

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

ISS
Teoria e Prática

6ª edição

 MALHEIROS
EDITORES

ASPECTO PESSOAL

1.

1.1 Sujeito ativo. 1.2 Sujeito passivo. 1.2.1 Contribuinte. 1.2.2 Pessoas físicas não contribuintes. 1.2.3 Cooperativas. 1.2.3.1 Características gerais – 1.2.3.2 Situação tributária. 1.2.4 Sujeição passiva indireta. 1.2.4.1 Substituição – 1.2.4.2 Substituição regressiva – 1.2.4.3 Substituição progressiva. 1.2.5 Normas da Lei Complementar 116/2003.

1.1 Sujeito ativo

A titularidade da competência tributária é outorgada às pessoas políticas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de conformidade com as diretrizes estabelecidas na Constituição Federal. O princípio federativo e o da autonomia municipal consagram uma forma de Estado, disciplinando os direitos conferidos aos entes políticos, mediante a fixação de expressas e precisas pautas de competência para dispor sobre as matérias tributárias tratadas na Constituição.

A competência tributária é a aptidão para criar tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo os aspectos *personal* (sujeitos ativos e passivos), *material*, *quantitativo* (base de cálculo e alíquota), *temporal* e *espacial*.

A instituição de qualquer espécie tributária (inclusive os impostos) somente pode ser exercida pela pessoa política eleita pela Constituição Federal, que fixa os respectivos estados, fatos, situações e atividades, de modo a assegurar-lhes a decorrente receita financeira. A competência significa superior princípio constitucional que se caracteriza pela “privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício”.¹

1. Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 30ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 609.

A Constituição Federal (art. 156, III) outorga aos Municípios competência para instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

Assim, os Municípios são dotados de privatividade para criar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e consequente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, sendo questionável a instituição desse imposto por Município localizado em âmbito territorial desvinculado daquele em que ocorre a efetiva prestação dos serviços.

O requisito da *indelegabilidade* proíbe que o Município possa transferir o direito à instituição do ISS a outra pessoa política, simplesmente pela circunstância de que estaria sendo violado o princípio da autonomia municipal estabelecido no Texto Constitucional (art. 30, III), que conferiu a cada esfera de governo tributos e receitas distintas.

A *intransferibilidade* nem mesmo seria viável por Emenda à Constituição, em face da vedação categórica contida no inciso I do § 4º do art. 60, por implicar a abolição das participações governamentais engendradas pelo constituinte.

Todavia, a arrecadação e a fiscalização dos tributos por outra pessoa política, ou mesmo terceiro particular não caracteriza delegação. Assim, o fato de uma instituição financeira efetuar o recebimento do ISS não representa nenhuma inconstitucionalidade, na medida em que o tributo já fora anteriormente instituído por lei do município competente. O mesmo ocorre no caso de o ISS ser objeto de fiscalização por órgão estadual, em decorrência de convênio celebrado entre estas entidades tributantes, nos termos do art. 7º do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei 5.172, de 25.10.1966.

A *inaducabilidade* e a *facultatividade* constituem pressupostos da competência, em razão do que a falta de seu exercício não afasta o direito assegurado pela Constituição Federal, que não estabeleceu qualquer espécie de perda em razão da mera inércia legislativa. É irrelevante o fato de determinado Município não editar lei instituindo o ISS, por negligência ou mesmo renúncia, permanecendo no seu absoluto e exclusivo interesse exercer tal direito quando politicamente repare de sua particular conveniência.

Este requisito da competência se coaduna com a regra prevista no art. 8º do CTN, no sentido de que "o não exercício da competência tributária

não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído".

A *inalterabilidade* é contemplada como elemento substancial da competência tributária, porque acode ao irrestrito prestígio do princípio da autonomia municipal, não podendo ser modificada a matéria tributável. É inadmissível que os Municípios passem a considerar como serviços, para fins de incidência do ISS (art. 156, III, da CF), atividades de industrialização, sujeitas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV, da CF), de competência da União.

A *irrenunciabilidade* significa que os Municípios não detêm o direito de dispor das receitas tributárias, que lhes são cometidas pela Constituição, o que não se confunde com o desinteresse no efetivo exercício de sua competência. É vedado ao Município editar lei negando sua competência relativamente ao ISS, porque se trata de norma hierarquicamente inferior à Constituição Federal, desprovida da indispensável eficácia.

1.2 Sujeito passivo

1.2.1 Contribuinte

No polo passivo tributário insere-se a figura do *contribuinte*, considerada a pessoa que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que realiza o fato gerador, voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito ativo.

A Constituição Federal não indica a pessoa que deve ser caracterizada como devedora do tributo, mas apenas contempla as materialidades suscetíveis de incidência, tendo disposto que cabe à lei complementar (art. 146, III), dentre outras atribuições, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados no Texto Constitucional, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e *contribuintes*.

Considerando que a Constituição Federal dispôs sobre as específicas competências de cada ente tributante, em razão de determinadas materialidades, revela-se impertinente a edição de lei complementar para dirimir eventuais controvérsias, podendo ser concebida como mero veículo de natureza interpretativa.

Numa esfera pré-jurídica, o legislador colhe a pessoa intimamente vinculada à realização da materialidade, que deve traduzir-se no índice de

capacidade contributiva. A íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar o contribuinte, porque, ao realizar o fato gerador, terá que recolher aos cofres públicos uma parte da respectiva grandeza econômica, qualificada como tributo.

É fácil inferir tal assertiva no ISS, uma vez que o *contribuinte* só poderá ser a pessoa (jurídica ou natural) que presta serviços de qualquer natureza (exceto os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, de competência estadual e distrital, nos moldes do art. 155, II, da CF).

O Decreto-lei 406, de 31.12.1968, dispusera o seguinte, *verbis*:

Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante de lista anexa. (...)

Art. 10. *Contribuinte é o prestador do serviço.*

O legislador nacional estabeleceu um âmbito restritivo no que concerne aos devedores do ISS, uma vez que a Constituição Federal não contém qualquer limitação às características das pessoas que se vinculam à materialidade tributária, não estipulando a qualificação dos prestadores de serviços.

Nessa linha, confira-se o estudo seguinte:

Nem há, nesse tópico, qualquer matéria atinente a limitações ao poder de tributar. Se, como visto, a Constituição Federal atribuiu competência ampla, sujeita apenas aos limites decorrentes de imunidade, os limites constitucionais da competência tributária atribuída ao Município coincidem com os limites lógico-jurídicos do âmbito de possível incidência. Fora parte das hipóteses de imunidade, todos os sujeitos conviventes em sociedade, que praticarem conduta que se subsuma aos critérios material, espacial e temporal da hipótese de incidência, podem ser abrangidos pelo aspecto pessoal.²

A eleição da *empresa* como contribuinte do ISS também implicava dificuldades para a sua exata qualificação, uma vez que se trata de conceito genérico e indeterminado.

2. Marçal Justen Filho, *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, São Paulo, Ed. RT, 1985, p. 127.

Como conceito econômico, e objetivamente considerada, apresenta-se da forma seguinte:

(...) uma combinação de elementos pessoais e reais, colocados em função de um resultado econômico, e realizada em vista de um intento especulativo de uma pessoa, que se chama *empresário*. Como criação de atividade organizativa do empresário e como fruto de sua ideia, a empresa é necessariamente aferida à sua pessoa, dele recebendo os impulsos para seu eficiente funcionamento.³

Aponta o autor os ângulos mais expressivos da empresa, pelos quais se interessa o direito, a saber:

- a) *A empresa como expressão da atividade do empresário*. A atividade do empresário está sujeita a normas precisas, que subordinam o exercício da empresa a determinadas condições ou pressupostos ou o titulam com particulares garantias. São as disposições legais que se referem à empresa comercial, como o seu registro e condições de funcionamento.
- b) *A empresa como ideia criadora*, a que a lei concede tutela. São as normas legais de repressão à concorrência desleal, proteção à propriedade imaterial (nome comercial, marcas, patentes etc.).
- c) *Como um complexo de bens*, que forma o estabelecimento comercial, regulando a sua proteção (*ponto comercial*) e a transferência de sua propriedade.
- d) *As relações com os dependentes*, segundo princípios hierárquicos e disciplinares nas relações de emprego, matéria que hoje se desvinculou do direito comercial para se integrar no *direito do trabalho*.

No âmbito *jurídico*, fora conceituada como:

a organização técnico-econômica que se propõe a produzir a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços destinados à troca (venda), com esperança de realização de lucros, correndo riscos por conta do empresário, isto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob sua responsabilidade.⁴

Assinala como pressupostos da empresa os seguintes elementos:

3. Giuseppe Ferrì, *Manuale di Diritto Commerciale*, 1956, apud Roberto Requinão, *Curso de Direito Comercial*, vol. 1, 18ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988, p. 48.
4. J. X. Carvalho de Mendonça, *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, 1934, apud Rubens Requinão, *Curso...*, cit., p. 54.

- a) uma série de negócios do mesmo gênero de caráter mercantil;
 b) o emprego de trabalho ou capital, ou de ambos combinados; c) a assunção do risco próprio da organização.

Apurou-se distinção entre empresa (exercício de atividade, *objeto de direito*) e sociedade (*sujeito de direito*), em que:

a sociedade comercial, desde que esteja constituída nos termos da lei, adquire categoria de *pessoa jurídica*. Toma-se capaz de direitos e obrigações. A *sociedade comercial*, assim, é *empresário*, jamais *empresa*. É a sociedade comercial, como empresário, que irá *exercitar a atividade produtiva*. (...) a empresa pode ser o exercício da *atividade individual*, de pessoa natural. É a empresa individual, contrapondo-se à empresa coletiva, que é a exercida pela sociedade comercial. A empresa não pressupõe, como se vê, necessariamente, uma sociedade comercial. Além disso, pode haver sociedade comercial sem empresa. Duas pessoas, por exemplo, juntam seus cabedais, formam o contrato social, e o registram na Junta Comercial. Eis aí a sociedade, e, enquanto estiver inativa, a empresa não surge.⁵

Além disso, há que se considerar os conceitos seguintes:

Empresa. Derivado do latim, *prehensus*, de *prehendere* (emprenhar, praticar), possui o sentido de *empreendimento* ou *cometimento* intentado para a realização de um objetivo. No sentido do Direito Civil e do Direito Comercial, significa *empresa* toda organização econômica, civil ou comercial, instituída para a exploração de um determinado ramo de negócio. (...)

Para sua organização, não têm as *empresas* prescrições legais especiais. Subordinam-se aos princípios instituídos para as associações ou sociedades, sob cujos moldes se organizarem, segundo os fins preconizados.⁶

A *empresa* é uma unidade econômica organizada para a prática habitual de atividade lucrativa. Em seu perfil subjetivo, a empresa presta profissionalmente (isto é, de modo habitual e sistemático, em nome próprio e com ânimo de lucro) atividade econômica (destinada a criação de riqueza, pela produção de bens ou de serviços para a circulação, ou pela circulação de bens ou de serviços) organizada

(coordenada os fatores da produção, trabalho, natureza e capital), variável de acordo com sua natureza e seu objeto.⁷

Embora a "empresa" possa apresentar os contornos e as características de pessoa jurídica (em contraposição à pessoa natural; e no caso específico do ISS, ao "profissional autônomo"), em realidade evidencia uma forma específica de atuar no mundo dos negócios (civis, comerciais etc.).

O intuito lucrativo não deveria ser considerado um elemento fundamental da "empresa", uma vez que mesmo as entidades, instituições e sociedades que não têm como finalidade a obtenção de uma vantagem (lucro), também consubstanciam esforços empreendidos por pessoas, de forma associativa, para atingir um determinado objetivo.

O fato de não almejarem lucro (resultado positivo em certo lapso de tempo), não significa, obviamente, que seja irrelevante uma situação econômica positiva, ao final de um determinado período de tempo.

A gratuidade dos serviços não significa que a associação de fins não econômicos não seja caracterizada como empresa, mas, sim, representa o seu objetivo desinteressado (filantrópico, assistencial, caritativo etc.).

Entretanto, a jurisprudência tem ressaltado o aspecto "lucro" como figura caracterizadora de empresa (assim qualificada como contribuinte do ISS), de conformidade com os arestos seguintes:

ISS. Serviços prestados por associações civis, recreativas a seus sócios ou a seus próprios empregados, estacionamento e fisioterapia. (...) A jurisprudência do STF quanto a serviços prestados por associações civis recreativas tem-se orientado no sentido de que, se tais empresas prestam serviços a terceiros, obtendo lucro, no que diz respeito a tais serviços incide o ISS, pois, sob esse aspecto, se equiparam a empresas. Sendo, porém, os serviços destinados a atender a seus próprios sócios e, mesmo, a empregados da entidade, mas com vistas à própria realização de suas finalidades, sem objetivo de lucro, não há incidência daquele tributo. Assim, o serviço de estacionamento do Jockey Clube de São Paulo, destinado aos próprios sócios, e os de fisioterapia, também a estes destinados e utilizados por empregados da associação, com vistas à própria finalidade desta, sem objetivo de lucro, não estão sujeitos ao ISS. Precedentes.⁸

7. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Doutrina e Prática do ISS*, São Paulo, Ed. RT, 1984, p. 447.

8. RE 107-009-9-SP, rel. Min. Aldir Passarinho, 2ª T., j. 27.10.1987, RTJ 125/278.

5. Rubens Reguão, *Curso...*, cit., p. 58.

6. De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vol. II, Rio de Janeiro, Forense, 1963, pp. 592 e 593.

A Sociedade Independente de Compositores Musicais (Sicam) não tem fins lucrativos, e por isso, não está obrigada ao ISS.⁹

Relativamente às atividades de *associações de classe*, foram tomadas decisões divergentes:

Clube de Diretores Lojistas (CDL). O CDL, realizando atividades de fins não lucrativos, destinadas a atender seus próprios sócios, visando a realização de suas finalidades estatutárias não está sujeito à incidência do ISS. Constitui o CDL uma associação de classe, reunindo integrantes que exercem a mesma atividade econômica e social, os quais se beneficiam com as vantagens pecuniárias dos serviços prestados pela entidade, em cumprimento às determinações estatutárias.¹⁰

Tributário. ISS. Serviço de Proteção ao Crédito. A sociedade civil, que organizada sob o nome de "serviço de proteção ao crédito", mantém banco de dados e que, à base dele, presta informações a associados, mediante paga, está sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Pouco importa que a remuneração do serviço seja dimensionada sem o propósito de lucro; a regra de tributação desse imposto independe do resultado da atividade, interessando-lhe apenas o fato econômico da circulação de bens imateriais, na espécie caracterizado pelo preço pago, a cada consulta, pelas informações obtidas.¹¹

O "trabalhador autônomo" – substituído no atual Regulamento Geral da Previdência Social (Decreto 3.048, de 6.5.1999, art. 9º, V) pelos "segurados obrigatórios", entre diversas categorias de pessoas físicas – inclui o contribuinte individual, como é o caso do advogado (profissional liberal), que mantém escritório particular e presta serviços jurídicos diversificados e independentes a pessoas naturais, empresas, órgãos públicos, em quaisquer locais.

O art. 5º da Lei Complementar 116, de 31.7.2003, também estabeleceu que "*contribuinte* é o prestador de serviço".

A circunstância de a norma não haver feito referência expressa a "empresa ou profissional autônomo" (conforme o revogado art. 8º do Decreto-lei 406/1968), não prejudica a aplicação da sujeição passiva

9. 1ª TACiv/SP, AC 161.211.

10. REsp 61.926-RJ, rel. Min. Pecanha Martins, 2ª T., j. 13.11.2001, DJU 1, de 15.4.2002, p. 187.

11. REsp 41.630-SP, rel. Min. Ari Pargendler, 2ª T., j. 18.3.1997, DJU 1, de 14.4.1997, p. 12.705.

à entidade e à pessoa física, porque podem qualificar-se como naturais prestadores de serviços.

1.2.2 Pessoas físicas não contribuintes

O art. 10 do Decreto-lei 406/1968 estabelecia que:

Art. 10. (...) Parágrafo único. Não são contribuintes os que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedades.

As características dos trabalhadores que não se qualificam como prestadores de serviços (contribuintes do ISS) são também hauridas em outros diplomas jurídicos, a saber:

Consolidação das Leis do Trabalho (art. 3º): Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Regulamento Geral da Previdência Social (Decreto 3.048, de 6.5.1999, art. 9º, VI): Trabalhador Avulso – aquele que, sindicalizado ou não, presta serviço de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão-de-obra, nos termos da Lei 8.630, de 25.2.1993, ou do sindicato da categoria, assim considerados: a) o trabalhador que exerce atividade portuária de capatazia, estiva, conferência e conserto de carga, vigilância de embarcação e bloco; b) o trabalhador de estiva de mercadorias de qualquer natureza, inclusive carvão e minério; c) o trabalhador em alvarenga (embarcação para carga e descarga de navios); d) o amarrador de embarcação; e) o ensacador de café, cacau, sal e similares; f) o trabalhador na indústria de extração de sal; g) o carregador de bagagem em porto; h) o prático de barra em porto; i) o guindasteiro; e j) o classificador, o movimentador e o empacotador de mercadorias em portos.

Os diretores têm por atividade a representação da companhia e a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular; os membros do conselho consultivo opinam sobre matérias específicas, enquanto os membros do conselho fiscal têm por competência fiscalizar os atos dos administradores; opinar sobre o relatório e propostas dos órgãos da administração; analisar o balancete e demais demonstrações financeiras (art. 163 da Lei federal 6.404, de 15.12.1976).

A razão para desenguardar os referidos trabalhadores como contribuintes do ISS consiste na circunstância de que:

(...) os serviços desempenhados sob vínculo funcional ou trabalhista não são tributáveis pelo ISS. Não estão no conceito constitucional de serviços tributáveis. A presença do vínculo caracteriza prestação de trabalho e não serviço, e, para efeitos jurídico-constitucionais, essa distinção é capital. Na verdade, serviço é espécie do gênero trabalho. A relação contratual que justifica a prestação é diferente nos dois casos e esta diferença encontra raiz na própria Constituição, nos princípios constitucionais aplicáveis a uma e outra situação e no regime jurídico que o Texto Magno atribui a ambos. Conteúdo econômico é, por definição, de natureza alimentar, nos casos de trabalho subordinado. (...)

A Constituição discerne prestação de trabalho de prestação de serviço. Ora, no Direito há nítida distinção entre o regime de Direito Civil e o regime da CLT. O fulcro da distinção está na subordinação.¹²

Considerando que inexistente prestação de serviço “consigo mesmo”, por decorrência lógica não há como se cogitar de contribuinte relativamente às atividades desempenhadas por uma única pessoa, *verbis*:

Embargos de Divergência. ISS. Empresa Construtora. Imóveis. Inexistência de Prova de que a Construção de Bem ocorreu em Terreno de Propriedade da Empresa Responsável pela Obra. 1 – Em se tratando de construções, a empresa construtora só está livre do pagamento do tributo sobre prestação de serviços se provar que o referido bem está localizado em terreno de sua propriedade.¹³

O art. 2º, II, da Lei Complementar 116/2003 estipulou que o “*imposto não incide sobre a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados*”.

A nova legislação amplia o elenco dos trabalhadores excluídos da sujeição ao ISS, cabendo anotar que passou a compreender os titulares da sociedade por quotas de responsabilidade limitada, e os empregados com função de gerência.

12. Geraldo Ataliba e Aires Barreto, “ISS na Constituição – Pressupostos positivos – Arquetipo do ISS”, *RDITributário* 73/47-48.

13. EDV no REsp 41.383-RJ, 96/0061073-8, rel. Min. José Delgado, 1ª S., j. 16.12.1997, *DJUV* 6.4.1998, p. 6.

As qualificações do *gerente* são disciplinadas no Código Civil brasileiro, aprovado pela Lei 10.406, de 10.1.2002, a saber:

Art. 975. Se o representante ou assistente do incapaz for pessoa que, por disposição de lei, não puder exercer atividade de empresário, nomeará, com a aprovação do juiz, um ou mais *gerentes*. (...)

Art. 1.172. Considera-se *gerente* o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência.

Art. 1.173. Quando a lei não exigir poderes especiais, considera-se o *gerente* autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.

Parágrafo único. Na falta de estipulação diversa, consideram-se solidários os poderes conferidos a dois ou mais *gerentes* [destaco].

1.2.3 Cooperativas

1.2.3.1 Características gerais

A Lei federal 5.764, de 16.12.1971, definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, mediante o estabelecimento de regras básicas, assentadas na ação do Poder Público que se exercerá, principalmente, mediante a prestação de assistência técnica e de incentivos financeiros e creditórios especiais, necessários à criação, desenvolvimento e integração das entidades cooperativas (parágrafo único do art. 2º).

O diploma legal em referência dispõe ainda que:

(a) *celebram contrato de sociedade cooperativa* as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum sem objetivo de lucro (art. 3º);

(b) *as cooperativas são sociedades de pessoas*, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades em razão de diversas características, como a adesão voluntária, com número limitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços; inexistência das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade, e retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado (art. 4º);

(c) *são obrigadas a constituir Fundo de Reserva* destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício; e Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício (art. 28);

(d) *o ingresso nas cooperativas é livre* a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas nos estatutos, podendo ser restrita, a critério do órgão normativo respectivo, às pessoas que exerçam determinada atividade ou profissão, ou estejam vinculadas a determinada entidade (art. 29 e § 1º);

(e) *denominam-se atos cooperativos* os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, não implicando em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias (art. 79 e parágrafo único); e

(f) *as despesas da sociedade serão cobertas pelos associados* mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços (art. 80), enquanto os *prejuízos* verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva, e, se insuficientes estes, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

O objetivo central das sociedades cooperativas é atingir o interesse comum dos associados sem almejar finalidade lucrativa, em razão do que se entende que estas sociedades (que agem em nome e no interesse exclusivo de tais associados) não possuem efetivas receitas próprias (de sua titularidade), uma vez que os valores auferidos apenas transitam por seu caixa, porque, em realidade, pertencem exclusivamente aos próprios associados.

A natureza civil das sociedades cooperativas denota uma singularidade em sua forma associativa (integrada por pessoas e não por capitais), despidida de interesses mercantis, uma vez que seu objetivo fundamental é possibilitar o melhor exercício das atividades profissionais de seus associados.

Ao decidirem sobre a destinação das sobras e das perdas, fica evidenciado que as sociedades cooperativas não possuem nem receitas, nem despesas, que são de propriedade exclusiva de seus associados, daí a razão pela qual firma-se o entendimento seguinte:

As cooperativas não produzem lucro nos atos cooperativos. Pode haver excedentes ou sobras, que são os resultados positivos na prestação do serviço. Pelo *princípio da destinação dos excedentes*, essas sobras podem ser 1) distribuídas aos associados na proporção de suas operações realizadas com a sociedade; 2) destinar-se à expansão da cooperativa; ou 3) destinar-se a serviços de interesse comum. Este é um dos principais princípios do cooperativismo, que não aceita subterfúgios em seu respeito. Nem por vias transversas a cooperativa pode repartir lucro entre seus associados.¹⁴

Tendo em vista que as cooperativas dedicam-se a um negócio peculiar, com característica diferente das demais sociedades, tem sido observado que:

Essa prestação de serviço consiste em proporcionar as condições para que os associados (cooperados) exerçam coletivamente sua atividade, que se constitui no objeto das cooperativas. A finalidade da cooperativa, materializada pela realização do ato cooperativo, compreende, pois, sempre uma prestação de serviços da sociedade aos seus sócios, que são – ao mesmo tempo – sócios e usuários de seus serviços.¹⁵

Lucidamente também se ponderou o seguinte:

A cooperativa, porém, se distingue conceitualmente das demais organizações por um traço altamente característico: enquanto nas empresas não-cooperativas a pessoa se associa para participar dos lucros sociais na proporção do capital investido, já na cooperativa a razão que conduz à filiação do associado não é a obtenção de um dividendo de capital, mas a possibilidade de utilizar-se dos serviços da sociedade para melhorar o seu próprio *status* econômico. Para isso, entretanto, impõe-se que o sócio da cooperativa seja, ao mesmo tempo, o seu *usufrutário* ou *cliente*. É, pois, essencial ao próprio conceito de cooperativa que as pessoas, que se associam, exerçam, simultaneamente, em relação a ela, o papel de *sócio e usuário ou cliente*. É o que, em direito cooperativo, se exprime pelo *princípio da dupla qualidade*, cuja realização prática importa, em regra, a abolição da vantagem patrimonial chamada "lucro" que, não existisse, a cooperativa seria auferida pelo intermediário.¹⁶

14. Renato Lopes Brecho, *Tributação das Cooperativas*, São Paulo, Dialética, 1998, p. 176.

15. Reginaldo Ferreira Lima, *Direito Cooperativo Tributário*, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 170.

16. Walnor Franke, *Direito das Sociedades Cooperativas*, São Paulo, Saraiva, 1973, pp. 13 e 14.

Inquestionável que o objetivo da sociedade cooperativa consiste, exclusivamente, em desempenhar atividades necessárias para poder proporcionar aos seus associados (cooperados) melhores condições ao exercício de seus negócios profissionais ou econômicos, situação em que o associado age na qualidade de proprietário e de beneficiário da mesma sociedade cooperativa.

A Constituição Federal realçou a importância das sociedades cooperativas, conferindo-lhes direitos, garantias e privilégios, conforme consta de seus inúmeros preceitos (art. 5º, XVIII – *autonomia*; art. 21, XXV – *proteção das cooperativas de garimpo*; art. 146, III, alínea “c” – *trattamento tributário adequado*; art. 174, §§ 2º e 3º – *atividade econômica favorecida*; art. 187, VI – *política agrícola*).

1.2.3.2 Situação tributária

As sociedades cooperativas de serviços não deveriam ser caracterizadas como contribuintes do ISS, porque suas atividades não se enquadraram na sistemática constitucional de prestação de serviços, além do fato de não revelarem efetiva capacidade contributiva.

Esta modalidade de serviço deve decorrer de um contrato privado a que adere(m) livremente o prestador (que assume a obrigação de fazer) e o tomador (que tem direito à fruição do comportamento do prestador) que se obriga a remunerar mediante o pagamento de um preço.

O exame da matéria relativa às sociedades *cooperativas de serviços médicos* levou o saudoso mestre Geraldo Ataliba às conclusões seguintes:

Os atos cooperativos não configuram serviços, em sentido técnico. Os atos em questão referem-se a relações internas entre cooperativa e cooperado, idênticas às que relacionam sócios e sociedade, quaisquer que sejam o tipo e natureza. Assim como não se pode falar em serviço tributável em decorrência das relações entre o sócio e a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, inviável cogitar de serviço tributável, igualmente, nas relações que enlaçam cooperativa e cooperado.

A cogitação de serviço tributável exige a presença do prestador e do tomador. Este, como vimos, é sujeito essencial à figura da prestação de serviços. Só há prestação de serviços onde haja terceiros.

Cooperado e cooperativa, umbilicalmente ligados, não são terceiros, um em relação à outra, ou esta em relação àquela.

O ato cooperativo configura o impropriamente designado, mas expressivo “serviço para si próprio”, tributável por excelência porque não há, tecnicamente, serviço para si mesmo. Ausente está o requisito indispensável da presença de *outrem*, do *terceiro destinatário* alheio à sociedade.¹⁷

As atividades cooperativas não podem significar a efetiva existência de capacidade contributiva, pelo simples fato de que a Lei federal 5.764/1971 dispõe que o contrato de sociedade cooperativa é realizado sem objetivo de lucro (art. 3º), sendo que suas sobras são destinadas a Fundos de Reserva e de Assistência (art. 28).

Ora, o art. 145, § 1º, da CF estabelece que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

As sociedades cooperativas não auferem qualquer lucro pelo exercício de suas atividades (porquanto o ingresso em seus cofres é rateado entre os cooperados na proporção dos serviços prestados) inexistindo efetiva base de cálculo (inocorrência de preço). O atendimento das pessoas beneficiadas por contratos de assistência médica é realizado pelas sociedades cooperativas, com firmas ou companhias, de modo exclusivo pelos médicos (associados), em seus consultórios e hospitais (esses serviços realizados sob a forma de trabalho pessoal é que são suscetíveis de incidência do ISS).

A capacidade contributiva somente é revelada nas atividades dos associados, em razão de seus serviços serem remunerados por preços, mas jamais nas atividades específicas da sociedade cooperativa, que não auferem remuneração.

Lapidamente fora asseverado o seguinte:

(...) a exigibilidade de ISS sobre as cooperativas anularia e tiraria o sentido da legislação cooperativista. 19. Com efeito, a cooperativa surge como instrumento de eliminação do lucro e superação do sistema comercial pós-mercantilista. A legislação pertinente traduz uma política governamental e expressa uma decisão política no sentido de

17. Geraldo Ataliba, *Parer* inédito elaborado em 10.11.1981, fl. 22.

favorecer determinadas atividades. Ora, a aplicação do ISS as cooperativas anula tal política e lhe frustra os desígnios.¹⁸

Examinando assunto de interesse da Confederação Nacional de Cooperativas Médicas, foram expendidas as considerações, a saber:

A atividade desenvolvida pelas cooperativas de trabalhos médicos, tal qual disposta na Lei 5.764/1971, não consubstancia acontecimento fático que possa ser colhido pela incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Os traços identificadores da previsão típica não estão presentes na configuração concreta do evento, pelo que não há pensar-se em subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. (...)

O direito positivo brasileiro inadmitte a pluritributação, com base num único fato jurídico, e a figura é conhecida como *bis in idem*. Sendo assim, e lembrando-nos que o referido imposto alcança uma só vez a atividade anual dos profissionais liberais, mediante uma importância certa e determinada, posso responder, com plena convicção, ser incabível qualquer outro tipo de exigência por parte da municipalidade, em função dos atos que os médicos associados venham a realizar, dentro do campo específico da profissão.¹⁹

Na trilha de idêntica postura jurídica:

a) serviço tributável pelo ISSQN são os serviços que implicam na existência de circulação econômica, sempre prestados a terceiros e com o fito de lucro;

b) a Cooperativa de serviços médicos não está sujeita a tributação relativa ao ISSQN. Os serviços prestados pela Cooperativa a seus associados cooperados não são serviços tributáveis pelo ISSQN, por não haver circulação econômica (venda a terceiro) dos mesmos; (...)

e) a taxa de administração exigida pela Cooperativa não representa prestação de serviços a terceiros, mas para si própria, não havendo incidência do ISSQN.²⁰

A este respeito, colaciono demais manifestações excludentes da tributação:

O imposto sobre serviços de qualquer natureza não incide sobre a Cooperativa de Serviços Médicos, ora consulente. O fato de os

18. Geraldo Ataliba, *Parecer* inédito, cit., fl. 57.

19. Paulo de Barros Carvalho, *Parecer* inédito elaborado em 15.5.1986.

20. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Parecer* inédito, 1999.

médicos cooperadores pagarem o ISSQN, individualmente, como profissionais autônomos, afasta a pretensão de submetê-los a igual tributação na sua qualidade de sócios da Cooperativa. Seria um *bis in idem* repellido pelo direito fiscal.²¹

Dentro da pureza do sistema cooperativista a cooperativa de médicos não está sujeita à incidência do ISS, quer porque suas atividades não constituem serviços tributáveis, quer porque o seu estabelecimento não configura empresa a que alude o art. 8º do Dec.-Lei 406/68, ao menos enquanto a lei complementar referida no art. 146, III, "c", da CF não modificar a situação jurídica vigente.²²

O regime jurídico das sociedades cooperativas de serviços já foi objeto de acurado exame do Poder Judiciário, no sentido da não incidência do ISS, conforme se colhe dos seguintes arestos:

ISS Cooperativa. Não incidência sobre sua atividade, bem analisada a atuação que desenvolve, não exercendo recrutamento, colocação ou fornecimento de mão de obra. Dispositivo do art. 20 do CC não prequestionado. Precedentes da Corte. Recurso Extraordinário não conhecido.²³

ISS Cooperativa médica sem fins lucrativos. Não estão obrigadas ao recolhimento do ISS as cooperativas constituídas para prestar serviços a seus associados, sem fins lucrativos.²⁴

Posteriormente, ambas as turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) passaram a entender que determinadas atividades sofreriam a incidência do ISS, na forma seguinte:

Tributário. ISS. Cooperativas médicas. Incidência.

1. As cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquirem seus planos de saúde.

21. Walnor Franke, "ISS e Cooperativas", *RD Tributário* 17-18/102.

22. Kyoshi Harada, "ISS e as cooperativas de serviços médicos", *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 4, pp. 59-60.

23. RE 97.059-2-MG, rel. Min. Oscar Corrêa, 1ª T., j. 12.4.1983, *DJU* 13.5.1983, RT 576/267.

24. REsp 33.260-93-SP, rel. Min. Garcia Vieira, 1ª T, *DJU* 7.6.1993, p. 11.244.

2. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei 5.764, de 16.12.1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos não cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87 da Lei 5.764/71.
3. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.
4. Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.
5. Recurso provido.²⁵

Tributário. ISS. Cooperativa médica. Atividade empresarial.

1. A cooperativa, quando serve de mera intermediária entre seus associados (profissionais) e terceiros, que usam do serviço médico, está isenta de tributos, porque exerce atos cooperativos (art. 79 da Lei 5.764/71) e goza de não-incidência.
2. Diferentemente, quando a cooperativa, na atividade de intermediação, realiza ato negocial, foge à regra da isenção, devendo pagar os impostos e contribuições na qualidade de verdadeira empregadora.
3. Recurso especial não conhecido.²⁶

O STJ explicitou o seu entendimento jurídico:

Tributário. ISS. Cooperativa médica. Ato cooperado. Isenção.

1. As cooperativas podem praticar atos cooperados, ao coordenar e planejar o trabalho de seus associados, os quais recebem pelo trabalho realizado, com isenção de tributos, nos termos da Lei 5.764/71, art. 79.
2. Diferentemente, podem as cooperativas na captação de clientes firmarem com estes ato negocial, vendendo planos de saúde, recebendo dos terceiros importância pelo serviço realizado, sem isenção alguma porque de ato cooperado não se trata.
3. Hipótese dos autos em que a cooperativa age intermediando os serviços de seus próprios associados, os médicos, reunidos em prol de um trabalho comum, exercendo verdadeiro ato cooperativo.

25. REsp 254.549-CE, rel. Min. José Delgado, 1ª T., j. 17.8.2000, DJU 1-E, de 18.9.2000, p. 105.

26. REsp 215.211-MA, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 10.10.2000, DJU 11.12.2000, p. 1.888.

4. Recurso especial improvido.²⁷

No entanto, ressaltou o seguinte:

Acaso as cooperativas empreendam a venda de planos de saúde com o intuito de lucro devem pagar IOF, excluído, portanto, o ISS, pela ausência de tipicidade do fato gerador e pela interdição de que o mesmo fato possa sustentar duas exações (...).²⁸

A tormentosa questão relativa à incidência tributária sobre as atividades das cooperativas fora solucionada no âmbito da contribuição ao PIS, cujos fundamentos poderão ser considerados para efeito de incidência do ISS, nos termos seguintes:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Art. 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/Pasep. Incidência. MP 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. (...);

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável. (...);

27. REsp 487.854-SP, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 3.6.2004, DJU 23.8.2004, p. 182.

28. REsp 875.388-SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. 2.10.2007, DJU 1, de 25.10.2007, p. 130.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao Pis/Pasep sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto de tributação.²⁹

1.2.4 *Sujeição passiva indireta*

A carga fiscal pode ser exigida de pessoa diversa da que praticou o fato gerador, sendo estabelecidos critérios norteadores desses procedimentos para que o aplicador não se depare com um verdadeiro caos tributário, propiciando interpretações diferenciadas e equivocadas qualificações. Os sujeitos passivos podem ser divididos em duas grandes categorias, ou seja (a) *contribuintes* (sujeitos por dívida própria); e (b) *responsáveis* (sujeitos por dívida alheia).

A *transferência* comprou as seguintes distinções:

- a) *Solidariedade*: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha;
- b) *Sucessão*: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; esse desaparecimento pode ser por morte do primeiro devedor (a obrigação se transfere aos herdeiros), ou por venda do imóvel do estabelecimento tributado (a obrigação se transfere ao comprador);
- c) *Responsabilidade*: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto de Sisa (transmissão de propriedade *inter vivos*) o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura.³⁰

No âmbito do ISS, a *solidariedade* ocorre no caso de os serviços serem prestados por consórcio de empresas, podendo o Município exigir o tributo indistintamente de cada um dos consorciados, apesar de os mesmos terem acordado, entre si, questões afetas à responsabilidade ou pagamento do tributo.

Esta temática foi especificamente examinada, na forma seguinte:

29. RE 599.362, Plenário, rel. Min. Dias Toffoli, j. 5.11.2004, DJe 10.2.2015.

30. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, edição póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, pp. 92 e 93.

Não interfere, portanto, na configuração do sujeito passivo do imposto, a dose de participação de cada consorciada na execução dos serviços. A hipótese de incidência do tributo – que corresponde à prestação de serviços concretamente verificada – é uma entidade unitária e indecomponível. Não é passível de decomposição, fracionamento, sectionamento ou divisão, para efeitos jurídicos, a atividade econômica, correspondente à hipótese de incidência do ISS, a cujo desempenho alguém se obriga, perante outrem.³¹

A *solidariedade* de terceiro com o contribuinte também é atribuída em casos em que não se possa exigir deste o pagamento dos impostos, nos atos em que intervierem, ou pelas omissões por que forem responsáveis (i) os pais, pelos débitos de filhos menores; (ii) os tutores e curadores, pelos débitos dos seus tutelados ou curatelados; (iii) os administradores de bens de terceiros, pelos débitos destes; (iv) o inventariante, pelos débitos do espólio; (v) o síndico e o comissário, pelos débitos da massa falida ou do concodatário; e (vi) os sócios, no caso de liquidação de sociedades de pessoas, pelos débitos destas.

Discordo da atribuição de solidariedade do proprietário da obra em relação aos serviços de construção civil que forem prestados, no caso de inexistência de documentação, ou ausência de comprovação de pagamento do imposto pelo devedor (prestador dos serviços). A razão da discordância reside no fato de que o tomador não tira nenhum proveito da omissão do prestador de serviço. Exemplificativamente, seria o mesmo que atribuir responsabilidade solidária ao particular que assiste exibição cinematográfica, pela circunstância do prestador de serviço de diversão pública não pagar o imposto.

A *sucessão* implica a responsabilidade pessoal, na forma seguinte:

- (i) o sucessor a qualquer título e o cônjuge meiro, pelo tributo devido pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação; (ii) a pessoa jurídica resultante de fusão, transformação ou equiparação, pelos débitos das pessoas fusionadas, transformadas ou incorporadas, existentes às datas daqueles atos. Esta responsabilidade também se aplica aos casos de extinção de pessoas jurídicas, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual; e (iii) a pessoa

31. Aires F. Barreto, "ISS – Consórcio para execução de obras de construção civil – Solidariedade passiva das empresas consorciadas", *RDDT* 43/177.

natural ou jurídica que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma ou nome individual, pelos débitos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato; (a) integralmente, se o alienante cessar a exploração da atividade; (b) subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na atividade ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo.

Finalmente, a *responsabilidade* é vislumbrada no regime de fonte em que o legislador atribui ao contratante (tomador) dos serviços a obrigação de reter e de recolher o ISS, no caso de o contribuinte (prestador de serviços) não emitir a Nota Fiscal de Serviços, documento equivalente ou o competente recibo.

A legislação paulistana (Decreto 57.516, de 8.12.2016) dispôs que as pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do ISS, devendo reter na fonte o seu valor quando tomarem ou intermediarem determinadas espécies de serviços, executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro municipal.

Entretanto, a responsabilidade encontra limites, a saber:

Tributária. Art. 128 do CTN. Administradora de cartão de crédito.

Responsabilidade inexistente pelo ISS decorrente de serviços prestados pelos filiados a seus usuários. As administradoras de cartões de crédito não são responsáveis pelo pagamento do ISS decorrente do serviço prestado pelos estabelecimentos a elas filiados aos seus usuários já que não estão vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação. Recurso improvido.³²

Argumentamente fora observado que:

Em princípio, devem ser, portanto, os contribuintes das relações tributárias, na forma da lei, a serem criadas.

Só em casos excepcionais pode haver transferência da responsabilidade tributária, de modo a deixar como sujeitos passivos outros que não estes, constitucionalmente designados. Isto, como dito, só cabe excepcionalmente.

32. REsp 55.346-RJ, rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª T., j. 25.10.1995, DJU 1, de 12.2.1996, p. 2.412.

É o caso da substituição que estabelece estritos e rígidos padrões constitucionais implícitos, sob pena de inconstitucionalidade.

Mas, mesmo no caso de substituição, o patrimônio diminuído por causa do tributo é o da pessoa constitucionalmente pressuposta.³³

1.2.4.1 Substituição

A *substituição* consiste na imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro (que não praticou o fato gerador), mas que tem vinculação indireta com o verdadeiro contribuinte (empresa ou prestador de serviço).

Nessa situação, desde logo o legislador afasta completamente o real contribuinte que realiza o fato imponível, prevendo o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma jurídica não contempla dívida de terceiro (substituto).

1.2.4.2 Substituição regressiva

A lei atribui a responsabilidade tributária a um terceiro participante do negócio jurídico, por razões de comodidade, praticidade, ou pela circunstância de o verdadeiro contribuinte não manter organização adequada de seus negócios.

Aceitável a juridicidade de certos expedientes legislativos (substituição *para trás*), uma vez que já se verificaram, concretamente, todos os elementos componentes da obrigação tributária, como, exemplificativamente, pode ocorrer no caso de empresa que presta serviços de revelação de filmes e que utiliza laboratórios de terceiros ou mesmo empresas de limpeza, que terceirizam suas atividades.

Em realidade, até nem se poderia cogitar de *diferimento* porque não se poderia negar a existência de prestações de serviços (como negócios civis), sendo que cada incidência corresponderia a um lançamento autónomo e independente, sendo estranho vislumbrar incidência sem enxergar produção de efeitos. Na verdade, representaria exclusão da oneração tributária atinente aos serviços, tendo efeito equivalente ao de isenção ou outras formas de desoneração fiscal.

33. Aires F. Barreto, *ISS na Constituição e na Lei*, São Paulo, Dialética, 2003, p. 32.

Considerando que os sujeitos de possíveis relações tributárias venham a ser ignorados pela legislação do ISS e postos à margem; e como não há relação sem sujeito, e como tais sujeitos não seriam considerados como efetivamente existentes, não haveria relação jurídica (e, por decorrência, inexistência dos tributos e de sua incidência).

Exemplar estudo jurídico revela o seguinte:

(...) o mandamento da norma criadora da substituição restringe-se *exclusivamente* a recorrer e "substituir" a determinação subjetiva da norma tributária principal. Por decorrência, a única alteração que se produz é que o sujeito passivo não será o destinatário legal tributário, mas o terceiro que titularizava a situação de poder. Não há qualquer modificação no tocante à hipótese de incidência da norma tributária. Exatamente por isso é que o vulgo reconhece, na substituição, que um terceiro paga tributo "alheio".³⁴

1.2.4.3 Substituição progressiva

O legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto). Ocorre uma antecipação de valor tributário, mediante a definição do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida.

Não creio que o princípio da capacidade contributiva, immanentemente adstrito ao fato gerador, compreenda e permita a distribuição de cargas tributárias estranhas ao fato impositivo, salientando-se que:

(...) para definir a liberdade que poderia ser outorgada ao legislador para construir a sujeição passiva tributária, é imprescindível investigar o princípio da capacidade contributiva (...) que; c) relativamente às determinações subjetiva e objetiva, impõe-se que o mandamento seja coerente e proporcionado com a hipótese de incidência. Nem seria viável uma base impositiva incompatível com a materialidade da hipótese, nem é admissível uma desvinculação entre o sujeito passivo tributário e o sujeito passivo envolvido na situação descrita na hipótese de incidência; d) será inconstitucional qualquer disposição que pretenda atribuir a condição de contribuinte a quem não seja o "destinatário constitucional tributário", ou seja, a

pessoa envolvida na situação signo-presuntiva, por escolha da própria Constituição Federal.³⁵

Embora os arts. 121, parágrafo único, II, e 128, do CTN, já tivessem versado sobre a matéria, somente com a edição da Emenda Constitucional 3, de 17.3.1993, incluindo o § 7º no art. 150 da CF, é que ela veio a ser superiormente normatizada, *verbis*:

Art. 150. (...).

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

Este preceito não tem plena sustentação jurídica para ser válido, legítimo e eficaz, uma vez que não se harmoniza com a própria CF:

Art. 60. (...)

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...)

IV - os direitos e garantias individuais.

Trata-se de "cláusula pétreia" prevista em diversos incisos do art. 5º, do Texto Constitucional, em especial em seu § 2º, que estipula que "os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte".

Além disso, a Constituição Federal expressa os princípios fundamentais da sociedade brasileira, as garantias do regime republicano e, principalmente, o respeito à "segurança e certeza do direito", também postos como elementos estruturadores e balizadores de qualquer tipo de norma jurídica.

Portanto, defini o entendimento de que a elaboração da norma jurídica, sempre considerando a segurança das relações, deve ser presidida e pautada pelos princípios constitucionais, como vetores da sistemática tributária. É indubitoso que a Constituição Federal criou um modelo que pudesse permitir um disfarçado confisco de bens, estribado em ne-

34. Marçal Justen Filho, *Sujeição Passiva Tributária*, 32ª conclusão, Belém, Cejup, 1986, p. 355.

35. Marçal Justen Filho, *Sujeição...*, cit., p. 344.

gócios inexistentes, situações, estados, circulações e serviços eventuais e imagináveis.

As relações jurídicas devem ficar adstritas às imposições tributárias, quando ocorre subsunção do fato impositivo (situação concreta) à imagem normativa (situação abstrata).

A direttriz encartada na EC 3/1993, estipulando fato gerador presumido, não representa mera regra excepcional que pudesse acomodar-se no ordenamento vigente. Sua aceitação acarretaria ruptura de todo um sistema harmônico, coerente, de princípios e normas, onde (em nome de aparente constitucionalidade) se pretendia impor ônus tributários sobre riquezas inexistentes, fatos aleatórios, negócios jurídicos presumidos.

Inaplicável a figura da “presunção”, qualificada como resultado do processo lógico e mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável. Não se está diante de uma autêntica *presunção legal (juris et de jure)*, estabelecendo uma verdade jurídica, pois supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária.

Inaceitável sua aplicação na cobrança de tributos sobre a prestação de serviços, uma vez que não se pode vislumbrar um efetivo ciclo operacional (continuidade ou repetição de serviços em sucessivas etapas), como se pode até presumir no caso de operações com mercadorias. Além disso, os prestadores poderão deixar de vir a praticar os futuros fatos geradores de ISS, por inúmeros motivos (insolvência, desistência, incapacidade material, dentre outros). Nunca se pode ter a certeza absoluta que os serviços presumidos venham a ser objeto de inexorável prestação.

Singularmente assinalou-se o seguinte:

Tal como prevê a futura ocorrência de um fato impositivo incerto, o Fisco também “estima um preço a ser praticado”. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato impositivo. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. O Fisco impõe, como necessário, um preço que pode ou não ser praticado..., isso se, algum dia, vier a ocorrer o fato impositivo.

Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há “fato gerador”, não há base de cálculo, não há “riqueza”. Embora seja pacífica a inexistência de fato signo-presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de

modo arbitrário, uma base impositiva para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.³⁶

De longa data se tem combatido a sistemática da substituição tributária nos quadranes do artigo ICM (anul ICMIS), em razão da incompatibilidade das diretrizes constitucionais, tendo sido demonstrado que:

(...) por simples comodidade, ou por qualquer outra razão, não pode o Estado deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para alcançar outra (...) um imposto somente pode ser exigido daquela pessoa cuja capacidade contributiva seja revelada pelo acontecimento do fato impositivo.³⁷

No âmbito exclusivo do ICMS, apreciando operações realizadas anteriormente à EC 3/1993, o Supremo Tribunal Federal decidiu o seguinte, *verbis*:

(...) é constitucional o regime de substituição tributária “para frente”, em que se exige do industrial, do atacadista ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária.³⁸

Posteriormente, explicitou a seguinte postura jurídica:

Ementa. ICMS. Recolhimento antecipado na venda de veículos autômatos pelo regime de substituição tributária. Constitucionalidade.

O Plenário desta Corte, ao terminar, há pouco, o julgamento do RE 213.396, relativo a esse regime de substituição tributária, afastou as diversas objeções concernentes à sua constitucionalidade, inclusive as veiculadas neste recurso, a saber: a da violação, pelo Convênio ICMS 66/88, do art. 34, § 8º, do ADCT e do art. 155, I, “b”, da Carta Magna; a da ofensa ao princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição); e da afronta ao art. 155, III, “a”, da Carta Magna pela exigência do recolhimento antecipado.

36. Marçal Justen Filho, “Princípios constitucionais tributários”, *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 18, pp. 155 e 156.

37. Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, “Substituição e responsabilidade tributária”, *RD/Tributário* 49/73 e 75.

38. RE 213.396-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 2.8.1999, *Informativo STF* 156, de 2-6-8.1999, p. 2.

Recurso extraordinário não conhecido.³⁹

A Ermenta concerne a operações mercantis, onde ressalta a existência de natural ciclo mercantil, não cogitando de situação afeta à prestação de serviços de qualquer natureza.

1.2.5 Normas da Lei Complementar 116/2003

A Lei Complementar 116/2003 estabeleceu o seguinte:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse 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 subitem 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.⁴⁰

A atribuição de responsabilidade ao tomador, ou intermediário do serviço, já se continha em legislações municipais, relativamente a diversas atividades exercidas pelos particulares, órgãos da administração pública direta das pessoas políticas.

Adverte-se, de início, que

a Lei Complementar n. 116/2003, no § 1º do art. 6º, é contraditória, pois, ao mesmo tempo em que faculta no *caput* do mesmo artigo o direcionamento em face do contribuinte, prevê, naquele § 1º, que os

39. RE 206.988-4-SP, rel. Min. Moreira Alves, 1ª T., j. 24.8.1999, DJU 1, de 8.10.1999, p. 57.

40. Relacionados a partir do subitem 2.7 (v. Cap. 2).

responsáveis estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. Por conseguinte, é assegurado ao responsável o reembolso por meio da retenção, mas, ainda que esta não seja efetuada, permanece na pessoa desse o dever do adimplemento da relação jurídica tributária, e o reembolso poderá operar-se por meio de ação de regresso em face do contribuinte, a fim de que se atenda o princípio da capacidade contributiva.⁴¹

A redação não é primorosa porque ao tratar de “terceira pessoa”, poderia estar cogitando de pessoa que não participa do negócio jurídico (*prestação de serviços*) – prestador e tomador –, mas um terceiro que mantém vinculação indireta com o fato gerador, como é o caso das pessoas jurídicas administradoras, instituições financeiras etc.

Ao se entender que a “terceira pessoa” seria na verdade uma “segunda pessoa” (tomador do serviço), a exclusão da responsabilidade do contribuinte (prestador) caracterizaria a *substituição tributária*, passando o ônus fiscal a ser suportado pelo tomador, não podendo ser exigido o ISS do prestador. Nessa situação, não se poderia cogitar de retenção na fonte, uma vez que fica desconsiderada a antecipação e/ou obrigação cometida ao prestador.

A hipótese que cuida da responsabilidade supletiva do contribuinte (de modo total ou parcial) pode dar a entender que, inicialmente, se exige o ISS do responsável (tomador) e, no caso de verificar-se sua inviabilidade, o encargo tributário seria suportado pelo contribuinte.

Entretanto, esta faculdade conferida ao legislador municipal não pode ser exercida sem observância dos critérios norteadores da competência tributária, sendo legítima a seguinte advertência:

Apesar de a responsabilidade poder ser atribuída de forma integral ou supletiva, não poderá o Município cobrar do responsável e do contribuinte, de forma simultânea, no caso de inadimplemento.

Em outras palavras, se, por acaso, o responsável não tiver retido o imposto, não poderá o Município vir a cobrar deste quantia equivalente à obrigação principal e cobrar também do prestador a mesma importância.

41. Dalton Luiz Dallazen. “A responsabilidade tributária e o ISS”, *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*, Sete Barão de Ramalho, Coleção de Direito Tributário, Coord. Heleno Taveira Torres, Barneri, Manole, 2004, pp. 168-169.

Mesmo que a natureza jurídica da importância cobrada do tomador não seja tributo, mas sim, uma sanção pelo não cumprimento da responsabilidade, isso não possibilita que se possa cobrar duas vezes, uma a título de sanção e outra a título de tributo.⁴²

A este respeito, exemplificativamente, o “Município A” (onde está inscrito o prestador do serviço) não pode atribuir responsabilidade pelo ISS do tomador do serviço, localizado no “Município B”, nos casos em que não haja a excepcional previsão na Lei Complementar 116/2003 (reproduzida na legislação municipal), sob pena de invasão de competência. O tomador do serviço (“Município B”) não fica sujeito às normas emitidas por distinto Município (como é o caso do “Município A”).

Por esse fundamento, entendeu-se que

(...) as tentativas de se estipular responsáveis tributários que não aqueles vinculados ao mesmo aspecto espacial em que se encontram submetidos os contribuintes são, de todo, inconstitucionais, visto que atingem, frontalmente, o próprio fundamento de validade da competência impositiva para o ISS outorgada pelo Texto Constitucional.⁴³

O legislador ordinário encontra-se adstrito a *limites materiais*, em razão da natureza dos serviços que tipificam o fato gerador, consoante precisos ensinamentos:

a) *possibilidade de ser implantada a “substituição compulsória” prevista no inciso II do § 2º do art. 6º, da LC 116/2003, unicamente para o tomador dos serviços (substituto) que estiver localizado no Município de ocorrência dos fatos que caracterizam os serviços ali relacionados. A natureza dos serviços ali previstos (instalação de andaimes, coberturas, construção civil, varrição e limpeza de vias públicas, florestamento, adubação, vigilância, etc.) faz presumir a fácil identificação de um local físico para que sejam executados tais serviços, assim como pressupõe a existência de estabelecimento no território do Município onde são realizados.*

42. Cristiano Rosa de Carvalho, “Responsabilidade tributária do tomador do serviço”, in Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins (Orgs.), *ISS – LC 116/2003*, Curitiba e São Paulo, Juruá e APET, 2004, p. 102.

43. Marcos André Vinhas Carão e Ronaldo Redenschi, “Conflito espacial de competências: conceito de estabelecimento e possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no ISS”, in *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*, Série Barão de Ramalho, Coleção de Direito Tributário, Coord. Heleno Taveira Torres, Barueri, Manole, 2004, p. 146.

Sobram dificuldades (operacionais e jurídicas) para se atribuir responsabilidade ao tomador desses serviços quando ambos, tomador e prestador, estiverem localizados em Municípios diferentes daquele em que o serviço é efetivamente realizado. Exemplo: serviço de “instalação do palco” no Guarujá (SP), em que o tomador contratante dos serviços está localizado na cidade de São Paulo (SP) e o prestador estabelecido no Município de Santos (SP). Sendo o ISS devido para o Município de Guarujá (local da prestação), como implementar a chamada “substituição compulsória”, se o substituto e o substituído estão fora do alcance do legislador competente?

b) *impossibilidade de ser implantada a substituição tributária para os demais serviços constantes da cláusula geral coberta pela presunção absoluta*, ou seja, para os serviços não excepcionados nos incs. II a XXII do art. 3º da LC 116/2003, em que o serviço considera-se prestado e o ISS devido “no local do estabelecimento prestador” (art. 3º, *caput*). Nesses casos, a única possibilidade de ser adotada a substituição tributária fica condicionada à hipótese de ambos, “tomador” e “prestador” dos serviços tributados, estarem domiciliados no mesmo Município competente.⁴⁴

Considerando o objetivo prático que permeia este estudo, oportunas as cautelas a serem observadas pelas empresas tomadoras de serviços:

- a) Verificar a legislação federal e a municipal a fim de ter conhecimento dos serviços em que o pagamento do ISSQN deverá ocorrer para o Município da tomadora de serviços, bem como para ter conhecimento de todas as hipóteses legais de responsabilidade tributária.
- b) Analisar todos os contratos de prestação de serviços para verificar em que local ocorre a prestação de serviços, bem como verificar se o contrato envolve apenas um tipo de serviço ou vários, para poder distinguir quais são devidos para o Município da tomadora dos serviços e dentre esses sobre quais incide a sua responsabilidade tributária pelo pagamento do ISSQN.
- c) Solicitar que os prestadores de serviços que ocorrem no Município em que está localizada a empresa tomadora apresentem cópia de seu cadastro junto ao Município, bem como, anualmente, solicitar a nova apresentação de tal documento.

44. José Antonio Minatel. “ISS – Requisitos e impedimentos para o manejo legislativo da técnica de substituição tributária”, in Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins (Orgs.), *ISS – LC 116/2003*, Curitiba e São Paulo, Juruá e APET, 2004, pp. 335-336.

d) Solicitar, para os casos de responsabilidade expressa, mas sem retenção, que a prestadora de serviços apresente a comprovação do pagamento do ISSQN. Para tanto, entendemos que, contratualmente, a empresa deverá ser obrigada a apresentar cópia à tomadora dos serviços da declaração mensal do imposto com indicação expressa dos valores recebidos e cópia do guia do imposto devidamente quitada.

e) Fazer a retenção dos valores do ISSQN nos casos em que a lei determinar e desde que os serviços efetivamente ocorram nos limites geográficos do Município.⁴⁵

Adicionalmente, os limites territoriais são decisivos para demarcar a competência impositiva, *verbis*:

Tributário. Fiscalização municipal. Apresentação de livros e documentos fiscais. Estabelecimentos situados em outros Municípios.

1. A fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição.

2. Ao permitir que o Município de São Paulo exija a apresentação de livros fiscais e documentos de estabelecimentos situados em outros Municípios, estar-se-ia concedendo poderes à municipalidade de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, inviabilizando, inclusive, que estes exerçam o seu direito de examinar referida documentação de seus próprios contribuintes.

3. Recurso parcialmente conhecido e não provido.⁴⁶

Oportuna a referência à legislação paulistana (Decreto 57.516, de 8.12.2016), que determinara a responsabilidade pelo pagamento do ISS, com a retenção na fonte aos tomadores ou intermediários de serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; as pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, quando tomarem ou intermediarem os serviços; concernente a serviços tomados por instituições financeiras; sociedades seguradoras; sociedades de capitalização; Caixa Econômica Federal e Banco Nossa Caixa; agências de publicidade e propaganda; órgãos de administração pública direta do Município de São Paulo, bem como suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas

45. Suzy Gomes Hoffmann. “A competência dos Municípios para a instituição e cobrança do ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN”, *RDDT* 105/93.

46. REsp 73.086-SP, rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª T., *DJUT* 30.6.2003.

direta ou indiretamente pelo Município; órgãos da administração pública direta da União e dos Estados, bem como suas autarquias e fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União ou pelos Estados; empresas concessionárias, sub-concessionárias e permissionárias de serviços públicos de energia elétrica, telecomunicações, gás, saneamento básico e distribuição de água; sociedades que explorem serviços de planos de medicina de grupo ou individual, e convênios ou de outros planos de saúde, ou de seguros através de plano de medicina de grupo e convênios; empresas administradoras de aeroportos e de terminais rodoviários; hospitais e pronto-socorros; a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; *shopping centers*.

Essa atribuição de responsabilidade fora estabelecida basicamente nos casos de serviços prestados por agentes, corretores e intermediários; limpeza, manutenção e conservação de imóveis; vigilância ou segurança de pessoas e bens; transporte, coleta, remessa ou entrega de bens e valores; fornecimento de mão-de-obra; consento e restauração de bens sinistrados; regulação de sinistros; distribuição e venda de bilhetes de loteria, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios ou prêmios; cobrança, recebimento ou pagamento de títulos, contas, carnês; varrição, coleta, remoção e incineração de lixo; limpeza e dragagem de rios; portos e canais; baias, lagos, represas, açudes e congêneres; controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza, e de agentes físicos e biológicos; incineração de resíduos; saneamento ambiental; execução de obras de construção civil, hidráulicas e semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares; demolição; reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes e congêneres.