 2. ed. Editora Saraiva, 2014. E-Book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502221352/>. Acesso em: 25 de out. de 2023.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Marina Biancardi Faraldo, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31943322, período matutino, turma 10B , tendo realizado o TCC com o título: A Responsabilidade Tributária de ISS das Empresas Contratantes no caso de Terceirização de Serviços, sob a orientação do(a) Professor(a) Caio Augusto Takano, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 08 de Novembro de 2023.



Assinatura do discente