

Responsabilidade Tributária no ISS: Atribuição de Sujeição Passiva a Terceiro - Requisitos e Implicações à Luz da LC 116/2003

Marcelo Feital

Membro do IBDT. Fiscal de Tributos em São João de Meriti (RJ).

I - Introdução

A responsabilidade tributária caracteriza-se como instituto de notável importância, em sede de tributação do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Com o advento da Lei Complementar (LC) 116, de 31 de julho de 2003, sobreveio conjunto de mudanças da regra-matriz do ISS, até então tratada pelo Decreto-lei 406/1968, implicando importantes considerações sobre a norma de incidência, estendendo a outras atividades, além da construção civil, a retenção feita pelo tomador dos serviços, como flagrante possibilidade de exceção à referida norma.

A incidência do ISS, em face do seu critério espacial, enseja adversidades inúmeras aos sujeitos passivos das obrigações tributárias, sejam contribuintes prestadores ou responsáveis tomadores. Em vista do dinamismo da atividade empresarial hodierna e da expressividade do setor terciário da economia, em matéria de ISS, esses sujeitos contracenam com as administrações fazendárias do Distrito Federal e de diversos Municípios, evidenciando a necessidade de um enorme preparo gerencial para acompanhar suas respectivas legislações e adimplir as pertinentes obrigações.

Neste cenário dinâmico de interações com diversos entes federativos, contextualizadas pela retenção preconizada pela LC 116, a responsabilidade tributária do tomador e do intermediário dos serviços merece especial atenção. Sem a pretensão de esgotar o assunto, e nem se poderia, espera-se com o presente estudo abordar considerações pertinentes à responsabilidade tributária em sede de ISS, em face da LC 116/2003, registrando os contornos dessa nova regra-matriz e suas implicações.

A lei complementar em referência repete a norma do art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN) e autoriza, desnecessariamente, o legislador local municipal a atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação. Assim é a essência do *caput* do art. 6º do referido diploma. Em se havendo que respeitar a competência relativa a cada ente, em que pese o regramento geral da LC 116, há que se atender a um reclame de legalidade em prol da segurança jurídica. Embora a regra geral autorize a atribuição de responsabilidade, faz-se mister que se formalize tal permissivo no ordenamento de cada ente e que se examine os limites legais dessa responsabilidade, para que não se firam as liberdades fiscais do sujeito passivo.

Inobstante a autorização citada, a nova regra-matriz atribui, ainda, expressa responsabilidade aos tomadores e intermediários de determinados serviços, inovando quanto ao pólo passivo da relação obrigacional tributária. Trata-se da responsabilidade com fulcro no § 2º do art. 6º que, por sua vez, traz relevantes implicações, conforme a natureza de que se reveste a mesma.

As referidas situações influem na esfera de direitos dos operadores econômicos, especialmente quando intimados por diversos fiscos municipais. Tal circunstância enseja análise cuidadosa dos dispositivos da LC 116, no que se refere à responsabilidade tributária, de modo que se alcance a tributação razoável, como expressão de justiça fiscal.

Com o propósito de discorrer sobre o delineado acima, permitimo-nos iniciar esta lavra com uma breve abordagem doutrinária da responsabilidade tributária, de forma a mostrar, posteriormente, o enquadramento do tipo de responsabilidade a que se encaixam os casos em estudo, conforme entendemos e procuraremos defender.

Ainda com o escopo de ambientação ao tema, não se poderia deixar de apreciar os contornos principais, a nosso ver, da nova regra-matriz do imposto em referência, objeto de estudo.

Em seguida, passaremos a tratar da responsabilidade a que se refere o tema propriamente, analisando o teor do art. 6º da LC 116 em dois blocos, conforme pudemos vislumbrar, esperando assim, de alguma forma, dar contribuição ao pensamento tributário.

II - Uma Breve Abordagem sobre Responsabilidade Tributária

Conforme a melhor doutrina, responsabilidade tributária constitui-se em sujeição de alguma pessoa a certa sanção, em razão de um dever jurídico, quando não ocorre uma prestação.

O responsável tributário é o sujeito que não tem relação pessoal e direta com o fato, embora seja chamado à relação como não contribuinte, por força do vínculo obrigacional originário de lei.

Hugo de Brito Machado leciona que a responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito, no Direito Tributário:

“Em sentido amplo, é a *submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária*. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a *submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva*.”¹

Da leitura acima, pode-se extrair que a responsabilidade da qual tratamos tem sua concepção detalhada em sentido estrito, por vez que a pessoa que se submete não é contribuinte, além dos próprios contornos que a situação assume.

A responsabilidade é tratada pelo CTN a partir do art. 128. A classificação dos responsáveis não é fácil na doutrina tributária. Ricardo Lobo Torres entende que o art. 128 alcança todas as possibilidades referentes ao responsável tributário, caracterizando o substituto como o “que fica *no lugar* do contribuinte, afastando a responsabilidade deste”. Já os *responsáveis solidários* ou *subsidiários* (sucessores e terceiros), são os “que ficam *junto* com o contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo”.²

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 112.

² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 259.

Seguindo o entendimento do referido mestre, alguns dos casos de que trataremos aqui devem ser vistos essencialmente como de substituição, muito embora usemos o termo “responsabilidade”. É que, conforme o seu ensinamento, se há figura do responsável, significa dizer que existe a responsabilidade supletiva do contribuinte:

“O substituto se estrema dos demais responsáveis porque fica no lugar do contribuinte, enquanto o responsável fica junto, mantendo-se a responsabilidade supletiva do contribuinte.”³

Como se vê, Ricardo Lobo Torres separa terminologicamente as figuras. Com efeito, como posteriormente veremos que em alguns casos não há responsabilidade supletiva, admitimos, desde já, que tais circunstâncias se referem ao substituto propriamente dito, como entende o mestre, pela própria característica substitutiva de que se reveste o sujeito. Entretanto, para fins de referência em nosso trabalho, pedimos licença para utilizar o termo “responsável”, genericamente, tendo em vista ser esse o vocábulo empregado, em seu plural, no texto da Lei em comento.

Outras facetas da responsabilidade tributária que, segundo o ensinamento do mestre, constituem-se em responsabilidade propriamente dita são a responsabilidade dos sucessores (CTN, arts. 130 a 133), a responsabilidade por infrações (CTN, arts. 136 a 138) e a responsabilidade de terceiros, que consideramos poder ser subsidiária (em alguns casos do art. 134) ou necessariamente solidária (CTN, art. 135).⁴

Da breve abordagem que ora terminamos, é de se perceber que o estudo a que nos propomos dirige-se aos casos de substituição e, quando diferentes, aos de responsabilidade atribuída a terceiro de forma supletiva, como sugere o art. 128 do CTN. Após situarmos os casos no campo teórico da responsabilidade, passamos a analisá-los nos itens seguintes.

III - Considerações sobre a Lei Complementar 116/2003

Segundo predispõe o ordenamento pátrio, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre, entre outros, a definição de tributos, de suas espécies e dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição da República. É assim que dispõe a Carta Magna, conforme quis o constituinte, como se vê da leitura do art. 146.

Entendemos que o constituinte, nesse caso, não se preocupou com terminologia tecnicamente detalhada. Assim, quando a Constituição menciona a atribuição de lei complementar para definir contribuintes de impostos, refere-se a todos que têm o dever de recolhimento, inclusive os responsáveis. Logo, ao tratar da sujeição passiva na relação que envolve o ISS, a regra matriz desse imposto cumpre aceitavelmente sua função de lei complementar, em conformidade com a Constituição Federal.

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 260.

⁴ Por haver solidariedade *ab initio*, já que “o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 265.

Com base nessa realidade harmônica, a LC 116 veio para, entre outras razões, encerrar a controvertida questão do local onde é devido o imposto. O critério espacial de incidência do ISS, sob os auspícios do Decreto-lei 406/68, preconizava a regra geral pela qual se via o local do estabelecimento prestador como o local da efetiva prestação do serviço, deixando como exceção, à regra de incidência, os serviços prestados de construção civil, pelos quais se fazia o recolhimento do imposto ao Município em cujo território se executava a obra, evidenciando extraterritorialidade perfeitamente aceita pelo CTN, em seu art. 102.

A controvérsia teve sua gênese quando o STJ passou a entender ser devido o ISS no local da efetiva prestação, e não no local do estabelecimento prestador, contrariando o que se já havia entendido da norma de regência de 1968. Enxurrada de ações sinalizou a provocação do Judiciário por parte dos contribuintes, por vez que as empresas sofriam imorredouras tentativas de bitributação. Alguns entes aderiam ao entendimento de que o fato gerador ocorria no local do estabelecimento prestador; outros, ao entendimento de que o fato gerador ocorria no local da efetiva prestação.

Com a publicação da LC 116 em 2003, essa questão restou dirimida. A tributação de alguns serviços, cuja prestação tem seu local evidentemente desconexo ao local do estabelecimento prestador, passou a ser de competência do ente em cujo território se encontra o local da prestação. Destarte, serviços como os de coleta de lixo, conservação de imóveis, tratamento de efluentes, reflorestamento, segurança, fornecimento de mão-de-obra e organização de congressos passaram a ser tributados no local da efetiva prestação, como já acontecia com a construção civil. Trata-se de serviços cuja prestação ocorre notória e necessariamente fora do estabelecimento prestador.

Outrossim, o art. 3º da LC 116/2003 manteve a regra segundo a qual o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, inovando, porém, com as exceções à norma de incidência, preconizadas por seus incisos I a XXII, deslocando sobremaneira a competência tributária em determinados casos.

O deslocamento de competência em tela atendeu, indubitavelmente, aos anseios de Municípios menores, que tiveram arrecadação aumentada; e aos anseios das prestadoras, que há muito tentavam defender-se da bitributação. Esse deslocamento pode materializar-se por meio da retenção do imposto pelo tomador dos serviços, quando este é responsável tributário. Eis o espírito da norma do art. 6º, o qual se faz necessário transcrever:

“Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão 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, 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:

- I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;
- II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.”

Contudo, dentre as implicações da nova regra-matriz do ISS, contracena também a responsabilidade tributária expressa do tomador (ou do intermediário), por meio da qual se altera a relação, quando se confere a este a obrigação de retenção do imposto. É a sutileza da legislação fiscal, por meio da qual, ao se tratar da responsabilidade do tomador, faz-se operar, também, um possível deslocamento de competência, ensejando a tributação por ente diverso daquele em cujo território se encaixaria a hipótese de incidência.

O § 1º enuncia que os responsáveis a que se refere o art. 6º estão obrigados ao recolhimento, independentemente de a retenção na fonte ter sido efetuada. O § 2º responsabiliza o tomador ou o intermediário de serviço do exterior ou cuja prestação se tenha iniciada no exterior; inobstante, atribui, em seu inciso II, responsabilidade àquelas pessoas que tomam serviços descritos nos subitens elencados.

Muito embora já se configurem um mosaico cogente as regras contidas nos parágrafos do art. 6º, determinando um grupo de situações de incidência para as quais se deve estar atento, o próprio *caput* do referido artigo autoriza os entes competentes à atribuição expressa da responsabilidade a terceira pessoa. Em outras palavras, inobstante as responsabilidades preconizadas em seus incisos, o art. 6º autoriza, em seu *caput*, que o Distrito Federal e os Municípios ampliem o rol de responsáveis tributários, estendendo a seu gosto a sujeição passiva, desde que estes estejam vinculados ao fato gerador em questão.

É bem verdade que esse *caput* não traz novidade para o ordenamento, pois se baseia na norma geral do art. 128 do CTN que dispõe:

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

Com efeito, os maiores Municípios do País têm aproveitado o permissivo do legislador complementar e, em alguns casos, há mais tempo, como se vê nos fragmentos de leis, pelos quais pedimos a licença da transcrição, visando à exemplificação do presente trabalho.

O Município de Belo Horizonte publicou a Lei 8.725, de 30 de dezembro de 2003, na qual se lê:

“Art. 20. São responsáveis pela retenção na fonte e pelo recolhimento do ISSQN devido neste Município, referente aos serviços tomados, observado o disposto no art. 22 desta Lei:

(...)

- II - a empresa concessionária de serviço público responsável pelo fornecimento de energia elétrica, de água ou de telecomunicação;
- III - a instituição financeira ou equiparada autorizada, pelo Banco Central do Brasil, a funcionar;

- IV - a companhia aérea ou seu representante;
- V - a empresa de plano de saúde;
- (...).”

No Município do Rio de Janeiro, o ordenamento pertinente sofreu alterações mediante redação dada pela Lei 3.898 de 25 de janeiro de 2005, publicada no *DO* Rio em 26.01.2005. Note-se, entretanto, que os fragmentos citados dizem respeito à época anterior à publicação da LC 116, ou seja, já se aproveitava, há muito, o teor do art. 128 do CTN:

“Art. 14. São responsáveis:

(...)

XII - as companhias de aviação pelo imposto incidente sobre as comissões pagas às agências de viagens e operadoras turísticas, relativas às vendas de passagens aéreas;⁵

(...)

XVI - as empresas de rádio e televisão, pelo imposto devido sobre os serviços a elas prestados por empresas de:⁶

a) guarda e vigilância;

b) conservação e limpeza de imóveis;

(...)

d) fornecimento de cast de artistas e figurantes;

e) serviços de locação de transporte rodoviário de pessoas, materiais e equipamentos;

(...).”

O Município de São Paulo alterou seu ordenamento pela Lei 13.701,⁷ dispondo, mediante seu art. 9º, o dever de retenção por serviços, entre outros, de limpeza e dragagem de rios, canais e congêneres, quando prestados, em seu território, aos órgãos abaixo elencados. Nota-se que o exemplo cuida de verdadeiro lembrete de que imunidade diz respeito à condição de *contribuinte*, e não à de responsável.⁸ Com efeito, a administração direta pode sofrer sujeição passiva:

“Art. 124. 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:

(...)

VII - os órgãos da administração pública direta da União, dos Estados e do Município de São Paulo, bem como suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, pelos Estados ou pelo Município, quando tomarem ou intermediarem serviços (...).”

Portanto, com fulcro no CTN, a lei complementar nova só endossa a norma geral já existente, deixando ao Distrito Federal (DF) e aos Municípios o poder de atribuir responsabilidade a terceiros, mediante lei, ampliando o alcance da sujeição passiva.

⁵ Inciso XII com redação dada pela Lei 1.513, de 27 de dezembro de 1989.

⁶ Inciso XVI com redação dada pela Lei 2.016, de 08 de outubro de 1993.

⁷ Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

⁸ O referido detalhe veio consubstanciado no texto do art. 6º, § 2º, II.

Nesse cenário tributário, de perspectiva de retenção do tomador, é preciso que o Fisco esteja apto a proceder de forma a não ferir liberdades fiscais. É imperioso que as prestadoras e tomadoras mostrem-se atentas à legalidade, buscando proteção ao menor sinal de arbitrariedade.

IV - O Permissivo do *caput* do art. 6º: Aspectos sobre Requisito e Legalidade

Como já mencionado, o legislador complementar autorizou que o DF e os Municípios atribuam de modo expreso, 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. É a essência do *caput* do art. 6º da LC 116, que copia o art. 128 do CTN.

A lei complementar tem seu *status* próprio e sua força inoponível, complementando os ditames constitucionais, como seu próprio nome o sugere. Dentre funções já vistas, convém lembrar, em prol da nossa explanação, a função de “regular as limitações constitucionais do poder de tributar, desdobrando as exigências do princípio da legalidade, regulando as imunidades tributárias etc.”.⁹ Luciano Amaro preleciona que:

“(...) a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo (...).”¹⁰

Arrematando a lição exposta, acrescenta conclusivamente que “a par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional”.

Com base no ensinamento acima, resta-nos sobejamente notada a função delineadora e reguladora da lei complementar, em prol da “uniformidade do sistema tributário nacional”, perseguindo-se, assim, a disposição harmônica do ordenamento jurídico.

Tal disposição harmônica, para a qual contribuem as funções da lei complementar, faz-se concreta quando observada estritamente a legalidade. Quando a lei complementar de âmbito nacional, com eficácia e escopo que lhe são próprios, permite aos entes competentes atribuir responsabilidade tributária a terceiros, assim o faz no afã de que esses entes se baseiem nos ditames da mesma, com fulcro na legalidade e nos liames do pacto federativo.

Destarte, entendemos que, para que haja a uniformidade desejada, é preciso que o DF e os Municípios exerçam conscientemente sua competência tributária, isto é, legislem em sede de responsabilidade, indicando expressamente quais outras terceiras pessoas são responsáveis, desde que vinculadas ao fato impositivo.

Assim, para que o órgão fazendário invoque a responsabilidade tributária do tomador dos serviços em casos não previstos no art. 3º e no § 2º do art. 6º, para fins de requisição de informações em fiscalização indireta, por exemplo, ou ainda

⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 164.

¹⁰ AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 165.

para que este faça retenção do imposto, é imprescindível que haja previsão legal dessa responsabilidade, expressamente, no ordenamento do ente ao qual o órgão pertença. É esse o nosso entendimento, tendo em vista que se busca a segurança jurídica e a manutenção dos direitos fundamentais em sede fiscal, por meio dos quais a tributação justa é expressão de equilíbrio econômico e justiça social.

Não se pode deixar de considerar a existência de um universo de mais de 5.000 entes federativos, DF e Municípios, detentores de competência tributária para instituir o mesmo tributo. Determinados prestadores e tomadores de serviços exercem atividades de abrangência nacional e muitas vezes são interpelados de forma predatória pelo Fisco de cada Município onde acabam atuando. Muitos desses serviços estão interagidos com tantos outros, em circunstâncias distintas, muitas vezes não sendo possível, ao responsável tomador, o gerenciamento pleno de responsabilidades que se lhe atribuem.

Logo, pedimos vênias para, mais uma vez, ressaltar o que fora expresso acima.

Para que a autorização preconizada na *caput* do art. 6º atenda à autonomia dos Municípios e ao pacto federativo, de modo que os entes envolvidos busquem a arrecadação necessária, porém juridicamente aceitável, é mister vislumbrar, segundo entendemos, que a existência da norma complementar federal do referido *caput* implique, faticamente, a discriminação dos responsáveis na norma municipal, como forma de expressão da plena legalidade. Se a norma complementar prevê a possibilidade de o DF e os Municípios atribuírem responsabilidade, que os mesmos, então, elenquem exaustivamente os responsáveis. Somente assim se fará plena a legalidade de que precisa a tributação justa, de modo a ficar em conformidade com a limitação que a Constituição impõe ao poder de tributar - limitação essa regulada por lei complementar.

Portanto em termos de atribuição de responsabilidade a terceiros, em sede da LC 116, no que respeita ao *caput* do art. 6º, entendemos que há necessidade de que o ente faça sua adequação legislativa à regra-matriz, discriminando em sua lei tributária todos os terceiros responsáveis pelo crédito tributário. Existem flagrantes casos em que alguns Municípios cobraram a retenção do tomador, sem se tratar das hipóteses do art. 3º e do art. 6º, § 2º, fazendo-o tão-somente por meio de decreto, com “base” na autorização do *caput* do art. 6º. Isso é 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.

Com efeito, antes de a pessoa aceitar sua figura no pólo passivo da obrigação tributária como responsável, em não se tratando dos casos relativos ao art. 3º e ao § 2º do art. 6º, deverá conferir se a lei local de referência traz expressa a sujeição passiva no teor do *caput* do art. 6º. Se a lei tributária local não lhe atribuir responsabilidade, não há que se fazer retenção de tributo e nem mesmo que se fornecer informações relativas ao seu prestador, quando forem, por exemplo, requisitadas em fiscalização indireta, em que pese o mandamento do art. 197, VII do CTN, pois haverá falta de interesse legítimo daquele fisco requisitante, tendo em vista não se tratar da designação legal a que faz menção esse dispositivo.

Outrossim, a pessoa deverá também examinar se de fato é vinculada ao fato gerador da obrigação que lhe é imposta, buscando o enquadramento do texto le-

gal que enuncia, além da necessidade de que se faça, mediante lei, que essa terceira pessoa tenha obrigatoriamente vínculo com o fato impositivo da obrigação em questão. Desta forma, adverte Hugo de Brito Machado:

“Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação *pessoal e direta*, pois em assim sendo configurada está a condição de *contribuinte*. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado *responsável*, vale dizer sujeito passivo indireto.”¹¹

Em face do aspecto espacial do imposto sobre serviços, envolvendo circunstâncias peculiares, a autorização contida no *caput* do seu art. 6º, eivado do espírito norteador da norma do art. 128 do CTN, clama pelo requisito mediante o qual o fisco, arrecadador do ISS, somente exija informações do tomador sobre o prestador, ou sobre a retenção do tomador, se a responsabilidade deste estiver legalmente expressa no ordenamento do ente ao qual esse fisco sirva. O uso da atribuição de responsabilidade a terceiros, autorizado pela referida norma, implica a legalidade estrita a que deve obedecer o sujeito ativo, acrescentando a referida atribuição no texto legal local. Desta feita, procurar-se-á atingir a equação *arrecadação necessária = tributação juridicamente aceitável*, buscando-se a segurança jurídica, sob inspiração da justiça fiscal.

V - As Espécies de Responsabilidade do art. 6º e Algumas Implicações

Atenção outra, agora, prestamos para o efeito prático da norma do art. 6º, quando implementada no ordenamento municipal. Tendo o Município ou o Distrito Federal atribuído legalmente a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, ou fazendo uso da responsabilidade preconizada pela norma do § 2º do art. 6º da Lei Complementar, de qual espécie de responsabilidade se trataria a atribuída ao tomador? O questionamento mostra-se deveras importante, tendo em vista que o *caput* do referido artigo menciona possibilidade dúplice de exclusividade e supletividade, interferindo sobremaneira no pólo passivo da relação tributária.

No caso de responsabilidade atribuída com base no *caput* do art. 6º, entendemos ser necessário que o ente competente determine se a mesma é exclusiva ou é supletiva. Sendo supletiva, tal circunstância diz respeito ao contribuinte, como se depreende da leitura do *caput* do referido artigo. Assim sendo, o contribuinte permanece na relação subsidiariamente. Logo, poderá ainda ser chamado para adimplir; se o responsável não o fizer.

Em se tratando da responsabilidade preconizada pelo § 2º do art. 6º, cuida-se de responsabilidade exclusiva substitutiva, cuja efetivação se fará pela retenção do tomador ou do intermediário, conforme for o caso. Como não se trata de hipótese de responsabilidade por transferência,¹² e já que a obrigação advém de cir-

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 112.

¹² Luciano Amaro lembra que a doutrina pátria já costumava diferenciar substituição de transferência: “Na substituição, a lei desde logo põe o ‘terceiro’ no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*. Diversamente, na *transferência*, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento.” (*Op. cit.*, p. 297)

cunstância material em situação de fato, com obrigatoriedade instrumentalizada por força de lei, resta-nos apreciá-la como responsabilidade substitutiva. Ricardo Lobo Torres vislumbra a hipótese de substituição em sede de ISS:

“A substituição, pela facilidade que oferece para a arrecadação tributária, vem sendo utilizada crescentemente nos últimos anos. Adapta-se a qualquer imposto, direto (IR) ou indireto (ICMS ou ISS).”¹³

E dando continuidade ao seu ensinamento, associa, adiante, a retenção como forma de efetivação da substituição:

“A retenção na fonte é uma das formas de substituição. Ocorre principalmente no IR, mas pode acontecer também no ISS. Consiste na retenção, por terceira pessoa vinculada ao fato gerador, do imposto devido pelo contribuinte.”¹⁴

É exatamente como se configuram os casos do § 2º do art. 6º, por vez que tais responsáveis ficam obrigados ao recolhimento integral do imposto, independentemente de ter sido operada a retenção. É caso, portanto, de verdadeira substituição, instrumentalizada pela retenção.

Trata-se, ainda, de responsabilidade exclusiva, porque a intenção do legislador é tutelar o interesse legítimo da pessoa que presta o serviço, a fim de que a mesma, conforme o caso, fique livre do gerenciamento gigantesco, ao qual teria que se submeter para se relacionar com diversas administrações fazendárias, quando se lhe imporia infindáveis obrigações acessórias.

A relevância das considerações acima sobressai, no efeito prático, quando o Fisco, nas condições de sujeição passiva por responsabilidade substitutiva, exige o ISS do prestador, ensejando a interferência no pólo passivo da obrigação tributária, conforme anteriormente mencionado. Ou seja, quando o Fisco cobra o ISS do prestador, pelos serviços prestados a outras entidades, invocando a responsabilidade preconizada pelo § 2º do art. 6º.

Nesse caso, entendemos que, por estar configurada a substituição, fica afastada a responsabilidade do contribuinte na obrigação, pela qual passa a responder exclusivamente o tomador. Assim, a cobrança do ISS deve ser feita unicamente ao tomador que o reteve, ou que deveria fazê-lo. E de outra forma não poderia ser, tendo em vista que, se o próprio Fisco indica o tomador, que por sua vez faz a retenção, espera-se, portanto, que deste seja a obrigação de recolher.

Pelo que foi exposto, é de se asseverar que o sujeito passivo deve estar preparado para atender à “regra do tomador”, atentando para os ditames do art. 6º e parágrafos da LC 116/2003, em especial quando a responsabilidade for baseada no § 2º - por meio do qual será substitutiva e exclusiva - de forma a não ser abordado desprevidamente pelo fisco.

E quando a circunstância não for alguma das inclusas no § 2º do art. 6º, a pessoa intimada deve atentar para a situação de aquele fisco poder ou não arrolá-la como responsável, na forma do *caput* do art. 6º, e para a condição mediante a qual aquele invoca a responsabilidade (supletiva ou exclusiva). Afinal, o Fisco deve fazê-lo em conformidade com seu texto legal; sendo o exame dessa conformidade, por parte dessa pessoa passível de tributação, um meio de resguardo legítimo de seus direitos.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 261.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 261.

VI - Conclusão

A Lei Complementar 116/2003 veio para atender aos antigos anseios dos contribuintes, mantendo o critério do estabelecimento prestador e dispondo expressamente sobre as exceções à norma de incidência.

Pela natureza de lei complementar que lhe foi conferida, com a anuência constitucional, a LC 116 autoriza, no *caput* de seu art. 6º, que os entes competentes atribuam, em sede de ISS, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador. Muito embora se constitua em medida facilitadora à arrecadação municipal, em que pese também o regramento da norma complementar nacional, nosso entendimento é o de que a situação merece cuidadosa atenção por parte da pessoa preste a sofrer sujeição passiva. Com efeito, a pessoa deve conferir se a responsabilidade que se lhe tenta imputar consta expressamente no texto legal daquele ente, sob pena de, se assim não for, estar-se ferindo a legalidade. Isso porque, segundo entendemos, o poder de atribuir responsabilidade a terceiros implica, em contrapartida, o ônus ao sujeito ativo de atender à legalidade estrita, como melhor expressão de justiça fiscal, na medida em que se busca, de alguma forma, evitar a bitributação, tutelando-se direito fundamental.

Portanto, para usufruir a autorização do legislador complementar, o ente em questão deve providenciar a edição da norma, expressamente em lei, que atribua tal responsabilidade a terceiro. Ademais, deve ainda o suposto responsável perquirir se realmente é vinculado ao fato gerador da obrigação a que é chamado.

Cuida-se, destarte, de atenção à tutela de interesse legítimo, de forma que o provável substituto não seja vitimado de múltipla voracidade fiscal, em face do cenário em meio ao qual ele fica vulnerável à tributação de diversos Municípios, pelo mesmo fato imponível.

Contudo, com o mesmo fim de atender a antigos reclames de resguardo do contribuinte, em vista da diversidade de entes tributantes, a LC 116/2003 dispõe também sobre a responsabilidade de retenção do tomador e do intermediário dos serviços, nos termos do § 2º do art. 6º, de modo que os prestadores fiquem desobrigados ao gerenciamento colossal que se lhes imporia se assim não fosse.

Essa responsabilidade apresenta-se como substitutiva e exclusiva, tendo em vista que a finalidade a que visou o legislador, ao editar a Lei, foi a de retirar o fardo do contribuinte prestador e, de um modo geral, garantir a arrecadação de vários Municípios, que assim perceberam por conta de favoráveis deslocamentos de competência, conseguintes à regra de retenção.

Pelo fato de ser substitutiva e exclusiva a responsabilidade a que faz alusão o § 2º do art. 6º, ao contribuinte prestador resta afastada a obrigação, passando a atuar em seu lugar o tomador ou o intermediário do serviço. Estes são os responsáveis pela retenção do ISS, caracterizando-se como verdadeiros substitutos tributários, razão pela qual somente deles pode ser cobrado o imposto.