

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

DEBORA BEATRIZ SILVA

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS

SÃO PAULO

2024

DEBORA BEATRIZ SILVA

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR 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(A): Fulvia Helena de Gioia

SÃO PAULO

2024

DEBORA BEATRIZ SILVA

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS

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

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador (a):

Examinador (a):

Examinador (a):

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer a Deus, por permitir que eu chegasse até aqui, por nunca me abandonar e por sempre guiar meus caminhos, pois como diria Paulo na carta aos Filipenses: *“tudo posso, naquele que me fortalece”*. Em seguida, agradeço a minha família, que nunca me abandonou, sempre me apoiou nas minhas loucuras e me ajudou do início até o fim.

Queria agradecer em especial a minha mãe, que nunca duvidou da minha capacidade, que sempre acreditou que eu iria conseguir essa bolsa de estudos, que me permitiu realizar o meu sonho de cursar direito. Saiba que eu nunca vou esquecer as intermináveis filas que a senhora pegou juntamente comigo, na alçada de conseguir um cursinho pré-vestibular gratuito, até aos conselhos e reclamações.

Agradeço também ao meu pai, que apesar de desconhecer de muitas coisas, nunca deixou de me apoiar, que me ajuda até hoje nas coisas simples da vida e é um exemplo para mim, em coisas essenciais como rotina e trabalho.

E continuando, não poderia jamais esquecer do meu irmão, Diógenes, que tem um grande coração e é uma das pessoas mais justas, inteligentes e humildes que eu tenho na minha vida, e que essas qualidades, ajudou a formar o meu caráter de hoje e me deu folego a sempre estudar e nunca desistir. Sempre serei grata por estar disponível a ouvir minhas lamentações, por me dar conselhos, por me buscar no ponto, por se preocupar e por sempre ser uma base para mim.

As minhas amigas, que eu fiz ao decorrer desse caminho acadêmico, que mesmo que o tempo nos distancie, vocês sempre vão ficar marcadas no meu coração, desejo que o sucesso nos alcance e que os obstáculos da vida profissional não nos faça desistir.

Por fim, agradeço do fundo do coração, a minha orientadora, a Professora Fúlvia Helena, que está comigo desde a elaboração do meu POP, e que neste TCC, me forneceu uma luz para prosseguir. A sua trajetória acadêmica e profissional no Direito Tributário, me motiva a não largar dessa área, que muitos detestam e acham complicado de entender.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS

Débora Beatriz Silva

Resumo:

A prestação de serviços, possui grande relevância no Brasil, sendo parte de um dos principais setores econômicos que impulsionam o PIB do país. Assim, surge a figura do tomador de serviços que é fundamental para o funcionamento dessa cadeia de serviços. Esta relevância não apenas influencia aspectos econômicos, mas também implica em obrigações tributárias, o que torna crucial a análise de sua responsabilidade fiscal. Desse modo, o presente artigo, buscará de forma objetiva, explorar a responsabilidade tributária do Tomador de Serviços, com ênfase no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), e suas ramificações, incluindo a responsabilidade solidária. Para tanto, serão utilizadas como fundamentação o Código Tributário Nacional, a Lei Complementar nº 116/2003, bem como legislações municipais pertinentes e jurisprudências emanadas dos tribunais.

Palavras-chave: Tomador de Serviços. Responsabilidade Tributária. ISS. Responsabilidade Solidária.

Abstract: The provision of services is of great importance in Brazil, being part of one of the main economic sectors that drive the country's GDP. This gives rise to the figure of the service taker, who is fundamental to the functioning of this service chain. This importance not only influences economic aspects, but also implies tax obligations, which makes it crucial to analyse their fiscal responsibility. This article will therefore objectively explore the tax liability of the service taker, with an emphasis on the Tax on Services of Any Kind (ISS) and its ramifications, including joint and several liability. To this end, the National Tax Code, Complementary Law 116/2003, as well as relevant municipal legislation and case law from the courts will be used as a basis.

Keywords: Service Purchaser. Tax Liability. ISS. Joint and several liability.

Sumário: 1. Introdução. 2. O Conceito de Responsabilidade Tributária. 2.1. A Responsabilidade por substituição. 2.2. A Responsabilidade por transferência. 2.2.1. A Responsabilidade Solidária. 3. O Tomador de Serviços e sua relevância econômica. 4. A Responsabilidade do Tomador de Serviços no imposto de ISS. 4.1. A Responsabilidade Solidária do Tomador de Serviços ao imposto de ISS nas atividades de Construção Civil no

Estado de São Paulo. 4.2. O interesse comum, como requisito para aplicabilidade da responsabilidade solidária. 4.3. O entendimento do STJ nos casos em que a responsabilidade solidária é aplicada com base no interesse comum “dissociado” ao fato gerador. 5. Conclusão. 6. Referências.

1. Introdução

É fatídico a todos, a relevância do setor de serviços na economia do Brasil, logo que atualmente, ele é o mais relevante e impactante no PIB, além de ser o principal gerador de empregos no Brasil. Dentro deste setor, destacam-se dois atores essenciais para o funcionamento da cadeia: o prestador e o tomador de serviços.

Este último, é o ponto central deste trabalho, logo que sua responsabilidade no contexto fiscal, não é algo “muito claro”, tendo em vista que a lei em primeiro momento enquadra o prestador de serviços como responsável pelo recolhimento.

Desse modo, o artigo de forma breve e clara, explicará o conceito de responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico, bem como as suas ramificações e ocorrências, como uma forma de introdução do assunto, antes de chegar de fato no tomador de serviços.

O tributo que será tratado no trabalho, será o de ISS (Imposto Sobre Serviços), regulamentado na Lei Complementar nº 116/2003, por ser um imposto que tem total ligação com a relação de serviços, como será visto neste artigo. Também será explorado as leis municipais, que regulamentam esse imposto, analisando os seus dispositivos acerca da responsabilização do tomador de serviços.

Chegando na responsabilização de fato do sujeito principal desse trabalho, será explorado um dos aspectos mais debatidos relacionados à responsabilidade tributária do tomador de serviços que é a aplicação da responsabilidade solidária, conforme prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003. Esta disposição estende a responsabilidade de recolhimento do tributo a terceiras partes ligadas ao fato gerador, o que inclui o tomador de serviços.

Além disso, também será verificado, a consequência da confusão e controvérsia em torno da responsabilidade tributária do tomador de serviços, que resulta em diversos litígios judiciais em razão da multiplicidade de leis municipais sobre o ISS, aliada a interpretações variadas e, por vezes, equivocadas por parte das autoridades fiscais, que contribuem para um ambiente de complexidade e insegurança para os sujeitos envolvidos.

As Jurisprudências dos tribunais, também será uma grande aliada do trabalho, logo que será possível identificar, por meio delas, as principais vítimas dessa lacuna normativa, que frequentemente são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e instituições

financeiras. Muitas vezes, essas entidades são injustamente incluídas como responsáveis tributários, o que é evidenciado pelo contínuo debate nos tribunais sobre essas questões.

Diante do exposto, o presente artigo, se pautará em analisar a responsabilidade tributária do Tomador de Serviços, com ênfase no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), e suas ramificações, incluindo a responsabilidade solidária.

2. A Responsabilidade Tributária

O autor Sabbag (2022, pag. 881), conceitua como responsável tributário aquela pessoa que:

“(...) sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, CTN). A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.”

Desse modo, “responsabilidade tributária” em sentido estrito, refere-se à obrigação de um indivíduo diverso do contribuinte, de sujeitar-se passivamente de forma indireta a submissão ao direito de crédito do fisco, conforme determinação de lei. Todavia, esse sujeito deve ter um vínculo indireto com a situação do fato gerador, segundo o art.128 do CTN:

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 a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Quando é mencionado pelo aludido artigo, a frase “*a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário*”, isso significa dizer que o ordenamento jurídico, por meio especificamente de lei formal, sob pena de se validarem, indevidamente, instrumentos inoponíveis a Fazenda¹, conforme se subtende no disposto no art. 123 do CTN.²

Esse ponto, vai de encontro ao previsto na Constituição Federal de 1988 que estabelece na alínea b, do inciso III, do art.146 que cabe a lei complementar: “*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.*”

Outrossim, é necessário que haja interesse comum na situação, pois o fato gerador da obrigação tributária impõe que todos, sendo os contribuintes(s) e responsável(eis), que

¹ Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 14. Ed – São Paulo: Saraiva Jur, 2022 (Pág. 882)

² Art. 123 CTN "salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

ocuparão o mesmo polo (passivo) na relação jurídica tributária devem também ter o mesmo polo (de interesses) na relação jurídica que leva à ocorrência do gerador.

Ainda sobre a Responsabilidade Tributária, o CTN elenca em seu ordenamento, dois tipos de responsabilidade sendo elas a Responsabilidade por substituição e a Responsabilidade por Transferência.

2.1. A Responsabilidade por substituição

A responsabilidade tributária por substituição, acontece por exemplo, nas situações em que o indivíduo que deu causa ao fato gerador é desconsiderado, mas não se torna parte da relação jurídico-tributária. Em outras palavras podemos dizer, que essa modalidade de substituição ocorre quando a lei retira o sujeito passivo da obrigação tributária e a desvia para terceiro, desde o instante em que o fato gerador acontece.

A substituição tributária, segundo muitos doutrinadores, e sobre o entendimento geral, tem como a principal finalidade facilitar a arrecadação por parte do Estado, conforme observado pelos autores abaixo (Paulsen, 2010, pág.122) e (Calvacanti, 2023, pág. 377):

“A substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento. Cuida-se de instituto que dá maior praticabilidade à tributação.”³

“A substituição tributária é, em verdade, uma técnica de arrecadação, por meio da qual o Estado torna mais concentrada a incidência do tributo, a fim de simplificar sua atividade de fiscalização e controle. Por isso, é mais empregada nas hipóteses de incidência tributária que se sucedem ao longo de várias etapas da cadeia econômica ou produtiva, tal qual ocorre com a circulação de bens e serviços, ou quando pulverizados os fatos geradores, mas que contam com algum ponto de concentração operacional, como em certos casos de distribuição de renda”⁴

Ademais, é de suma importância lembrar que, apesar que o substituto tenha o dever de recolher o tributo ao invés do contribuinte, o próprio contribuinte não é automaticamente afastado, já que conforme já mencionado a lei deve totalmente afastar a sua obrigação.

Podemos elencar como exemplos de substituição tributária, conforme já elencado pelo autor Cavalcanti no trecho acima, acerca das etapas acima. Em uma situação figurativa, uma determinada empresa que produz sorvetes, e os vende a diversos supermercados, segundo a doutrina, deve ela mesmo por meio de estimativa de presunção, realizar o recolhimento do ICMS, concentrando a arrecadando em uma única fase, tornando-o um imposto monofásico.

³ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e Substituição Tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. Vide, também: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte. São Paulo: IOB, 2010.

Doutrina essa, seguida pelo sistema judiciário brasileiro, conforme pode-se observar na ementa abaixo, extraída do STJ:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).
2. No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar.
3. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.
4. "Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias" (STF, RE 762892 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).
5. A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item 8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP(...) (EREsp n. 1.768.224/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 14/4/2021, DJe de 12/5/2021.)

Em síntese, a substituição tributária, será sempre regulada por meio de duas leis, a primeira sendo a norma tributária impositiva, que será aquela que definirá a relação do dever do contribuinte com o fisco e por último a norma que estabelece a substituição tributária, da qual define a relação de colaboração entre o indivíduo e a fazenda, designando-a para recolher o tributo em vez do contribuinte.⁵

2.2. Responsabilidade por transferência

Por “responsabilidade por transferência”, tem-se a transferência a um terceiro indivíduo a condição de sujeito passivo, após a ocorrência do fato gerador, conforme definição expressa por lei. Lembrando que, o contribuinte ainda faz parte da relação jurídico-tributária, contudo a sua obrigação é designada a um terceiro em razão de legislação específica.

Em outras palavras, pode-se exemplificá-la da seguinte maneira:

“(…) Sendo assim, no momento da ocorrência do fato gerador da responsabilidade, o terceiro não tinha qualquer responsabilidade sobre a obrigação tributária, mas, em decorrência da transferência desta responsabilidade, ele passa a figurar como sujeito passivo da relação obrigacional. A lei é quem atribui essa responsabilidade. Esse terceiro recebe a denominação de responsável tributário propriamente dito.”⁶

5

⁶ LIMA, Murilo Aparecido Lorençoni. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. Encontro de Iniciação Científica. Toledo. 2015

Nesse mesmo sentido, Sabbag (2022, pág. 903) diz que a responsabilidade por transferência é quando:

“(...)O responsável tributário" (responsabilidade por transferência) responde por débito alheio, enquanto o "substituto tributário" (responsabilidade por substituição) responde pelo próprio débito. Portanto, após a ocorrência de um evento determinado (morte do contribuinte, aquisição de bens, aquisição de fundo de comércio e outros), transfere-se o Ônus tributacional, que até então estava a pesar sobre o devedor principal para o responsável tributário. Em outras palavras, depois de surgida a obrigação tributária contra uma pessoa certa e determinada, é ela transferida a outrem, em consequência de um fato que lhe é posterior.”

Outrossim, a substituição por transferência abrange três situações sendo: a dos sucessores por sucessão (arts. 130 a 133), de terceiros (art.134) e de solidariedade (arts. 124 e 125), está última que será bem explorada no tópico a seguir.

2.2.1. A Responsabilidade Solidária

A Responsabilidade solidária de terceiro, encontra-se disposta nos arts. 124 e 125 do CTN. O primeiro refere-se aos indivíduos que são subordinadas a ela, já o segundo elenca os seus efeitos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:
 I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
 II - as pessoas expressamente designadas por lei.
 Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.
 Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
 I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
 II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo
 III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

De forma objetiva, pode-se afirmar que a solidariedade observada nos dispositivos acima está intrinsecamente ligada ao fato gerador da obrigada tributária, seja em razão de interesse comum, ou em decorrência de lei, algo que está de acordo com o art.128, que já foi citado neste trabalho.

Nessa situação, pode-se utilizar como exemplo de responsabilidade solidária, a solidariedade do credor fiduciário perante veículos de arrendamento mercantil, logo que neste caso o Banco, o credor fiduciário, mantém a posse do bem, até o adimplemento do contrato.

Nessa linha, o Ministro Humberto Martins no Julgamento do Recurso Especial nº 1.344.288, do qual o credor fiduciário recorreu, no processo do qual responsabilizava o mesmo acerca de tributos de IPVA do devedor, argumentou o seguinte:

“(…) A classificação doutrinária que subdivide os tributos em reais e pessoais reforça a assertiva lançada, uma vez que no contrato de alienação fiduciária o credor mantém a propriedade do bem, de modo a tornar o IPVA um "tributo real", tendo como consequência lógica a possibilidade de solidariedade ex vi legis em relação ao pagamento da exação. Em questão análoga, a jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que no arrendamento mercantil (leasing), o arrendante, por ser possuidor indireto do veículo, é responsável solidariamente pelo pagamento do IPVA.⁷”

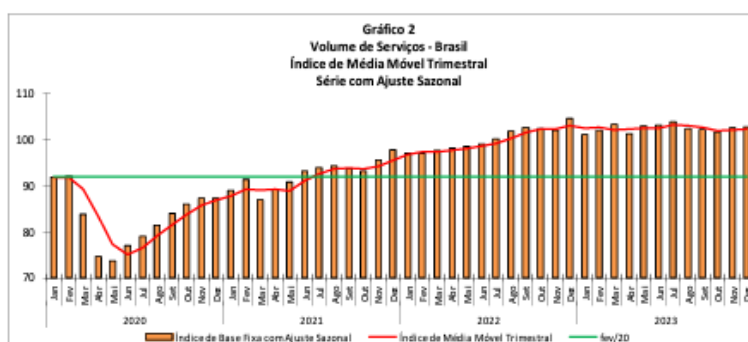
Desse modo, o contribuinte e o responsável pela obrigação tributária ocupam o mesmo polo passivo, em consequência da relação jurídica entre ambos que motivam a ocorrência do fato gerador.

Nessa subseção derradeira, é inevitável não citar, a responsabilidade do tomador de serviços, figura importante do trabalho discutido e que possui uma grande relevância econômica, em razão das suas atividades desenvolvidas, e que serão exploradas nos tópicos a seguir.

3. O Tomador de Serviços e sua relevância econômica

De forma breve, para melhor entendimento, começa-se conceituando a figura do prestador de serviços que é aquela pessoa física ou jurídica, nesse trabalho usaremos a última, este que sem qualquer vínculo empregatício, oferta e desempenha serviço de forma remunerada, mediante contrato de prestação de serviços para outra empresa que aqui colocaremos como o Tomador de Serviços.

Conforme dados do IBGE, extraídos no mês de dezembro de 2023 e publicados em 09/02/2024 na Pesquisa Mensal de Serviços⁸, o setor de serviços é o que hoje tem mais relevância e maior peso no PIB, pois segundo dados é o que mais oferta empregos hoje no Brasil.



Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Estatísticas Conjunturais em Empresas.

⁷ RESP n. 1.344.288/MG, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 10/11/2015, DJe de 17/12/2015.

⁸ Indicadores IBGE. Pesquisa Mensal de Serviços. Dezembro 2023. Publicada em 09/02/2024. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2419/pms_2023_dez.pdf

Apesar, do cenário de crise derivado da COVID-19, o setor de serviços continua expandindo apresentando taxa de crescimento de 2,3%, referente a taxa acumulada dos 12 meses de 2023. Para melhor exemplificação segue gráfico abaixo extraído do IBGE, que representa o Volume de Serviços no Brasil:

Tais dados demonstram a relevância deste setor para economia brasileira. O autor Silva em seu trabalho de monografia (2015, pág. 108), confere ao setor de serviço, o sentido de bagunça, em consequência da complexidade abrangente em definir e conceituar esta área, que faz parte do terceiro setor:

(...) Tem-se, assim, uma conjunção entre uma noção jurídica muito ampla, e uma noção econômica muito ampla, a noção de setor terciário, que se faz por exclusão (não-primário – agricultura, pesca, extrativismo mineração etc.; e não-secundário – indústria de transformação). É o perfeito caos, o reino da liberdade, da autonomia da vontade.

Gioia (2022, p.191), declara que está relevância econômica, foi motivo da inclusão da prestação de serviços na Lei Complementar nº 116/03, da qual ela foi definida como uma das situações passíveis de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) de responsabilidade dos municípios conforme previsto na constituição federal em seu art.156, III.

4. A Responsabilidade do Tomador de Serviços no imposto de ISS

Preliminarmente é necessário dizer que, na figura do “tomador de serviços” não incide necessariamente algum tributo, tendo em vista, que no nosso ordenamento jurídico não há nenhuma previsão exata da qual este sujeito será de fato o contribuinte.

O que temos é a responsabilidade de recolhimento dos tributos, esta já muito discutida neste trabalho, disposta no art.128 do CTN. Dessarte a isso, o Tomador de Serviços tem o dever jurídico-tributário de apurar, recolher, tendo na teoria e na prática, a “responsabilidade por retenção”.

Nessa perspectiva, Leandro Paulsen (2017, pag. 200) no trecho a seguir reforça, essa ideia de que o “tomador de serviços”, no caso terceiro responsável se diferencia da figura do contribuinte, em razão das suas características e definições previstas em lei:

“Deve-se sempre considerar que a obrigação que vincula o contribuinte é diferente daquela que une o terceiro ao Fisco. Enquanto o primeiro é obrigado no bojo da relação contributiva, o último é compelido em uma relação de colaboração com a Administração Pública, seja para simplificação, seja para a garantia de arrecadação”⁹

Brito (2010, pág. 433), também reforça essa diferença:

⁹ PAULSEN, Lisandro, Responsabilidade Tributária: processo administrativo e executivo fiscal. São Paulo, Saraiva 2017

(...)contribuinte pode ser identificado pela simples definição da hipótese de incidência tributária, tal é a sua relação pessoal e direta, com a situação nela descrita. Já o responsável deve ser definido em norma alheia àquela que define a hipótese de incidência tributária.¹⁰

Ainda sobre esta diferença, vejamos a jurisprudência abaixo acerca dessa distinção, da qual o relator também utilizou o conceito de Hugo Brito:

RECURSO INOMINADO. TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE TRANSPORTE. AUTO DE INFRAÇÃO E MULTA SUPORTADOS POR EMPRESA TRANSPORTADORA. SENTENÇA. IMPROCEDÊNCIA. APLICAÇÃO EQUIVOCADA DO ART. 747 DO CC. DOCUMENTAÇÃO FORNECIDA PELA CONTRATANTE. NOTA FISCAL AVULSA. CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DIFERENÇAS CONCEITUAIS. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. "É responsável a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa da lei. Não é o devedor do tributo, mas tem a responsabilidade por seu pagamento, porque a lei assim estabeleceu. O responsável, exatamente porque não é devedor do tributo, tem contra este o direito de exigi-lo. Trata-se, porém, de relações jurídicas distintas, embora interligadas e de certa forma dependentes umas das outras. Uma é a relação tributária propriamente dita, na qual existem o sujeito ativo e o sujeito passivo. O fisco e o contribuinte. Este com o dever e também com a responsabilidade. Outra é a relação criada pela lei ao atribuir a condição de responsável a quem não é contribuinte. Nessa segunda relação, que é desdobramento da primeira, o responsável não tem o dever jurídico tributário que reside na relação tributária da qual é desdobramento. Tem apenas o dever jurídico de pagar dívida alheia, e por isso mesmo o direito de cobrar a dívida do contribuinte. E a responsabilidade, vale dizer, o estado de sujeição em relação ao sujeito ativo da relação tributária. Numa terceira relação, que se estabelece entre o responsável e o contribuinte, o responsável é sujeito ativo, e como tal tem o direito de haver do contribuinte o tributo, e este, o contribuinte, nessa terceira relação, tem a responsabilidade, posto que é colocado em estado de sujeição perante o sujeito ativo, vale dizer, o responsável tributário". (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. 2. ed. São Paulo: (TISC, Recurso Inominado n. 2014.301101-6, de Chapecó, rel. Marcos Bigolin, Terceira Turma de Recursos - Chapecó, j. 17-06-2016).

Nessa mesma toada a Prefeitura de São Paulo, também diferencia a figura de ambos:

Contribuinte do imposto (sujeito passivo) é o prestador do serviço, de acordo com o artigo 5º da Lei 13.701/2003.

São responsáveis pelo pagamento do imposto, devendo reter na fonte o seu valor, os tomadores ou intermediários de serviços estabelecidos no Município de São Paulo, em relação aos serviços por eles tomados ou intermediados, citados no artigo 9º da mesma Lei.¹¹

Dessa forma, o tomador de serviços pode ser responsável, em determinadas situações, pelo recolhimento do ISS, inclusive assumindo a responsabilidade solidária. É importante salientar que a responsabilidade pelo pagamento do tributo é exclusiva e exclusiva da empresa prestadora de serviços. No entanto, em algumas situações específicas e sempre "ex legem", essa responsabilidade é atribuída ao tomador ou intermediador do serviço prestado, que é obrigado

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2010.

¹¹ **Imposto sobre Serviços (ISS) – Contribuinte. Disponível em:** <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/iss/index.php?p=2496>

a reter e recolher ao Município que tem direito a essa prerrogativa, conforme já enumerada diversas vezes nesse trabalho.

Todavia, para melhor entendimento, é de suma importância relembrar a definição do ISS (Imposto Sobre Serviços), bem como o seu fato gerador e os seus sujeitos, além do mais importante que é o seu dispositivo de lei. A respeito desse imposto o autor Barreto (2018, p.90), elenca que o mesmo incide sobre:

“(...) na existência de obrigação de fazer, em contraposição à obrigação de dar. Enquanto as últimas obrigações têm por objeto uma prestação de entrega de um bem, as primeiras têm por objeto uma atividade pessoal do devedor. Nesse passo, como destaca Paulo de Barros Carvalho, “a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe.”

Osni Moura Ribeiro e Mauro Aparecido Pinto (2014) complementam que o imposto devido ao município é devido pelo estabelecimento do prestador de serviços, ou, caso não exista, pelo local de residência do prestador. O pagamento deve ser feito no mês seguinte à prestação do serviço, de acordo com o decreto municipal da cidade.

A Constituição Federal, prevê em seu art. 156, inciso III, a instituição do ISS com competência dos municípios, e sua incidência sobre serviços de qualquer natureza, nas situações em que o mesmo não está elencado pelo art.155, inciso II. Ademais, a constituição ainda definiu que os serviços que sofressem a incidência desse imposto, deveriam ser elencados por Lei Complementar.

Hoje tem-se a Lei Complementar nº 116/2003, como regulamentadora do ISS, essa em seu texto, estabelece regras gerais de cobrança do Município ao ISS, além de trazer uma extensa listagem de serviços que são sujeitos a sua tributação. No que diz respeito ao tomador de serviços, à Lei Complementar 116/2003, é relevante porque, em muitos casos, é o responsável pela retenção e recolhimento do ISSQN, de acordo com a legislação municipal.

Acerca do Tomador de serviços, a referida Lei apresenta em seu art. 6º, a possibilidade de responsabilidade de terceiro, aonde inclusive cita em seus incisos do § 2º, a figura do tomador de serviços:

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.

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

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

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

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

IV - as pessoas referidas nos incisos II ou III do § 9º do art. 3º desta Lei Complementar, pelo imposto devido pelas pessoas a que se refere o inciso I do mesmo parágrafo, em decorrência dos serviços prestados na forma do subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 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 das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

De forma clara, o art. 6º da LC 116/2003, conduziu ao tributo do ISS, a possibilidade do responsável tributário, de modo que, nesse sentido seria apropriado relacionar essa perspectiva ao tomador de serviços, da qual este realizaria o recolhimento deste tributo através de retenção na fonte. Em síntese, segundo Fetal (2005, p. 245) a Lei Complementar autoriza: *“o DF e os Municípios atribuam de modo expresse, 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 ao mesmo, em caráter supletivo.”*

Outrossim, o art.9º da Lei Municipal de São Paulo nº 13.701/2003, já mencionada acima, quando discutido acerca da diferenciação de contribuinte e responsável tributário, prevê a responsabilização por tomadores ou intermediadores de serviços conforme podemos ver em seu inciso II:

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:(Redação dada pela Lei nº 14.865, de 29 de dezembro de 2008)

Por fim, diante do exposto, decifra-se que o tomador de serviços só será responsável, em casos em que a legislação expressamente prever, seguindo o entendimento do caput do art. 6º, logo que, lei tributária local não lhe atribuir responsabilidade, não há que se fazer retenção de tributo, tendo em vista, que tal conduta seria um caso de repugnante arbitrariedade em que se cria, ao arrepio da lei, outras exceções à regra de incidência, além das legitimamente existentes nos incisos do art. 3º e nos incisos do § 2º do art. 6º.¹²

¹² FETAL, 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

Contundo, mesmo diante desse cenário, não se pode esquecer de outra possibilidade de sujeição do tomador de serviços ao polo passivo da demanda, esta que ocorre na modalidade de responsabilidade solidária explorada no tópico 1.31., e que será destrinchada a seguir em correlação a figura do tomador de serviços.

4.1 – A Responsabilidade Solidária do Tomador de Serviços ao imposto de ISS nas atividades de Construção Civil no Estado de São Paulo

Recordando, a responsabilidade solidária do tomador de serviços, ocorre quando ele conjuntamente com o prestador de serviços, ocupam o polo passivo da cobrança do imposto. Isso significa dizer, que apesar da responsabilidade inicial ser do prestador de serviços, por algum motivo, seja por lei ou jurisprudência, o tomador de serviços passa a ser cobrado pelo fisco ao tributo devido.

Nesse sentido, ao pesquisar jurisprudências no site do TJSP¹³, utilizando os domínios: “responsabilidade solidária”, “tomador de serviços” e “ISS”, aparecem mais de 450 acórdãos. Contudo, ao refinar a busca, observa-se que o tema mais encontrado será a responsabilidade solidária do tomador de serviços, em particular as atividades relacionadas a construção civil, com base em leis municipais.

As referidas leis, preveem a responsabilidade do proprietário do imóvel, solidariamente com o contribuinte, em relação aos serviços de construção civil e congêneres, que lhes forem prestados. Essa previsão, está disposta em diversas Leis Municipais: como na Lei Complementar nº 272/2003 de São José dos Campos¹⁴, na Lei 11.110/01 de Campinas¹⁵, na Lei 7.614 de Santo André¹⁶, na Lei 324/1998 de Bertioga, entre outras.

¹³ Consulta de Jurisprudência. TJSP. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>. Acesso em: 23/04/2024.

¹⁴ LC 272/2003 [...] Art. 11. No caso de construção civil ou congêneres, o proprietário ou possuidor do imóvel, o dono da obra e o empreiteiro são solidariamente obrigados ao pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza com o contribuinte, quando deixar de exigir deste:

I - Emissão da nota fiscal;

II - Prova de pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza”

¹⁵ Lei Municipal nº 11.110/01 [...] Art. 10 São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

I - o proprietário do imóvel, o dono da obra e o empreiteiro, solidariamente com o contribuinte, em relação aos serviços de construção civil e congêneres, que lhes forem prestados, sem a documentação fiscal correspondente e sem prova de pagamento do imposto devido pelo prestador do serviço;

¹⁶ Lei Municipal 7.614/97 [...] Art. 9º São responsáveis pelo pagamento do imposto: [...] II - a pessoa natural ou jurídica que se utilizar de serviços de empresa ou profissional autônomo, solidariamente com o prestador do serviço, quando dele não exigir: [...] IV - solidariamente, a pessoa natural ou jurídica que tem interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal;

Contudo, todas essas normas têm algo em comum, além da responsabilidade solidária do ISS, há o total respaldo com a lei complementar 116/03 e o art.128 do CTN, acerca da responsabilidade tributária de terceiro.

Considerando que a regra geral, que estabelece que o ônus tributário recaia sobre o prestador e não do tomador de serviços e sendo essa responsabilidade tributária algo estabelecido por lei municipal, o que geralmente confunde os sujeitos da relação, um reflexo disso são os 450 acórdãos encontrados no Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), em relação ao assunto. Os tomadores de serviços, muitas vezes desconhecem acerca da Lei Municipal da quais estão inseridos e terminam sendo inscritos ou cadastrados em Execuções Fiscais, como responsáveis solidários, e acabam consequentemente ingressados no sistema judiciário, sejam para se defender, ou pleitear algum direito.

Com base nisso, observa-se a seguinte ementa:

Agravo de instrumento. ISS - Obras do exercício de 2001. Sentença que rejeitou a exceção de pré-executividade, em que alegada a ilegitimidade passiva. Insurgência da excipiente. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Responsabilidade solidária do proprietário do imóvel prevista na lei local. Locação do imóvel que não altera a responsabilidade tributária Inteligência do art. 123 do CTN. Decisão mantida. Recurso não provido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2229732-47.2019.8.26.0000; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Bertioga - SETOR DE EXECUÇÕES FISCAIS; Data do Julgamento: 31/01/2020; Data de Registro: 31/01/2020)

No caso acima, a Agravante representada na figura da empresa Praias Paulistas S.A, interpôs recurso de Agravo de Instrumento visando reformar decisão de indeferimento de exceção de pré-executividade proferida nos autos da Execução Fiscal. Em seu recurso ele utiliza como teses, a sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da ação de execução, em razão que o imóvel, objeto da discussão do imposto de ISS, estava alugado com terceiros na ocorrência do fato gerador, utilizando ainda o art.130 do CTN, para justificar a sub-rogação a pessoa adquirente do imóvel, além de alegar que não era prestadora de serviços, em que em consequência disso, não era responsável pelo tributo.

O relator do caso, o desembargador Chimenti, em primeiro momento, já começou destacando que o ISS referente a realização de obras, era imposto de natureza pessoal e não de domínio útil ou oriundo de propriedade, alegando que ele pode ser devido ao prestador, tomador ou terceiro designado por lei. A lei utilizada no caso, foi a Lei Municipal nº 324/98 do Município de Bertioga, que previa em seus artigos. 45 e 46 a responsabilidade do proprietário da obra, além da responsabilidade solidária do tomador de serviços. Sendo assim, a empresa Praias Paulistas S.A, seria responsável solidaria com base na lei municipal, em razão da sua condição de proprietária, responsabilidade também atribuída em virtude do art.128 do CTN.

Nessa mesma toada, também foi discutido sobre o mesmo tema, o julgamento exposto na ementa abaixo, contudo a diferença principal é que a Lei Municipal utilizada de base foi a de São José dos Campos (SP):

EMENTA ANULATÓRIA C.C. REPETIÇÃO DO INDÉBITO – ISS – Lançamento em nome do proprietário e dono da obra pelo não recolhimento do tributo decorrente da execução por administração, empreitada ou subempreitada de construção civil, por força de responsabilidade solidária – Admissibilidade – Proprietário que figura como tomador dos serviços e, nessa condição, assume a condição de responsável tributário – Inteligência dos arts. 121, II e 124, I, ambos do CTN – Previsão da solidariedade em Lei Municipal – Sentença reformada – Honorários arbitrados por equidade em R\$ 500,00 – Recurso provido. (TJSP; Apelação Cível 1014755-42.2014.8.26.0577; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de São José dos Campos - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/08/2015; Data de Registro: 29/08/2015)

O caso, é uma apelação oriunda de uma ação anulatória com repetição do indébito, da qual o autor pleiteava pela sua exclusão da lide, alegando que ele não era responsável tributário, com base na ausência do fato gerador do Imposto Sobre Serviços (ISS) relacionado à construção em imóvel próprio. Em primeira instância, a prefeitura municipal restou vencida, forçando a mesma a recorrer via apelação. No recurso, a prefeitura pautou pela responsabilidade do proprietário, vide que ele era o tomador de serviço e dono da obra, embasando estes argumentos via Lei Municipal 272/2003 e no Código Tributário Nacional usando o disposto no art. 121, II do CTN. O relator do acórdão, acolheu os pedidos pautados pela Prefeitura e deu provimento ao recurso, justificando que o autor, no caso o apelado, não tinha prestado serviço para si mesmo, justificando que o tributo não incidiria sobre ele, somente nesta situação:

“(...) a parte autora não exerce a atividade de incorporadora imobiliária [...] Nesse quadro, o autor figura como proprietário, dono da obra e tomador dos serviços de administração, empreitada ou subempreitada de construção civil. Frise-se, o autor não prestou serviço para si mesmo como no caso de incorporação imobiliária com recursos próprios e em imóvel próprio. Somente se o autor tivesse sido aquele que construísse seu imóvel é que não haveria incidência de tributos, mas, in casu, contratou serviços de terceiros para esse fim, sendo responsável tributário nos moldes do inciso II, do artigo 121, e inciso II, do artigo 124, ambos do CTN.”¹⁷

No trecho acima, verifica-se que foi citada a questão de incorporação imobiliária, da qual não incide o ISSQN, porque a construtora na teoria, constrói às suas próprias custas, com mão de obra e terrenos próprios, o que desnatura a incidência do ISSQN, já que não ocorreu de fato a prestação de serviços, objeto do fato gerador. Inclusive, essa questão de não incidência já e algo pacificado pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO SOB O REGIME DE

¹⁷ Relator (a): Rezende Silveira. TJSP; Apelação Cível 1014755-42.2014.8.26.0577; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de São José dos Campos - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/08/2015; Data de Registro: 29/08/2015

CONTRATAÇÃO DIRETA ENTRE OS ADQUIRENTES DAS UNIDADES AUTÔNOMAS E O CONSTRUTOR/INCORPORADOR (PROPRIETÁRIO DO TERRENO). ATIVIDADE QUE NÃO SE CARACTERIZA COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. 1. Na construção pelo regime de contratação direta, há um contrato de promessa de compra e venda firmado entre o construtor/incorporador (que é o proprietário do terreno) e o adquirente de cada unidade autônoma. Nessa modalidade, não há prestação de serviço, pois o que se contrata é "a entrega da unidade a prazo e preços certos, determinados ou determináveis" (art. 43 da Lei 4.591/64). Assim, descaracterizada a prestação de serviço, não há falar em incidência de ISS. 2. Ademais, a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa, não obstante admita interpretação extensiva. Além disso, é vedada a exigência de tributo não previsto em lei através do emprego da analogia (art. 108, parágrafo único, do CTN). Desse modo, se a previsão legal é apenas em relação à execução de obra de engenharia por administração, por empreitada ou subempreitada, não é possível equiparar a empreitada à incorporação por contratação direta, para fins de incidência do ISS, como entendeu o acórdão embargado. 3. Embargos de divergência providos (EREsp 884.778/MT, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/09/2010, DJe 05/10/2010).

Esse argumento, da incorporação imobiliária, é um dos principais utilizados pelas partes ao requerer a inexistência de relação jurídica na ocorrência de ISS, na Apelação Civil de nº 1010606-10.2021.8.26.0269, da qual estava o Município de Itapetininga como Apelado. A empresa de Arquitetura em seu recurso a questão de não ocorrência do fato gerador, em razão da caracterização de incorporação imobiliária:

APelação – Ação Declaratória de inexistência de relação jurídica, de natureza tributária, com pedido de repetição do indébito – ISS – Incorporação imobiliária – Serviços tomados pelo incorporador – Responsabilidade solidária, no que diz respeito ao imposto devido pelo prestador de serviços – Possibilidade, nos termos do artigo 128 do CTN, artigo 6º, da LC nº 116/2003 e artigo 89, inciso I, do Código Tributário do Município de Itapetininga – Incorporadora apelante que não comprovou a alegação de que houve o recolhimento do ISS devido pelos fornecedores de serviços, tampouco demonstrou qualquer desacerto no valor arbitrado pelo Município, o que lhe incumbia, nos termos do artigo 373, inciso I, do CPC – Sentença mantida – Recurso não provido. (TJSP; Apelação Cível 1010606-10.2021.8.26.0269; Relator (a): Adriana Carvalho; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Itapetininga - 4ª Vara Cível; Data do Julgamento: 20/10/2022; Data de Registro: 21/10/2022)

Contudo, diferentemente do caso de São José dos Campos, aqui a relatora do recurso, reconheceu que de fato que a situação era de incorporação imobiliária direta, circunstância que não está elencada na lista de serviços da Lei Complementar 116/2003, especialmente no item 7.02, que prevê sobre a incidência do ISS sobre a execução administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, além disso, o edifício, instrumento para incidência do tributo, tinha sido construído com recursos próprios da empresa de arquitetura.

Todavia, conforme pode ser observado na ementa acima, a empresa de arquitetura não obteve sucesso em seu recurso, já que a relatora, apontou de forma assertiva, que o Município, não estava cobrando o ISS em relação a mão de obra empregada pela empresa, mas sim em questão dos serviços que ela contratou, já que a prestadora desses serviços contratados, não tinha feito o recolhimento do tributo, e com base nos dispositivos dos artigos 128, inciso III §

1º, inciso II, e 128, os dois do CTN, no artigo 6º, da LC nº 116/2003 (vide tópico 4.0) e na Lei Municipal de Itapetininga, artigo 89, incisos I¹⁸.

Além disso, o próprio apelado juntou nos autos as notas fiscais referentes aos serviços prestados por terceiros, produzindo indiretamente prova contra si mesmo, já que as referidas notas reforçavam a situação de solidariedade. E ainda, nem reuniu ao recurso qualquer comprovação que o prestador de serviços tenha realizado o recolhimento do ISS, desse modo, não restou outra alternativa a não ser de desprover o recurso.

Após análise das jurisprudências expostas, resta claro, como o tomador de serviços pode ser responsabilizado, especialmente em relação às atividades de construção civil, de acordo com o disposto em leis municipais específicas. Essas leis impõem responsabilidade solidária aos proprietários (tomadores de serviços) e contribuintes pelos serviços de construção civil prestados. É importante ressaltar que todos esses critérios estão em conformidade com a legislação federal, como a Lei Complementar nº 116/03 e o artigo 128 do CTN, que trata da responsabilidade tributária de terceiros.

Além disso, verifica-se uma certa confusão por parte dos responsáveis tributários, pois embora a regra geral estabeleça que a carga tributária recaia sobre o prestador de serviços, a complexidade das legislações municipais, que preveem a responsabilidade solidária, muitas vezes confunde as partes envolvidas na relação, gerando disputas judiciais. Logo que por exemplo, uma empresa que atua no Brasil inteiro, ou até mesmo especificamente no município de São Paulo, é “obrigada a se adequar” as diversas leis municipais, pois o que é previsto no município X, pode não estar previsto no município Y.

Enfim, é possível concluir através dos casos extraídos das jurisprudências do TJSP, que nas disputas judiciais que versam acerca da responsabilidade do tomador de serviços nas atividades de Construção Civil, as partes, caracterizadas nas figuras do tomador e do município buscam embasar seus argumentos através da interpretação das normas vigentes do sistema tributário, no entanto quando a jurisprudência se consolida se consolida em uma determinada questão, como a não incidência do ISSQN em casos de incorporação imobiliária direta, conforme estabelecido pelo STJ, as demais decisões proferidas nos tribunais de justiça, serão

¹⁸ Art. 89, inciso I, do CTM de Itapetininga: “Respondem solidariamente com o contribuinte pelo pagamento do imposto, multa e demais acréscimos legais: I - o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil, ou o dono da obra, em relação aos serviços prestados de construção civil e congêneres, que lhe forem prestados, sem a documentação fiscal ou sem a prova de recolhimento do imposto devido pelo prestador dos serviços.”

construídas através desse entendimento. Esta clareza jurisprudencial pode ajudar a orientar a tomada de decisões judiciais e reduzir a incerteza jurídica em torno destas questões fiscais.

4.2 – O interesse comum, como requisito para aplicabilidade da responsabilidade solidária

A Responsabilidade solidária, conforme prevista no CTN, pode ocorrer com base no “interesse comum”, sobre isto, o Relator Ministro Napoleão Filho conceitua como:

“(...) requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário”¹⁹

Ainda sobre esse assunto, Brito Machado (2012, p.149), complementa que: *“Haverá a responsabilidade solidária das pessoas com interesse comum 'mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos”²⁰*

Já, Barros de Carvalho (2012, p. 313 e 314) entende que:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. Basta refletirmos na hipótese do imposto que onera as transmissões imobiliárias. No Estado de São Paulo, a lei indica o comprador como sujeito passivo do gravame. Entretanto, quer ele quer o vendedor estão diretamente ligados à efetivação do negócio, havendo indiscutível interesse comum.

Numa operação relativa à circulação de mercadorias, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a concretização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. Nas prestações de serviços, gravadas pelo ISS, tanto o prestador quanto o tomador do serviço têm interesse comum no evento, e nem por isso o sujeito passivo deixa de ser o prestador.

Com base nos fundamentos expostos, é possível inferir que o conceito de “interesse comum”, se baseia na situação em que mais de uma pessoa contribui para a configuração do fato gerador do tributo. Embora a legislação específica de determinado tributo possa não abordar explicitamente esse conceito, ele é aplicável de forma geral a todos os tributos, conforme observado por Britto. Desse modo, o conceito de interesse comum pode ser vago, mas é crucial para determinar a solidariedade entre os devedores tributários, como visto no caso de transmissão imobiliária citado como exemplo por Barros de Carvalho, aonde tanto o

¹⁹ (REsp 1273396/DF, rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/2019, DJe 12/12/2019)

²⁰ Curso de Direito Tributário, 33ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p. 149

comprador quanto o vendedor têm interesse comum, embora o comprador seja considerado o sujeito passivo. Da mesma forma, em transações de mercadorias ou prestação de serviços, há uma convergência de interesses entre as partes envolvidas, mesmo que o sujeito passivo seja apenas um dos participantes.

Na prática, pode se observar esse entendimento, é utilizado como parâmetro em alguns casos. No recurso de Agravo de Instrumento nº 2027646-24.2018.8.26.0000, que teve como partes o Município de Caiuá como Agravante, e o Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de São Paulo DER/SP como Agravado, além de uma empresa de Engenharia, como interessada, se discutia acerca da questão litisconsorcial da prestadora de serviços (empresa de engenharia), e da responsabilidade solidária, com base no interesse comum:

Agravo de instrumento – Embargos à execução fiscal – ISSQN – Período de junho a dezembro de 2001 – Decisão que deferiu pedido de admissão da empresa prestadora dos serviços como assistente litisconsorcial – Pretensão à reforma – Inadmissibilidade – Responsabilidade solidária entre a Etemp Engenharia Indústria e Comércio Ltda. e o Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de São Paulo – DER/SP (na condição de tomador dos serviços) – Configurada a existência de interesse jurídico a autorizar a assistência litisconsorcial da empresa prestadora dos serviços sobre os quais incide o ISSQN em discussão – Decisão agravada mantida – Agravo desprovido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2027646-24.2018.8.26.0000; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Presidente Epitácio - 1ª Vara; Data do Julgamento: 28/06/2018; Data de Registro: 28/06/2018)

Resumindo, o recurso foi derivado de litígio originado em execução fiscal ajuizada pelo Município de Caiuá, primeiramente, em face do Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de São Paulo DER/SP, em razão de débitos de ISSQN, que eram incidentes sobre serviços que foram prestados pela empresa de engenharia ao DRE/SP e que não foram recolhidos pela empresa prestadora. O município percebendo a existência de solidariedade, entre a tomadora (DER/SP) e a prestadora (empresa de engenharia), solicitou a inclusão desta última no polo passivo da ação. A empresa de engenharia, irresignada com essa inclusão, opôs exceção de pré-executividade e também ação declaratória discutindo o mérito da CDA e do auto de infração que fundamentava a execução fiscal, tendo ambos denegados. Contudo, a prestadora foi excluída apenas por ser incabível mantê-la em processo promovido pelo rito próprio de execução contra Fazenda Pública, prosseguindo-se apenas contra o DER/SP. Nesse contexto, a empresa prestadora de serviços ficou apenas como assistente litisconsorcial, fazendo com que o Município recorresse dessa situação. No acórdão, o relator se propôs a explicar e fundamentar sua decisão a partir da questão de assistência litisconsorcial e de solidariedade com base no dispositivo previsto no art.124, I do CTN:

“(…)insta destacar que ambos, DER/SP e Etemp, são responsáveis solidários pelo adimplemento do tributo em discussão e, tratando este agravo de matéria incidental, não se pode adentrar no mérito da questão quanto à sua exigibilidade, da base de cálculo e dos encargos cobrados pelo Município-exequente [...] Portanto, constata-se a existência de interesse jurídico da Etemp no caso vertente, como foi reconhecido o MM. Juízo 'a quo' na r. decisão agravada, que legitima o pedido de inclusão na condição de assistente litisconsorcial.”²¹

Por meio do exposto, verifica-se que a importância do conceito de “interesse comum”, previsto no CTN (art.124, I), na determinação da responsabilidade solidária em matéria tributária. Embora a legislação tributária possa não abordar explicitamente esse conceito em determinados casos, sua aplicação é amplamente reconhecida como uma norma geral aplicável a todos os tributos. Essa noção, embora por vezes vaga, desempenha um papel crucial na identificação da solidariedade entre os devedores tributários, como ilustrado nos exemplos mencionados. Além disso, a análise da Jurisprudência do TJSP, apresentada, destaca como o entendimento do interesse comum é utilizado como parâmetro em questões litigiosas, influenciando decisões judiciais e fundamentando a responsabilidade solidária entre os envolvidos. Este caso específico ilustra como a compreensão desse conceito, aliada aos dispositivos legais pertinentes, orienta os desdobramentos processuais e a distribuição das obrigações tributárias entre as partes envolvidas.

Todavia, conforme será visto no tópico seguinte, apesar desse entendimento ser utilizado em diversos Tribunais de Justiça do Brasil, o STJ, vem julgando em alguns dos seus recursos a questão da responsabilidade solidária com base no interesse comum “dissociado” do fato gerador. Em outras palavras, o STJ tem revisado decisões de tribunais de primeira instância que atribuíram solidariedade tributária quando o interesse comum estava dissociado do fato gerador.

4.3 – O entendimento do STJ nos casos em que a responsabilidade solidária é aplicada com base no interesse comum “dissociado” ao fato gerador

Conforme comentado no tópico acima, vem sendo discutido no STJ (Superior Tribunal de Justiça), a responsabilidade solidária na relação de prestação de serviços, ao interesse comum previsto no art.124, I do CTN, desassociado ao fato gerador. Essa dissociação, vem sendo utilizada em casos em que é praticamente impossível caracterizar a figura do “interesse comum”

²¹ Relator (a): Roberto Martins de Souza; TJSP; Agravo de Instrumento 2027646-24.2018.8.26.0000; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Presidente Epitácio - 1ª Vara; Data do Julgamento: 28/06/2018; Data de Registro: 28/06/2018. pág. 6.

associado ao fato gerador, visualizado em situações em que são observados potenciais práticos ilícitos.

Sobre esta dissociação prediz Barros de Carvalho (1996, p.220):

"... 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. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo 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 comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador."

De forma breve, é possível vislumbrar que o autor Barros de Carvalho, critica o inciso I do artigo 124 do Código Tributário, argumentando que o critério de interesse comum entre os participantes de um evento factual não é suficiente para definir o vínculo da solidariedade.

Vemos esse conceito, no acórdão do RESP de nº 884.845 julgado perante o STJ, que teve como relator o Ministro Luiz Fux, e que foi interposto por uma instituição financeira que pleiteava a sua exclusão da lide, pois a mesma foi incluída sob o pretexto da responsabilidade solidária, em uma execução fiscal que tinha como objeto débitos oriundos de ISS. O ministro, votou para excluir a instituição do polo passivo da ação sob o pretexto de que o Banco é pessoa jurídica distinta e que não ostentava a condição de contribuinte, pois a prestação de serviços ocorreu entre outros sujeitos. O julgamento do recurso foi fundamentado, com base nos conceitos do interesse comum, e principalmente no entendimento exposto acima de Paulo Barros de Carvalho, haja vista, que a solidariedade foi atribuída somente porque a instituição fazia parte de um certo grupo econômico, fato que era totalmente desassociado do fato gerador, onde verificava-se somente interesse econômico que é diferente do interesse comum, conforme as palavras do Min. Luiz Fux:

“(...)Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.²²”

²² REsp Nº 884.845 – SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe: 18/02/2009

Em outro julgado do STJ, no caso agora, um AgRg em agravo em recurso especial de nº 603.177-RS, o agravante, o Município de São Sebastião de Caí, alegou em suas razões recursais a inclusão de determinada instituição financeira no polo passivo da cobrança de tributos referentes a ISS, alegando violação ao artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, contudo, o STJ, manteve a decisão do recurso anterior que foi fundamentado nas seguintes razões:

"... O embargante, BANCO BRADESCO S/A, e a instituição financeira nomeada como devedor principal na ação executiva, BOAVISTA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL, são pessoas jurídicas diversas e prestam serviços diversos. In casu, cabia ao exequente, como bem consignado na decisão atacada, a fim de demonstrar a ventilada solidariedade entre o embargante e o devedor principal, comprovar inequivocamente que a instituição financeira embargante, ora apelada, tinha interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do que leciona o artigo 124, I, do Código Tributário Nacional."²³

Conforme exposto, percebe-se mais uma situação da qual o agravante, tenta incluir o sujeito no polo passivo, sem o mesmo ter associação ao fato gerador. Essa ideia é reforçada ainda mais, quando o próprio ministro elucida que o fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, não significa requisito para atribuição da solidariedade tributária, logo que, o elemento principal para a caracterização dessa solidariedade é a existência de interesse comum entre as empresas em questão.

Este assunto acerca da responsabilidade solidária em razão do grupo econômico, é assunto de diversos julgados, como pode se observar nas ementas abaixo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. SOLIDARIEDADE PASSIVA. COMPROVAÇÃO. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.
1. Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ.
2. Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES: AGRG NO ARES 21.073/RS, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 26.10.2011 E AGRG NO AG 1.240.335/RS, REL. MIN. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJE 25.05.2011. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.
1. A jurisprudência dessa Corte firmou o entendimento de que o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a solidariedade passiva em execução fiscal.

²³ AgRg no Agravo Em Recurso Especial Nº 603.177 - RS, Rel. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 27/03/2015

2. Tendo o Tribunal de origem reconhecido a inexistência de solidariedade entre o banco e a empresa arrendadora, seria necessário o reexame de matéria fático-probatória para se chegar a conclusão diversa, o que encontra óbice na Súmula 7 desta Corte, segundo a qual a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

3. Agravo Regimental do MUNICÍPIO DE GUAÍBA desprovido (AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012).

Diante dos casos discutidos, torna-se evidente a relevância da análise do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a responsabilidade solidária na prestação de serviços, especialmente quando o interesse comum previsto no artigo 124, I do Código Tributário Nacional, é desassociado do fato gerador. Os julgados examinados destacam a importância de uma prova inequívoca que demonstre a participação do sujeito no fato gerador para a atribuição da responsabilidade tributária. Observa-se que o simples pertencimento ao mesmo grupo econômico não é suficiente para configurar a solidariedade passiva em execuções fiscais. Assim, o entendimento do STJ reforça a necessidade de uma análise cuidadosa das circunstâncias de cada caso para determinar a responsabilidade tributária de forma justa e adequada, que esteja principalmente de acordo com os arts. 124 e 128 do CTN, para que a parte, por exemplo, o tomador de serviços não seja prejudicado, em razão, de uma análise equivocada do Município.

5. Conclusão

O tomador de serviços, é um sujeito importante no contexto econômico, haja vista que, o trabalho desenvolvido por esta classe ajuda a fomentar um dos maiores setores do PIB brasileiro segundo o IBGE. Sua relevância econômica, além de refletir efeitos econômicos também reflete efeitos tributários, conforme discorrido em todo este artigo, desse modo, é essencial a análise de sua responsabilidade no contexto fiscal.

Destaca-se que no ordenamento jurídico, não há uma previsão clara sobre a incidência de tributos na figura do tomador de serviços, contudo, segundo o Código Tributário este sujeito pode possuir a responsabilidade de retenção do tributo. Porém, é válido destacar que ele se enquadra como responsável e não como contribuinte, essa distinção é importante na hora do ente cobrar os impostos. A jurisprudência também distingue essas figuras, elucidando que o tomador de serviços não é devedor do tributo, mas sim responsável pelo seu pagamento de acordo com a lei, inclusive no desenvolvimento do trabalho foi destacado as suas diferenças tanto na lei, como no entendimento dos tribunais.

O tributo tratado no trabalho, justamente foi o de ISS (Imposto Sobre Serviços), por ser um imposto que tem total ligação com a relação de serviços, como visto neste artigo, apesar do

referido imposto está regulamentado na Lei Complementar nº 116/2003, há diversos impasses que afetam diretamente o tomador de serviços.

O art.6º da Lei Complementar nº 116/2003, enquadra uma terceira pessoa a responsabilidade de recolhimento do tributo, que esteja intrinsecamente ligada ao fato gerador, e a partir desta incluímos a figura do tomador de serviços, além do supracitado dispositivo, tem-se também a responsabilidade solidária prevista no art. 128 do CTN, que pode ocorrer por lei ou por interesse comum, da qual o personagem estudado nesse trabalho pode ser inserido.

A responsabilidade solidária tributária derivada por lei, pode atingir o tomador, conforme observado no tópico 4.1, principalmente em questões envolvendo obras de construções civis, neste ponto é importante das partes estarem cientes acerca das suas responsabilidades para não gerar demandas judiciais.

A confusão acerca da responsabilidade, gera uma excessiva judicialização pelas partes, uma prova disso, foi a quantidade de acórdãos resultantes de pesquisa feita acerca de responsabilidade solidária em tributos de ISS, somente no TJSP. Isso se dá pela enorme gama de lei pertencentes ao Estado, logo que o ISS por ser um tributo municipal, tem uma complexidade de leis que tratam sobre ele, já que cada município tem uma. A complexidade dessas legislações municipais, que frequentemente preveem a responsabilidade solidária, muitas vezes confunde as partes envolvidas na relação comercial, resultando em disputas judiciais. Por exemplo, uma empresa que opera em todo o Brasil ou mesmo apenas em um município específico, precisa se adaptar às diferentes leis municipais, pois o que é exigido em um município pode não ser aplicável em outro.

Outro ponto que gera confusão, é acerca do interesse comum previsto no art. 124, I do CTN. Alguns municípios objetivando que o tributo seja de fato recolhido ou pago, acabam inserindo no polo passivo como responsáveis tributários, empresas que são totalmente desassociadas ao fato gerador, tratando o interesse econômico como equivalente ao interesse comum estabelecido na legislação tributária, algo que é totalmente errado. Nas jurisprudências, extraídas do STJ, é possível verificar que as principais vítimas dessa dissociação são empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, sendo fatídico dizer, que os principais sujeitos são instituições financeiras em razão do seu aporte financeiro.

As constantes discussões do tema no STJ, demonstra que esse embate não terá fim, colocando as partes em uma situação de insegurança jurídica, pois por mais que o tema seja algo já sedimentado no STJ, continuamos a ver demandas, com o município sempre querendo incluir pessoas aleias ao fato gerador.

Portanto, conclui-se que a falta de clareza no ordenamento jurídico, e a interpretação equivocada do interesse comum por parte de alguns municípios tem gerado controvérsias, resultando em litígios frequentes e insegurança jurídica para as empresas envolvidas, especialmente aquelas pertencentes a um mesmo grupo econômico e instituições financeiras. A persistência dessas disputas, evidenciada pelos acórdãos do Tribunal de Justiça de São Paulo e jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça, ressalta a necessidade urgente de maior clareza e coerência nas normativas tributárias municipais, garantindo assim uma aplicação mais justa e eficiente das leis tributárias e proporcionando um ambiente fiscal mais transparente e responsável para o tomador de serviços.

7. Referências

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

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**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 15/04/2024

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31.07.2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 15/04/2024

BARROS CARVALHO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**, 33ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

CARNEIRO, A. M., & Raupp, F. M. (2022). **A TRIBUTAÇÃO DO ISS NO FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA**. Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ - RFD, (40), 143–158. Disponível em: <<https://doi.org/10.12957/rfd.2021.47067>> Acesso em: 15/04/2024

FETAL, Marcelo. **"Responsabilidade Tributária no ISS: Atribuição de Sujeição Passiva a Terceiro-Requisitos e Implicações à Luz da LC 116/2003."** Revista Direito Tributário Atual 19 (2005): 239-249. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/issue/view/457>> Acesso em: 15/04/2024

Indicadores IBGE. **Pesquisa Mensal de Serviços**. Dezembro 2023. Publicada em 09/02/2024. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2419/pms_2023_dez.pdf. Acesso em: 15/04/2024

Imposto sobre Serviços (ISS) – Contribuinte. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/iss/index.php?p=2496>. Acesso em: 15/04/2024

LIMA, Murilo Aparecido Lorençoni. **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**. Encontro de Iniciação Científica. Toledo. 2015

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

OLIVEIRA, Henrique Silva de. **"A responsabilidade tributária do tomador de serviços."** (2015). Dissertação Mestrado. UFBA. 05/2015 Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/handle/ri/17703>> Acesso em: 15/04/2024

Pesquisa de Jurisprudência do TJSP – Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do>> Acesso em: 19/04/2024

Pesquisa de Jurisprudência do STJ – Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em: 19/04/2024

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. Vide, também: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte. São Paulo: IOB, 2010.

PAULSEN, Lisandro, **Responsabilidade Tributária: processo administrativo e executivo fiscal**. São Paulo, Saraiva 2017.

PINTO, Alexandre Evaristo; TOMKOWSKI, Fábio Goulart; ALLEGRETTI, Ivan; BEVILACQUA, Lucas (coord.). **ICMS no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo**. In: GIOIA, Fúlvia Helena De. **A Responsabilização Tributária Do Tomador De Serviços**. Belo Horizonte: Fórum, 2022. ISBN 978-65-5518-319-1. p. 186-195

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 14. Ed – São Paulo: Saraiva Jur, 2022

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Deborah Beatriz Silva
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito,
matrícula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o
TCC com o título: De Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviços
sob a orientação do(a) Professor(a) Fúlvica Helena de Aguiar
declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para
confeção 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 confeção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e
administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 09 de 5 de 2024

Deborah Beatriz Silva
Assinatura do discente