

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**  
**MESTRADO EM DIREITO**

**GUILHERME RICARDO ROEDEL SPERB**

**OS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE  
DEVEM SER OBSERVADOS NA INSTITUIÇÃO DA  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ISSQN**

**Porto Alegre, 2012**

**GUILHERME RICARDO ROEDEL SPERB**

**OS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE DEVEM SER  
OBSERVADOS NA INSTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA NO ISSQN**

**Dissertação de Mestrado apresentada junto ao  
Programa de Pós-Graduação em Direito da  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul como  
requisito parcial para obtenção do título de Mestre em  
Direito.**

**Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini**

**Porto Alegre, 2012**

**GUILHERME RICARDO ROEDEL SPERB**

**OS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE DEVEM SER  
OBSERVADOS NA INSTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA NO ISSQN**

**Dissertação de Mestrado em Direito  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Programa de Pós-Graduação em Direito  
Área de Concentração: Direito Público / Direito Tributário**

**Data da aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2012**

**Banca Examinadora**

---

**Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini**

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul**

---

**Examinador**

---

**Examinador**

---

**Examinador**

**Porto Alegre, 2012**

## **AGRADECIMENTOS**

À minha esposa, ANA PAULA, pelo grande apoio recebido e pela irrestrita compreensão.

Aos meus pais, ARMANDO OSCAR (*in memoriam*) e TÂNIA REGINA, que, desde pequeno, sempre valorizaram e incentivaram os meus estudos.

Aos meus irmãos, RAFAEL e ALEXANDRE, e ao meu sobrinho, JOÃO GUILHERME, pelos momentos de descontração e confraternização.

Aos integrantes do escritório ARAÚJO & SPERB ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C, em especial, ao meu sócio, AIORTON, e ao estagiário, JULIANO, pela colaboração recebida.

Ao Prof. Dr. LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI pelo estímulo e pelas orientações indispensáveis ao aprimoramento do estudo.

“Parece de evidência total que não pode a lei exigir de alguém – que mora no primeiro andar de um prédio – o imposto de renda devido por todos os moradores do prédio, simplesmente porque a cobrança, assim, se torna mais fácil. Nem exigir de quem mora na esquina, o imposto predial de todos os contribuintes daquele quarteirão – ainda que, depois, se lhe assegure um mecanismo mediante o qual possa reembolsar-se junto aos demais – só porque tal expediente é cômodo à Administração.

Seria um supremo arbítrio exigir tributo de alguém, simplesmente pela circunstância de que é mais fácil colhê-lo do que ao destinatário da carga tributária.”

(ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F.. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* n° 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda., julho-setembro de 1989, p. 75)

## **RESUMO**

O presente estudo tem por objeto a substituição tributária no âmbito do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – a partir da vigência da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, analisado sob o prisma dos requisitos legais e constitucionais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da mencionada substituição tributária. O tema da substituição tributária no ISSQN apresenta relevância, entre outras razões, por despertar grande interesse à Fazenda Pública dos Municípios e do Distrito Federal e aos contribuintes do imposto e por ter importância do ponto de vista econômico. O objetivo proposto para o presente estudo foi identificar e analisar as garantias asseguradas ao contribuinte pela Constituição Federal de 1988 e pelas regras infraconstitucionais que devem ser observadas na instituição da substituição tributária no âmbito do ISSQN pelos Municípios e pelo Distrito Federal, bem como verificar como operam estas garantias asseguradas ao contribuinte, pela Constituição Federal de 1988 e pelas regras infraconstitucionais, na limitação da atuação dos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal. O presente estudo procurou evidenciar que os legisladores dos Municípios e do Distrito Federal não dispõem de ampla liberdade na instituição da substituição tributária no ISSQN, pelo contrário, o seu campo de atuação é amplamente delimitado e restrito pelas normas constitucionais e pelas regras legais.

### **Palavras-chave:**

Direito Tributário – ISSQN – Substituição Tributária – Requisitos Constitucionais e Legais

## **ABSTRACT**

The present study has for object the tax substitution related to the “Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza” – “ISSQN” – since the begin of the complementary law nº 116, of July 31, 2003, analyzed under the prism of constitutional and legal requirements which must be observed by the legislators of the municipalities and the Federal District in the institution of the mentioned tax substitution. The subject of tax substitution in ISSQN presents relevance, among other reasons, by awakening a great interest to the exchequer of the municipalities and the Federal District and taxpayers of this tax and for having importance from an economic point of view. The objective proposed for the present study was to identify and analyze the guarantees provided to the taxpayer by the Federal Constitution of 1988 and the infraconstitutional rules that must be observed in the imposition of the tax substitution in the framework of ISSQN by the municipalities and the Federal District, as well as checking how these guarantees provided to the taxpayer, by the Federal Constitution of 1988 and the infraconstitutional rules, operate in limiting the performance of legislators of the municipalities and the Federal District. The present study sought to highlight that legislators of the municipalities and the Federal District do not have full freedom in the establishment of the tax substitution in ISSQN, on the contrary, their field of expertise is widely defined and constrained by constitutional and legal rules.

### **Key-words:**

Tax Law – ISSQN – Tax Substitution – Constitutional and Legal Requirements

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>1 – A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN DISCIPLINADA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E NA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003</b> .....	15
1.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	15
1.2 – A OUTORGA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA A INSTITUIÇÃO DO ISSQN.....	19
1.3 – O ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN .....	24
1.4 – O ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN .....	30
1.5 – O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN.....	36
1.6 – O ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN.....	49
1.7 – O ASPECTO QUANTITATIVO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN.....	58
<b>2 – O DELINEAMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	65

2.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	65
2.2 – A NATUREZA JURÍDICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUAS DECORRÊNCIAS .....	66
2.3 – A RESPONSABILIDADE (POR SUBSTITUIÇÃO) CONFIGURA UMA DAS ESPÉCIES DE SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA .....	76
2.4 – AS ESPÉCIES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: PARA TRÁS OU REGRESSIVA, CONCOMITANTE E PARA FRENTE OU PROGRESSIVA .....	82
2.5 – A RETENÇÃO DO TRIBUTO CONSTITUI ATO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	85
<b>3 – OS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE DEVEM SER OBSERVADOS NA INSTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ISSQN DECORRENTES DA PRÓPRIA DISCIPLINA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>95</b>
3.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	95
3.2 – A DISCIPLINA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	96
3.2.1 – A CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA INSCRITA NO PARÁGRAFO 7º, ACRESCIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993, AO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	102
3.2.2 – O ISSQN E A INCOMPATIBILIDADE COM A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGIDA PELA NORMA INSCRITA NO PARÁGRAFO 7º, ACRESCIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993, AO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	109

3.3 – A DISCIPLINA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	114
3.4 – A DISCIPLINA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.....	122
3.4.1 – A REGRA INSCRITA NO <i>CAPUT</i> DO ARTIGO 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 .....	122
3.4.2 – A RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE (SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO).....	130
3.4.3 – A OBRIGAÇÃO DO RESPONSÁVEL (SUBSTITUTO) E A RETENÇÃO NA FONTE .....	133
3.4.4 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMPULSÓRIA E OS PARÂMETROS PARA DEFINIÇÃO DOS RESPONSÁVEIS (SUBSTITUTOS) NELA PREVISTOS ..	135
<b>CONCLUSÃO</b> .....	141
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	145

## INTRODUÇÃO

O tema relativo à substituição tributária, especificamente no âmbito Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN –, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, analisado sob o prisma dos requisitos legais e constitucionais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da mencionada substituição tributária, é atual, ainda foi pouco estudado pela doutrina de Direito Tributário brasileiro, desperta grande interesse à Fazenda Pública dos Municípios e do Distrito Federal e aos contribuintes obrigados ao pagamento do imposto municipal, representa a realização de justiça no sistema tributário, apresenta relevância do ponto de vista econômico e tem sido objeto de inúmeras controvérsias estabelecidas entre o Fisco dos Municípios e do Distrito Federal e os contribuintes.

Com efeito, a atualidade do tema é evidenciada pelo fato de que a Lei Complementar nº 116/2003, por ter entrado em vigor, em 1º de agosto de 2003, e ter completado, em 1º de agosto de 2011, apenas oito anos de vigência. Trata-se de uma Lei Complementar que, no ano de 2012, ainda pode ser considerada recente e cujas inovações, entre elas o novo tratamento atribuído à substituição tributária, ainda estão sendo compreendidas, perfeitamente delimitadas e colocadas em aplicação.

A análise dos requisitos legais e constitucionais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, constitui um tema que, até o presente momento, ainda não foi explorado de forma mais aprofundada pela doutrina de Direito Tributário brasileiro. De fato, atualmente, o estudo da substituição tributária está muito desenvolvido no que refere ao Imposto sobre

Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, contando com uma extensa produção doutrinária, entretanto, no campo do ISSQN a substituição tributária tem sido pouco abordada pela doutrina de Direito Tributário e, no ano de 2012, ainda são raros os artigos de periódicos e livros de Direito Tributário que tratam especificamente desta matéria.

A apresentação e compreensão dos delineamentos legais e constitucionais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN desperta interesse para a Fazenda Pública dos Municípios e do Distrito Federal, tendo em vista que, com a substituição tributária vislumbra-se maior eficiência, racionalidade e facilidade no controle e no acompanhamento do cumprimento das obrigações tributárias incidentes sobre as prestações de serviços tributadas pelo imposto municipal. Ademais, atualmente, há um incontestável interesse da Fazenda Pública dos Municípios e do Distrito Federal em expandir a abrangência da substituição tributária no ISSQN para, com esta expansão, obter um aumento considerável da arrecadação tributária.

Por outro lado, para os contribuintes do ISSQN, os requisitos legais e constitucionais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária, constituem garantias contra abusos verificados na instituição da mencionada substituição tributária pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Assim, o interesse dos contribuintes pelo tema está voltado principalmente para o conteúdo, o alcance e como operam os requisitos estabelecidos em regras infraconstitucionais e em normas da Constituição Federal de 1988 em relação à substituição tributária no ISSQN. Enfim, interessa aos contribuintes como as garantias outorgadas pela Carta Magna e pelas regras legais podem ser invocadas, em seu favor, contra as instituições de substituição tributária no ISSQN feitas de forma abusiva.

A instituição da substituição tributária no ISSQN, feita de acordo com os requisitos legais e constitucionais, envolve a realização de justiça no sistema tributário em, no mínimo, dois aspectos distintos. Primeiro, por preservar integralmente as garantias asseguradas aos contribuintes na Carta Magna e em regras infraconstitucionais. Segundo, porque com a instituição da substituição tributária verifica-se a tendência de

redução da sonegação do recolhimento do ISSQN, o que possibilita a eliminação da concorrência desleal, praticada por contribuintes que não recolhem o imposto municipal.

A relevância econômica do tema da substituição tributária no ISSQN, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, analisado sob o prisma dos requisitos legais e constitucionais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da mencionada substituição tributária, é demonstrada pelo fato do imposto municipal representar a principal fonte de arrecadação da maioria dos Municípios do País e também pela circunstância do setor de prestação de serviços, no qual estão inseridos os contribuintes do tributo, ter se destacado por seus elevados índices de crescimento econômico no Brasil nos últimos anos.

Atualmente, existem muitas incertezas e dúvidas relativas ao tema dos requisitos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 e por regras infraconstitucionais à instituição da substituição tributária no ISSQN, as quais têm gerado muitas controvérsias entre a Fazenda Pública dos Municípios e do Distrito Federal e os contribuintes. Este contexto de incertezas e dúvidas geradoras de controvérsias também destaca a relevância do estudo aprofundado do tema para que possam ser apresentadas possíveis soluções às incertezas e às dúvidas e, assim, eliminadas ou reduzidas as controvérsias.

Todas as razões expostas anteriormente evidenciam a importância do estudo aprofundado do tema relativo à substituição tributária no ISSQN, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, analisado sob o prisma dos requisitos legais e constitucionais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da mencionada substituição tributária, o qual será realizado com o objetivo de: (A) identificar e analisar as garantias asseguradas ao contribuinte pela Constituição Federal de 1988 e pelas regras infraconstitucionais que devem ser observadas na instituição da substituição tributária no ISSQN pelos Municípios e pelo Distrito Federal; e (B) verificar como operam estas garantias asseguradas ao contribuinte pela Constituição Federal de 1988 e pelas regras infraconstitucionais na limitação da atuação dos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal.

Para que o objetivo proposto possa ser plenamente atendido, o presente trabalho foi dividido em três Capítulos. No Capítulo 1, denominado “A hipótese de incidência do ISSQN disciplinada na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 166/2003” são estudados os aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN e como tais aspectos limitam a atuação dos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária. No Capítulo 2, denominado “O delineamento da substituição tributária”, são apresentadas a natureza jurídica da substituição tributária e as suas decorrências, e, ainda, noções gerais da substituição tributária. No Capítulo 3, denominado “Os requisitos constitucionais e legais que devem ser observados na instituição da substituição tributária no ISSQN decorrentes da própria disciplina da substituição tributária”, são examinadas as normas constitucionais e as regras legais que disciplinam a substituição tributária.

# 1 – A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN DISCIPLINADA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E NA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

## 1.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Geraldo Ataliba<sup>1</sup> estabelece o conceito de hipótese de incidência tributária dispondo: “19.4 A H.i. tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo”. O autor considera que “a hipótese de incidência é o núcleo do tributo”. Ademais, esclarece: “28.1 Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”.

Aires F. Barreto<sup>2</sup> afirma: “A hipótese de incidência de norma jurídica contém a descrição de um fato que, se e quando acontecido, dará origem à obrigação de pagar tributo”.

Geraldo Ataliba<sup>3</sup> enfatiza que: “21.1 Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e incindível”. Contudo, como objeto de estudo da ciência do direito, o autor admite a divisão da hipótese de incidência em: “variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei.

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 54, 59 e 69.

<sup>2</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 284.

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 59, 69 e 70.

Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência”. Adiante, conclui: “Assim a hipótese de incidência: não deixa de ser una e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em ‘partes’ ou ‘elementos’”. Por fim, afirma que os aspectos da hipótese de incidência são: “as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial”.

Aires F. Barreto<sup>4</sup>, mencionando o entendimento de Geraldo Ataliba e de Paulo de Barros Carvalho, também reconhece que: “a hipótese de incidência tributária é entidade una, incindível, indecomponível”. Entretanto, para fins de estudo, o autor considera que a hipótese de incidência tributária apresenta os aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Adiante, o autor salienta: “que a integridade da hipótese de incidência implica, necessariamente, a concomitância de todos os seus aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo). E afirma categoricamente: “É flagrante, de conseguinte, o fato de que nenhum dos aspectos é mais relevante ou menos relevante que os demais. Todos são, igualmente, assim importantes como indispensáveis à composição do fato tributário. A presença de todos é suficiente ao surgimento da obrigação tributária, mas, para que esta venha a surgir, essa presença é, ao mesmo tempo, absolutamente necessária (indispensável)”. Por fim, conclui: “A míngua de qualquer um dos aspectos, pois, não há tributo devido, por falta de subsunção do conceito do fato ao conceito da norma”.

No presente trabalho, o estudo da hipótese de incidência do ISSQN é importante para determinar exatamente qual o fato, descrito na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 116/2003, que, quando incorporado por lei municipal ou lei do Distrito Federal, gera a obrigação de pagar o mencionado imposto.

---

<sup>4</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 286 e 287.

A determinação precisa do fato, descrito na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 116/2003, que obriga o pagamento do ISSQN, possibilita a identificação de limites ao estabelecimento da substituição tributária. Com efeito, a instituição da substituição tributária está, em determinadas situações, restrita pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar nº 116/2003, as quais, ao descreverem a hipótese de incidência do ISSQN, estabelecem contornos que não podem ser ultrapassados, sob pena da substituição tributária configurar a exigência de imposto sobre fato não previsto no Texto Constitucional e na regra legal.

O estudo da hipótese de incidência do ISSQN será efetuado nos seus aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, exatamente aqueles propostos por Aires F. Barreto<sup>5</sup>, e buscará, sempre que possível, estabelecer as implicações de cada um dos aspectos estudados sobre a substituição tributária.

Contudo, o estudo da hipótese de incidência do ISSQN não pode ser feito, sem antes ser analisada a outorga de competência, prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, para os Municípios instituírem o ISSQN incidente sobre a prestação de serviços definidos em lei complementar, excetuados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais são tributados pelo ICMS. Esta análise da outorga de competência será efetuada a seguir e, após, será realizado o estudo da hipótese de incidência do ISSQN.

Com efeito, neste ponto, Aires F. Barreto<sup>6</sup> lembra que: “No passado, desde Amílcar Falcão, tinha-se por certo o asserto de que a Constituição não cria tributos. Se, de um lado, cabe a afirmação de que a Constituição não descreve as hipóteses de incidência dos tributos, de outro, não é menos certo que, ao distribuir competências, procede à descrição dos campos materiais, dentro dos quais os legisladores ordinários exercitarão as competências recebidas”. Adiante, reitera: “Limitando-se a Constituição a descrever os arquétipos das hipóteses de incidência, é dizer, ficando no plano da definição de competências e no da demarcação de campos

---

<sup>5</sup> Neste sentido, vide BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 287.

<sup>6</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 30 e 33.

materiais para delimitar a esfera de ação legislativa da União, Estado e Municípios, é visível que ela só pode cuidar de serviço ‘tributável’”.

Humberto Ávila<sup>7</sup> também entende que: “Em face da reserva constitucional posta e pressuposta do imposto sobre serviços, os aspectos da sua hipótese de incidência já são minimamente predetermináveis pela própria Constituição Federal”.

Assim, de acordo com a doutrina de Direito Tributário, mesmo que a Constituição Federal de 1988 não descreva, na íntegra e detalhadamente, todos os aspectos da hipótese de incidência do ISSQN, é nela que deve ser encontrado, em especial, o delineamento do aspecto material da referida hipótese de incidência do imposto.

---

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. “O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 168.

## 1.2 – A OUTORGA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA A INSTITUIÇÃO DO ISSQN

A norma prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, atribui competência para os Municípios instituírem o ISSQN incidente sobre a prestação de serviços definidos em lei complementar, excetuados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais são tributados pelo ICMS, dispondo:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”

Humberto Ávila<sup>8</sup>, discorrendo sobre o conceito constitucional de serviço, aborda a questão relativa à outorga de competência nos seguintes termos: “2.1.1.1. A Constituição Federal de 1988 (adiante CF/88) atribui poder de tributar aos entes federados por meio de regras de competência. Estas regras descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nestas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar”. Ademais, o autor ressalta a “rigidez conceitual das regras de competência” e apresenta, a título de conclusões prévias, entre outras, a seguinte: “os termos utilizados nas regras de competência encerram núcleos

---

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. *Leasing* Financeiro: Análise da Incidência”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, pp. 121-123.

semânticos que não podem ser desprezados pelo legislador infraconstitucional, ordinário ou não”.

Aires F. Barreto<sup>9</sup> analisando a outorga de competência para instituir o ISSQN, aduz: “A Constituição, no caso do ISS, descreve genericamente, quais os fatos que podem ser adotados pelos legisladores municipais como hipótese de incidência desse imposto. Aqui ela conota e denota o fato pela menção à atividade humana, consistente na prestação de serviços”. Adiante, afirma: “Se a competência é outorgada diretamente pela CF – que a discrimina de forma exaustiva, minudente e rígida, atribuindo a cada uma das pessoas políticas faixas privativas de competência – é imperioso concluir-se que os conceitos jurídicos utilizados pelo Texto Magno para definir essas faixas de competência tributária não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, complementar ou ordinário”.

Destarte, a doutrina de Direito Tributário ressalta que a Constituição Federal de 1988 é rígida ao outorgar competências tributárias, estabelecendo nítidos contornos que não podem ser ultrapassados pelo legislador infraconstitucional.

Assim, no que refere ao ISSQN, de acordo com a norma estabelecida no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, o legislador infraconstitucional somente poderá instituir a incidência do imposto sobre fatos que constituam prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, excetuados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais são tributados pelo ICMS.

Quanto à cláusula “definidos em lei complementar” inserta no inciso III, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, do artigo 156 da Constituição Federal de 1988, a qual exige que os serviços passíveis de sujeição ao ISSQN sejam definidos em lei complementar, cumpre ressaltar que tal exigência foi atendida pela Lei Complementar nº 116/2003, na qual consta, em anexo, a lista de serviços.

---

<sup>9</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 30, 33 e 34.

A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, assim como a lista de serviços que também constava como anexo da legislação anteriormente vigente, continua suscitando discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o seu caráter taxativo ou exemplificativo. Contudo, a análise mais aprofundada desta discussão extrapola o objeto do presente trabalho. Assim, em apertada síntese, cabe esclarecer que o objeto da mencionada discussão restringe-se ao fato de que, para uma parte da doutrina de Direito Tributário e da jurisprudência a lista de serviços é taxativa, ou seja, somente os serviços nela inseridos podem, uma vez incorporados pelas legislações municipais e do Distrito Federal, ser tributados pelo ISSQN, ao passo que, a outra corrente doutrinária e jurisprudencial entende que a lista de serviços é meramente exemplificativa, razão pela qual os legisladores municipais e do Distrito Federal estariam aptos a identificar serviços não previstos na mencionada lista e, mesmo assim, instituir, mediante lei ordinária, a incidência do ISSQN sobre estes serviços não previstos na lista.

Aires F. Barreto<sup>10</sup>, que entende que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 apresenta caráter exemplificativo, reconhece que prepondera o entendimento de que a mencionada lista tem caráter taxativo, afirmando: “Seja na doutrina, seja na jurisprudência, em ambas têm prevalecido interpretação que vê as listas de serviços como taxativas. Tem-se entendido que a lei municipal é vinculada por estas listas”. Mais em frente, resume: “Firmou-se o entendimento, a convicção muito forte, de que o ISS só pode ser exigido quando definido em lei complementar e que ‘definido em lei complementar’ significa ‘listado’, ‘arrolado’”.

Além do caráter taxativo ou exemplificativo da lista de serviços, a cláusula “definidos em lei complementar” (CF/1988, art. 156, inc. III, na redação dada pela EC nº 3/1993) também tem originado outras discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Entre estas, uma que se destaca e que está relacionada ao objeto do presente trabalho, procura responder a seguinte questão: a simples inserção de determinada atividade na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 é ou não suficiente para atribuir à mencionada atividade a natureza jurídica de serviço sujeito à incidência do ISSQN?

---

<sup>10</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 117-118.

A doutrina de Direito Tributário é unânime ao afirmar que não basta a atividade estar inserida na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 para apresentar natureza jurídica de serviço sujeito à incidência do ISSQN. Neste sentido, Humberto Ávila<sup>11</sup> afirma categoricamente que: “Se serviço é aquilo cujo conceito se encaixa no conceito constitucional de serviço, o que não é serviço não passa a ser por obra do legislador infraconstitucional, daí por que é irrelevante a pura inserção na lista (item 52 da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, item 79 da lista anexa à Lei Complementar nº 56/87 ou item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03). Se um serviço existisse porque inserto na lista, a inserção na lista transformaria obrigação de dar em obrigação de fazer, o que, de resto, viola a própria realidade das coisas”.

Aires F. Barreto<sup>12</sup> também ressalta que: “Não pode a lei complementar definir como serviço o que serviço não é, nem a pretexto de atender a cláusula final do art. 156, III. É que, se a CF é rígida, não pode ser modificada pela lei complementar. A lei complementar completa a Constituição; não a modifica”. Refere, ademais, que: “Não se registra nenhuma dissensão doutrinária ou jurisprudencial a esse respeito. Não há nenhuma opinião divergente; pelo contrário, é unânime a afirmação no sentido de que a CF é rígida e a previsão, no seu corpo, de leis complementares não implica admissão da possibilidade de alteração constitucional por essa espécie de norma infraconstitucional”. E conclui: “Em conseqüência, repise-se, ao definir os serviços tributáveis, a lei complementar não pode transformar em serviço o que serviço não é. Não pode alterar o Texto Magno, retirando competência de uma entidade político-constitucional, para dar à outra”.

Feitas estas considerações sobre a outorga de competência, prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, para os Municípios e o Distrito Federal instituírem o ISSQN incidente sobre a prestação de serviços definidos em lei complementar, excetuados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais são

---

<sup>11</sup> ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. *Leasing Financeiro: Análise da Incidência*”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 125.

<sup>12</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 111-112.

tributados pelo ICMS, é possível, a seguir, apresentar o estudo da hipótese de incidência do ISSQN em seus aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

### 1.3 – O ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Geraldo Ataliba<sup>13</sup> destaca que o aspecto material da hipótese de incidência: “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”. E salienta: “Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”.

O aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, que consiste em prestar serviços, excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pode ser extraído da norma prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ainda que, no texto da mencionada norma tenha sido omitido o verbo “prestar”.

O verbo “prestar” está implícito na norma do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, sendo diversas as razões que evidenciam este fato.

Primeira, conforme já referido anteriormente, a doutrina de Direito Tributário salienta que a Constituição Federal de 1988 é rígida ao outorgar competências tributárias, estabelecendo nítidos contornos que não podem ser ultrapassados pelo legislador infraconstitucional. Admitir que, em relação ao ISSQN, a competência tributária teria sido outorgada sem limites definidos (sem o aspecto material da hipótese

---

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 95.

de incidência perfeitamente delimitado), possibilitando ao legislador infraconstitucional instituir o imposto, por exemplo, sobre a “contratação” de serviços, ou sobre a “disponibilização” de serviços, ou, ainda, sobre a “utilização” de serviços, contraria toda a lógica do sistema tributário nacional previsto na Carta Magna.

Segunda, a norma do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, faz remissão ao artigo 155, inciso II, do mencionado Texto Constitucional, para afastar a incidência do ISSQN sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Destarte, a remissão mesmo que feita para excluir determinadas “prestações de serviços” do campo de incidência do ISSQN, acaba vinculando a expressão “prestações de serviços” à disciplina constitucional do mencionado imposto.

Terceira, analisando a questão sob o prisma da capacidade contributiva (CF/1988, art. 145, § 1º), parece evidente que esta é denotada pelo prestador, o qual presta serviços remunerados e, por isso, recebe uma importância monetária correspondente ao preço dos mencionados serviços.

Quarta, a Constituição Federal de 1988, na norma inscrita no artigo 173, parágrafo 1º, ao dispor sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, menciona expressamente que as atividades econômicas exercidas podem ser “de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços”, ou seja, de acordo com o texto constitucional a prestação de serviços constitui uma das modalidades de atividade econômica. Logo a seguir, no inciso II do parágrafo 1º do artigo 173, a Constituição Federal de 1988 submete as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributários. Assim, a atividade econômica de prestação de serviços exercida pelas empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias se submete às mesmas regras tributárias das empresas privadas, o que significa dizer que a mencionada prestação de serviços está sujeita à incidência do ISSQN.

A doutrina de Direito Tributário é unânime ao apontar que o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN consiste em prestar serviços.

Geraldo Ataliba<sup>14</sup>, ao elencar o aspecto material da hipótese de incidência de diversos tributos, menciona expressamente a “prestação de serviços”.

Aires F. Barreto<sup>15</sup> refere que: “O aspecto material da hipótese de incidência do ISS consiste em prestar serviço, não compreendido no art. 155, II”. Adiante, ressalta: “A essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está no termo ‘serviço’ isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviço. Essa síntese abriga um verbo e respectivo complemento, permitindo isolar o critério material dos demais”. Por fim, assevera: “Em resumo, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”.

Aroldo Gomes de Matos<sup>16</sup>, tratando dos aspectos da hipótese de incidência do ISSQN, considera que o aspecto material corresponde a: “prestar serviços, como fato econômico ou a situação de fato que dá azo ao nascimento do imposto (obrigação de fazer), exceto os compreendidos no âmbito do ICMS (transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação)”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>17</sup>, ao abordar o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, ressalta que: “O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”.

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 1º, *caput*, acolheu expressamente o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, definido na

---

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 95.

<sup>15</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 301.

<sup>16</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. “O Novo Regramento do ISS Efetuado pela LC 116/2003”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 24.

<sup>17</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 3ª ed. (atual. Conforme a Lei complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003, p. 33.

Constituição Federal de 1988 (CF/1988, art. 156, inc. III, na redação dada pela EC nº 3/1993), ao estabelecer que o ISSQN “tem como fato gerador a prestação de serviços”.

Assim, demonstrado que o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN consiste em prestar serviços, resta esclarecer o que exatamente configura esta situação de fato – prestar serviços.

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>18</sup> consideram que: “o conceito constitucional de *serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de Direito Privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial*”. Adiante, destacam: “o conceito constitucional de serviço tributável somente abrange: a) as obrigações de fazer – e nenhuma outra; (...)”. E concluem: “O conceito de serviço, que compõem a hipótese de incidência do ISS dos Municípios brasileiros, corresponde ao conceito constitucional de serviço, atribuído à competência tributária municipal. Vale dizer, é prestação resultante de obrigação de fazer porque definido como prestação decorrente de fornecimento de trabalho (esforço humano), com conteúdo econômico, em caráter negocial e sob regime de Direito Privado (por empresa ou profissional autônomo, como atividade econômica com objetivo de lucro)”.

Humberto Ávila<sup>19</sup>, ao discorrer também sobre o conceito constitucional de serviço, afirma: “que a CF/88, ao utilizar o termo ‘serviços’ na regra de competência tributária municipal, incorporou o conceito infraconstitucional pré-constitucional de obrigação de fazer, cujo núcleo semântico é o esforço humano empreendido em benefício de outrem. E esse núcleo semântico não pode ser distendido por norma infraconstitucional, sob pena de violar as regras de competência e o princípio federativo, subprodutos da rigidez constitucional e da estrutura federativa, e, com isso, atentar contra a supremacia constitucional”.

---

<sup>18</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “ISS E LOCAÇÃO – Conceito constitucional de serviço – Locação não é serviço: não pode a lei assim considerá-la para efeitos tributários”. *Revista dos Tribunais* vol. 619. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, maio de 1987, pp. 10 e 13.

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. *Leasing* Financeiro: Análise da Incidência”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 124.

Destarte, a doutrina de Direito Tributário entende que o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN – prestar serviços, excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – configura uma obrigação de fazer nos moldes regidos pelo Código Civil.

Apresentada a configuração do aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, cabe, agora, verificar qual a sua implicação sobre a instituição da substituição tributária.

Inicialmente, cumpre destacar que Humberto Ávila<sup>20</sup> considera que o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN gera consequências nos demais aspectos, inclusive, é claro, no aspecto pessoal, no qual está inserida a substituição tributária (conforme será estudado em ponto específico do presente trabalho), afirmando que:

“Interessa notar que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços traz implicações sobre todos os demais aspectos da hipótese de incidência. Se o aspecto material do imposto é a prestação de serviços, todos os demais aspectos deverão refletir essa materialidade: o fato deverá ser considerado como ocorrido *no momento* em que se consuma a prestação do serviço ou de uma fração autônoma sua, caso seja divisível (aspecto temporal); o fato gerador deverá ser considerado praticado *no local* em que ele for prestado (aspecto espacial); o fato gerador deverá ser pago *pelo sujeito* que presta o serviço ou, se razões houver para isso, por aquele que, sem prestar serviço, mantém relação com quem o faz (aspecto pessoal); o imposto deverá incidir *sobre o montante* que corresponder à remuneração paga pela prestação do serviço (aspecto quantitativo). Qualquer afastamento desse aspecto material da hipótese de incidência, mesmo que pela definição dos seus outros aspectos, implica violação da regra constitucional de competência para instituir o imposto sobre serviços.”

Assim, o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN restringe o âmbito de atuação dos legisladores municipais e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN. Com efeito, os legisladores municipais e do Distrito Federal não podem, a pretexto de instituir substituição tributária, fazer com que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza recaia sobre outra materialidade que não corresponda à prestação de serviços que configure obrigação de fazer.

---

<sup>20</sup> ÁVILA, Humberto. “O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 169.

Destarte, por restrição decorrente do aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, a instituição da substituição tributária não pode resultar em incidência do imposto sobre, por exemplo, a atividade de locação de bens móveis, a qual configura uma obrigação de dar e não uma obrigação de fazer, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário nº 116.121/SP<sup>21</sup>.

Em suma, o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN determina que o legislador, ao instituir a substituição tributária, o faça de forma que o imposto continue incidindo única e exclusivamente sobre a prestação de serviços.

---

<sup>21</sup> STF, Tribunal Pleno, RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/Acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11/10/2000, DJ 25/05/2001, p. 00017.

#### 1.4 – O ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Geraldo Ataliba<sup>22</sup>, ao dispor sobre o aspecto temporal da hipótese de incidência, refere: “35.1 A lei continente da h.i. tributária traz a indicação das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis. Esta indicação pode ser implícita ou explícita. Na maioria das vezes é simplesmente implícita”. Adiante, consigna: “35.8 Enfim, é o legislador que discricionariamente estabelece o momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado um fato imponível. E esta indicação legislativa (que pode ser, explícita ou implícita) recebe a designação de aspecto temporal da h.i.”. E conclui: “35.9 Se o legislador se omitir, estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre há aspecto temporal da h.i. Este é, em todos os casos, disposto pelo legislador, ainda que nem sempre explicitamente”.

A Lei Complementar nº 116/2003 não fixou expressamente o aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN, muito embora, em algumas regras da mencionada Lei Complementar seja possível extrair indicações deste aspecto.

Com efeito, ao tratar expressamente do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, a Lei Complementar nº 116/2003 refere, no *caput* do artigo 3º, que o “serviço considera-se prestado e o imposto devido”, indicando que o aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN corresponde ao momento em que a prestação de serviços estiver concluída. Ademais, a expressão “considera-se ocorrido o fato gerador” encontrada nos parágrafos 1º, 2º e 3º, do já mencionado artigo 3º da Lei

---

<sup>22</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 84-85.

Complementar nº 116/2003 também indica que o aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN corresponde ao momento em que a prestação de serviços estiver concluída.

Portanto, a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece implicitamente, mediante indicações existentes em suas regras, que o aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN corresponde ao momento em que a prestação de serviços estiver concluída, o que pode ser confirmado por duas razões.

Primeira, conforme mencionado anteriormente, Geraldo Ataliba<sup>23</sup> considera que, nas definições implícitas, o aspecto temporal da hipótese de incidência corresponde ao momento “em que o fato material descrito ocorre (acontece)”. Sendo assim, por se tratar de ISSQN, cuja materialidade consiste em prestar serviços, o aspecto temporal da hipótese de incidência não poderia ser outro, senão o momento em que se consideram prestados os serviços.

Neste sentido, o entendimento de José Eduardo Soares de Melo<sup>24</sup>, para quem: “Em se tratando de ISS, impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material – prestação de serviços – nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização (conclusão, ou medição por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação de seu aspecto temporal”.

No mesmo sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que considera que o ISSQN torna-se exigível após a ocorrência da prestação de serviços (fato gerador). Tal resta claro no trecho do voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do agravo regimental em agravo de instrumento nº 228.337/PR<sup>25</sup>, proferido nos seguintes termos:

---

<sup>23</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 85.

<sup>24</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 3ª ed. (atual. Conforme a Lei complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003, p. 142.

<sup>25</sup> STF, 1ª Turma, AgR no AI nº 228.337/PR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07/12/1999, DJ 18/02/2000, p. 00058.

“Diversa é a hipótese do ISS. O fato gerador desse tributo é a prestação de serviço e não o recebimento do preço pelo contribuinte. Se o imposto é cobrado após a ocorrência do fato gerador, não há falar em antecipação.”

Segunda, o Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 116, inciso I, que: “Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”.

Pois bem, considerando que a Lei Complementar nº 116/2003, conforme já visto, não disciplinou expressamente o aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN, e, em decorrência, não dispôs em sentido contrário ao que estabelecido na regra do artigo 116, inciso I, do Código Tributário Nacional, e que o ISSQN constitui imposto exigido em decorrência de uma situação de fato – prestação de serviços –, o aspecto temporal da hipótese de incidência não pode ser outro a não ser aquele momento em que os serviços possam ser considerados prestados.

Aires F. Barreto<sup>26</sup> constata esta situação, ressaltando: “Considerada a dicotomia posta pelo CTN, o ISS é imposto que se classifica entre os exigíveis em virtude de uma situação de fato. Com efeito, o ISS é devido pelo fato prestar serviço e não pelo negócio jurídico de que decorre a prestação. O que releva considerar não é a causa jurídica, mas a atividade material em que consiste o serviço. Serviço é fato, nada obstante sua compreensão possa ser iluminada pelo contrato”.

A doutrina de Direito Tributário, ao tratar do aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN, distingue os serviços em duas espécies, a saber: fracionáveis e não fracionáveis.

De acordo com Aires F. Barreto<sup>27</sup>: “os fatos suscetíveis de dar origem à incidência de ISS precisam ser desdobrados em fracionáveis e não fracionáveis. Essa bipartição é crucial porque se o fato for fracionável, o aspecto temporal pode ser tido por completado quando da ultimação de cada fração. Se, inversamente, não puder ser

---

<sup>26</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 307.

<sup>27</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 308.

seccionado esse imposto só se tornará exigível quando da integral conclusão do fato”. O autor explica que: “A eventual partição permitirá se constate a existência de vários fatos parciais, cada qual encerrando as circunstâncias necessárias e ao mesmo tempo suficientes para o surgimento da obrigação tributária. Sempre que a segmentação dos fatos se revelar viável sem perda de sua inteireza (e configurar uma prestação de serviço) ocorrerão tantos fatos tributários quantas forem as decomposições que se fizerem possíveis”. E aduz: “O fracionamento pode consistir em etapas, fases ou trechos ou, ainda, em períodos de tempo”.

Importante observar que o aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN, que, conforme já visto, corresponde ao momento em que a prestação de serviços estiver concluída, é o mesmo para os serviços fracionáveis e para os não fracionáveis. De fato, o que a doutrina de Direito Tributário ressalta é que, nos serviços não fracionáveis, a identificação do momento da ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN é mais fácil. Ao passo que, nos serviços fracionáveis, a dificuldade para esta identificação é maior. No caso dos serviços fracionáveis, Aires F. Barreto<sup>28</sup> considera que: “o fato tributário tem-se por ocorrido num certo átimo, em virtude da segmentação da obrigação, efetuada tão-só para efeitos tributários. Para tanto, a lei poderá optar por considerar ocorrido o fato tributável pelo ISS no momento da conclusão de uma etapa ou de um período”.

Apresentada a configuração do aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN, cumpre, agora, analisar qual a sua implicação sobre a instituição da substituição tributária.

O aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN, assim como o aspecto material, restringe o âmbito de atuação dos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária. Com efeito, os legisladores dos Municípios e do Distrito Federal ao instituírem a substituição tributária não podem desconsiderar que o ISSQN somente se torna devido após a prestação de serviços estar concluída, ou seja, a substituição tributária não pode significar a exigência do ISSQN antes da ocorrência da prestação de serviços.

---

<sup>28</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 308.

Geraldo Ataliba<sup>29</sup>, tratando do aspecto temporal da hipótese de incidência, visualiza esta restrição à atuação do legislador no que concerne a instituição da substituição tributária, afirmando: “35.10 Há um limite constitucional intransponível à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, a). Daí a inconstitucionalidade das antecipações de tributos (algumas vezes camufladas sob a capa da substituição tributária)”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>30</sup> também considera: “Inaceitável a determinação legal de ser recolhido o ISS antecipadamente à prestação de serviço, mesmo na hipótese de ser inequívoca a proximidade de sua ocorrência, e ainda que se pondere estar indissociável do fato imponível, ou mesmo estando diante de sua inequívoca proximidade”.

Aires F. Barreto<sup>31</sup> sintetiza: “Em suma, no nosso sistema tributário não se tolera a exigência de tributo, antes da ocorrência do fato gerador. Normas legais que prevejam a incidência de ISS, antes de concretizada a prestação de serviços, são inválidas, por descompassadas com o sistema. O aspecto temporal é condicionado ao perfazimento do critério material. Inexistente ou não exaurido o fato prestar serviço não é válida a eleição de qualquer átimo antecedente, como demarcador do aspecto temporal da hipótese de incidência”.

Além da doutrina de Direito Tributário, a jurisprudência também considera ilegítima a exigência do ISSQN antecipadamente à efetiva ocorrência da prestação de serviços. Neste sentido, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso especial nº 159.861/SP<sup>32</sup>, a qual restou ementada nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO - ISS - DIVERSÕES PÚBLICAS - FATO GERADOR - ARTIGOS 114 E 116 DO CTN.

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 85.

<sup>30</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 3ª ed. (atual. Conforme a Lei complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003, p. 145.

<sup>31</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 313.

<sup>32</sup> STJ, 1ª Turma, REsp nº 159.861/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 13/10/1998, DJ 14/12/1998, p. 109.

1. O fato gerador do ISS reside na efetiva prestação de serviço, definido em lei complementar, constante da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68.
2. Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponible se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela prévia dos bilhetes pelo município.”

Em suma, o aspecto temporal da hipótese de incidência do ISSQN determina que o legislador, ao instituir a substituição tributária, o faça de forma que o imposto somente passe a ser exigível após a prestação de serviços estar concluída.

Por fim, cabe ressaltar que, conforme será estudado em ponto específico do presente trabalho, o ISSQN é incompatível com a substituição tributária para frente ou progressiva regida pela norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, isto quer dizer que os legisladores dos Municípios e do Distrito Federal não podem instituir substituição tributária para frente ou progressiva no ISSQN e passar a exigir o imposto antes da prestação de serviços estar concluída.

## 1.5 – O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Geraldo Ataliba<sup>33</sup>, abordando o aspecto espacial da hipótese de incidência, afirma: “40.1 Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar – contidas explícita ou implicitamente na h.i. – relevantes para a configuração do fato imponible”. Ademais, ressalta que: “as conotações espaciais da hipótese de incidência são decisivas para a conformação do fato imponible”. E, ao final, considera: “40.8 Se a lei nada disser, estará implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible. Dentro de certos limites, a lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos imponíveis ocorridos em lugares diferentes (desde que no território do legislador)”.

A Lei Complementar nº 116/2003 disciplinou o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, em seu artigo 3º, o qual corresponde, em regra geral, ao “local do estabelecimento prestador” ou, na falta deste, ao “local do domicílio do prestador”. De fato, o *caput* do mencionado artigo 3º dispõe que o “serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”.

O artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 considera como “estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”.

---

<sup>33</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 93-94.

A regra geral de determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, prevista no *caput* do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, é excepcionada nas situações descritas nos incisos I a XXII, e parágrafos 1º a 3º, do referido artigo 3º. Nestas situações, que, reitera-se, configuram exceção à regra geral, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN deixa de corresponder ao “local do estabelecimento prestador” ou, na falta deste, ao “local do domicílio do prestador”, e passa a ser o local “do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado” (LC nº 116/2003, art. 3º, inc. I)<sup>34</sup>; o local da prestação dos serviços (LC nº 116/2003, art. 3º, incs. II a XIX); o local “do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado” (LC nº 116/2003, art. 3º, inc. XX); o local “da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização ou administração” (LC nº 116/2003, art. 3º, inc. XXI); o local “do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário” (LC nº 116/2003, art. 3º, inc. XXII); “em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não” (LC nº 116/2003, art. 3º, § 1º); “em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada” (LC nº 116/2003, art. 3º, § 2º).

Importante ressaltar que o parágrafo 3º do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 também adota a regra geral, ao estabelecer que o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN corresponde ao “local do estabelecimento prestador”.

A definição do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN na regra inscrita no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, e, anteriormente, no artigo 12 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, atualmente revogado pela mencionada Lei Complementar nº 116/2003, divide a doutrina de Direito Tributário em duas correntes.

---

<sup>34</sup> O art. 3º, inc. I, da LC nº 116/2003, defini o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN que recai sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, ou seja, sobre a importação de serviços. Este tema relativo à incidência do ISSQN sobre a importação de serviços será abordado em outro ponto do presente trabalho.

Uma destas correntes, representada, em especial, por Aires F. Barreto, Gerado Ataliba, Marçal Justen Filho e Roque Antônio Carrazza, partindo do pressuposto de que o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, extraído do Texto Constitucional, é o local da prestação dos serviços, considera inconstitucionais as regras que estabelecem ou estabeleciam outros locais que não o da prestação de serviços como aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN. Assim, para estes autores, seria inconstitucional o disposto no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 na parte em que estabelece, como regra geral, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN como sendo o “local do estabelecimento prestador” ou, na falta deste, o “local do domicílio do prestador” (LC nº 116/2003, art. 3º, *caput*), e na parte em que prevê exceções à regra geral que não correspondam ao local da prestação dos serviços (LC nº 116/2003, art. 3º, incs. XX, XXI e XXII, §§ 1º e 2º).

Aires F. Barreto<sup>35</sup>, mencionando contar com o apoio de Geraldo Ataliba, afirma que: “Há muito tempo, minoritariamente, mas com o aval de Geraldo Ataliba, vimos defendendo que o ISS, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, só pode ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, pensamos que o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 é inconstitucional, por invasão da área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Com efeito, a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário repudia, que os serviços prestados no Município ‘A’ possam ser tributados pelo Município ‘B’, apenas por estar neste último o ‘estabelecimento prestador’”. E complementa: “Admissão da espécie parece atribuir à lei municipal eficácia extraterritorial, é dizer, supor que a lei de um Município possa ser eficaz em outro, afastando a competência deste, no qual foram prestados os serviços”.

Marçal Justen Filho<sup>36</sup> também entende que: “Considerando a natureza da materialidade da hipótese de incidência do ISS, o aspecto espacial apenas poderia ser um único: o local da efetiva prestação dos serviços”.

---

<sup>35</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 321 e 327.

<sup>36</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. “ISS no tempo e no espaço”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2. São Paulo: Dialética, novembro de 1995, p. 63.

Roque Antonio Carrazza<sup>37</sup>, analisando a então vigente regra inscrita no artigo 12 do Decreto-lei nº 406/1968, afirma: “com convicção, que, a despeito do comando interserto no art. 12, do Decreto-lei 406/68, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é sempre devido (e não só no caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado”.

A outra corrente doutrinária, a qual se contrapõe ao entendimento de que o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN não poderia ser outro, a não ser o local da prestação dos serviços, considera possível que, mediante lei complementar, a matéria seja disciplinada e outros locais venham a ser previstos como aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN.

Neste sentido, o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>38</sup>, para quem: “Nada impede, desde que a matéria seja disciplinada por lei complementar, que a lei do município A alcance atividades realizadas fora de seu território. Critérios definidores da competência tributária constituem opções para o legislador (complementar), que vem delimitar a aplicação da lei, v.g., os seguintes princípios: da *lex rei sitae* (do lugar onde se encontra a coisa); *lex loci actus* (do lugar onde se realiza o ato ou a fato); *lex loci executori* (do lugar onde se cumpre a obrigação); *lex domicilli* (do lugar da residência habitual da pessoa); etc.”.

Sérgio Pinto Martins<sup>39</sup>, referindo-se ao artigo 12 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, também entende que: “O art. 12 do Decreto-lei 406/68 não contraria a Constituição. A Lei Magna apenas determina que a lei complementar defina os serviços submetidos ao ISS (art. 156, III), além de dispor sobre conflitos de competência entre pessoas jurídicas tributantes (art. 146, I). A regra constante da alínea ‘a’, do art. 12 do citado Decreto-lei constitui exceção ao princípio da territorialidade, não sendo incompatível com a Constituição”.

<sup>37</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. “Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68”. *Revista de Direito Tributário* nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro/dezembro de 1978, p. 158.

<sup>38</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 484.

<sup>39</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 230.

Analisando os fundamentos apresentados pelas duas correntes doutrinárias, é possível constatar que são mais consistentes os argumentos defendidos pelos autores que entendem que o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, extraído do Texto Constitucional, é o local da prestação dos serviços.

Com efeito, considerando que, conforme já tratado anteriormente, o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN corresponde à prestação de serviços, não resta dúvida de que é o local onde ocorre esta prestação de serviços que importa para fins de determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, e não outros locais, tais como o “local do estabelecimento prestador” ou, na falta deste, o “local do domicílio do prestador” (LC nº 116/2003, art. 3º, *caput*). Em síntese, em decorrência do próprio aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN – prestação de serviços –, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN deveria corresponder ao local da prestação dos serviços.

Ademais, admitir que lei complementar possa autorizar os legisladores municipais e do Distrito Federal a instituírem leis que tratem do ISSQN, cuja aplicação e efeitos poderão ocorrer além dos limites territoriais dos próprios Municípios e do Distrito Federal, não é razoável diante das normas inscritas nos artigos 30, inciso III, e 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, pois nem mesmo lei complementar, que disponha sobre conflitos de competência (CF/1988, art. 146, inc. I) ou que veicule normas gerais em matéria de legislação tributária (CF/1988, art. 146, inc. III), pode ampliar a competência dos Municípios e do Distrito Federal para tributar serviços prestados fora de seus territórios.

Contudo, mesmo considerando que, pela Constituição Federal de 1988, o local da prestação dos serviços deveria ser definido como aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, o fato é que o disposto no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, na parte em que estabelece, como regra geral, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN como sendo o “local do estabelecimento prestador” ou, na falta deste, o “local do domicílio do prestador” (LC nº 116/2003, art. 3º, *caput*), e na parte em que prevê exceções à regra geral que não correspondam ao local da prestação dos serviços (LC nº 116/2003, art. 3º, incs. XX, XXI e XXII, §§ 1º e 2º), não foi, até o presente momento, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Assim,

até agora, o artigo 3º, *caput*, incisos XX, XXI e XXII, e parágrafos 1º e 2º, da Lei Complementar nº 116/2003, constituem regras válidas, vigentes e que devem ser observadas pelos legisladores municipais e do Distrito Federal na instituição das leis que tratem do ISSQN.

Outra questão atinente ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN abordada pela doutrina de Direito Tributário se refere ao vínculo entre o mencionado aspecto espacial e a competência dos Municípios para instituir o imposto.

Marçal Justen Filho<sup>40</sup> estabelece, com muita propriedade, este vínculo, dispondo: “Definir o local em que se concretiza o fato impositivo significa determinar a competência para sua tributação”.

Aires F. Barreto<sup>41</sup>, tratando dos limites da competência da lei municipal instituidora do ISSQN, estabelece a conjugação do aspecto material com o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, afirmando: “Um dos indelévels traços dos Estados federativos é, precisamente, o de possuírem os entes que o integram competências materialmente delimitadas também em razão de um critério territorial”. E complementa: “A evitação da pluralidade de incidências se dá porque a Constituição, pelo prestígio de um critério territorial, circunscreve o perímetro da eficácia das leis ao território de cada um dos entes, que receberam idêntica competência tributária. É o critério do *situs*, que consiste em limitar a irradiação da eficácia da lei ao território do ente considerado (Estado-membro, Distrito Federal e Município)”. O autor assevera, ainda, que: “Quando se tem em mira a União, a questão da competência se exaure pelo exame do critério material. Todavia, diante de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, impõe-se agregar um segundo critério: o territorial. Tirante a União, as competências das pessoas político-constitucionais só podem ser validamente exercidas se i) versarem as matérias descritas na outorga de competência e, além disso, se ii) forem aplicadas dentro dos limites dos seus respectivos territórios”. E considera que: “Se a lei municipal estabelece um compromisso entre um fato tributário e um

---

<sup>40</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. “ISS no tempo e no espaço”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2. São Paulo: Dialética, novembro de 1995, p. 63.

<sup>41</sup> BARRETO, Aires F. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, pp. 20-21.

determinado local (sempre no território municipal), é óbvio que o acontecimento de qualquer fato, fora do Município considerado, nunca poderá ser um fato tributário”.

Outros temas relacionados ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, os quais tem sido, recentemente, tratados pela doutrina de Direito Tributário são aqueles relativos à incidência do ISSQN “sobre o serviço proveniente do exterior do País” (LC nº 116/2003, art. 1º, § 1º) e a não incidência do ISSQN sobre “as exportações de serviços para o exterior do País” (LC nº 116/2003, art. 2º, inc. I). Estas duas específicas hipóteses de incidência e de não incidência do ISSQN são denominadas pela doutrina de Direito Tributário, respectivamente, de importação de serviços do exterior e de exportação de serviços para o exterior. A importação de serviços do exterior será analisada, mais detidamente, no ponto do presente trabalho que trata da substituição tributária compulsória prevista na regra inscrita no parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

No que refere à exportação de serviços para o exterior, a norma prevista no artigo 156, parágrafo § 3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, remete à lei complementar a tarefa de excluir do campo de incidência do ISSQN as “exportações de serviços para o exterior”.

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 2º, inciso I, afastou a incidência do ISSQN sobre “as exportações de serviços para o exterior do País”, mas ressalvou, no parágrafo único do mencionado artigo 2º, que “não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

Luís Eduardo Schoueri<sup>42</sup>, abordando a regra inscrita no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003, refere que: “A tributação de serviços para o exterior, complementada por sua não-incidência sobre ‘as exportações de serviços para o exterior do País’ (artigo 2º, I), reflete a opção, pelo legislador complementar, pela tributação dos serviços segundo o regime do destino”. Mais adiante, tratando do conceito de exportação

---

<sup>42</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. “ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 100. São Paulo: Dialética, janeiro de 2004, pp. 39 e 45.

de serviços, o autor consigna que: “No que se refere à exportação de serviços, constata-se que ali não se enquadram, a teor do parágrafo único do artigo 2º, ‘os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior’. Nota-se, pois, que para que um serviço se caracterize como exportado, é irrelevante sua fonte de pagamento. Por outro lado, para que se descaracterize a exportação, é necessário, *cumulativamente*, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique seu resultado. Assim, ainda que o serviço se desenvolva no País, não fica descaracterizada a exportação, desde que seu resultado se verifique no exterior. De igual modo, o serviço desenvolvido no exterior por empresa sediada no País será considerado exportação, ainda que seu resultado se verifique no País”.

Apresentada a configuração do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, cabe, agora, analisar qual a sua implicação sobre a instituição da substituição tributária.

Inicialmente, cumpre referir que Humberto Ávila<sup>43</sup> reconhece que o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN influencia na instituição da substituição tributária, da seguinte forma:

“A atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao tomador do serviço causa problema nos casos em que o tomador do serviço está localizado em determinado Município e o prestador do serviço está situado em outro. A Lei Complementar nº 116/03, exatamente por esta razão, só considerou responsáveis os tomadores de serviços nos casos em que os serviços são necessariamente prestados no Município onde eles se localizam. Com efeito, os serviços listados no inciso II, do § 2º, do artigo 6º, são serviços cuja prestação é vinculada fisicamente ao território do Município onde se localiza a pessoa jurídica tomadora do serviço.

O problema só surge se o tomador estiver localizado num Município diferente daquele em que o serviço for prestado. Por isso mesmo, as hipóteses em que a Lei Complementar nº 116/03 considera ocorrido o fato gerador no local da prestação do serviço são as mesmas em que ela atribui responsabilidade pelo recolhimento do tomador do serviço. A única exceção é o serviço de acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo, caso em que poderá haver incongruência entre o local onde se situa o estabelecimento da pessoa jurídica tomadora do serviço e o local onde o serviço é prestado.”

---

<sup>43</sup> ÁVILA, Humberto. “O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 179-180.

Destarte, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN restringe o âmbito de atuação dos legisladores municipais e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN. Com efeito, os legisladores municipais e do Distrito Federal não podem, a pretexto de instituir substituição tributária, exigir para os seus Municípios ou para o Distrito Federal imposto que, a toda evidência, somente é devido para outros Municípios ou mesmo para o Distrito Federal.

Com efeito, o legislador ao instituir a substituição tributária não pode desconsiderar que, de acordo com o artigo 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, corresponde, em regra geral, ao “local do estabelecimento prestador” ou, na falta deste, ao “local do domicílio do prestador”. Além disso, deverá observar que nas situações descritas nos incisos I a XXII, e parágrafos 1º a 3º, do referido artigo 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN corresponde ao local “do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado” (LC nº 116/2003, art. 3º, inc. I); ao local da prestação dos serviços (LC nº 116/2003, art. 3º, incs. II a XIX); ao local “do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado” (LC nº 116/2003, art. 3º, inc. XX); ao local “da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização ou administração” (LC nº 116/2003, art. 3º, inc. XXI); ao local “do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário” (LC nº 116/2003, art. 3º, inc. XXII); a “cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não” (LC nº 116/2003, art. 3º, § 1º); e a “cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada” (LC nº 116/2003, art. 3º, § 2º).

Contudo, Aires F. Barreto<sup>44</sup> constata que são comuns os casos de instituição de substituição tributária pelos Municípios, nos quais as restrições estabelecidas pelo aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN não são observadas. Com efeito, o autor considera que:

---

<sup>44</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 360-361.

“Essas cautelas não vêm sendo adotadas pelos Municípios que, freqüentemente, têm previsto ‘substituições tributárias’ incabíveis, cujo propósito não é outro senão o de fraudar a hipótese de incidência do ISS, por via do seu aspecto espacial.

E agora, a questão agravar-se-á em virtude da faculdade prevista no art. 6º e seus parágrafos, da Lei Complementar 116/2003, que autoriza aos Municípios e ao Distrito Federal a criarem a responsabilidade tributária por substituição, seja em caráter total ou parcial, independentemente de ter sido efetuada a retenção do imposto. Deveras, esse dispositivo possibilita a criação de onerosas e vexatórias exigências, insuportáveis mesmo para o mais paciente e conformado contribuinte. Deturpa o mecanismo excepcional da substituição. O Município em que estiver situado o estabelecimento prestador até mesmo nos casos em que, em face da LC 116/2003, o ISS se considera devido no local da prestação (cf. incisos do art. 3º), seguramente, pretenderá imposto, invocando aquele fato; o Município no qual o serviço for prestado elegerá o tomador como substituto. Com efeito, para receber o preço (fruto da prestação de serviços) o prestador terá que se sujeitar à retenção, caso prevista na lei municipal. Concomitantemente, ver-se-á obrigado a pagar ISS no Município em que estiver seu estabelecimento prestador. Pagará cá e lá. Aliás, os Municípios, mais especialmente os de grande porte – que mais deveriam primar pela lisura de comportamento, pela boa-fé, pela não-armadilha contra os contribuintes -, agem, com manifesta má-fé, na seguinte conformidade: se o serviço é prestado fora de suas linhas, exigem o ISS, sob a alegação de que nele está o estabelecimento prestador; se, diversamente, o serviço é prestado dentro dos seus limites, mas por empresa cujo estabelecimento prestador está em outro Município, exigem ISS, sob o fundamento de que prevalece o local da prestação. E o pobre do contribuinte tem que pagar a ambos, pena de autuação e, em muitos casos, até de inviabilização do exercício de sua atividade.

Não é pessimista a afirmação de que se terá implantado verdadeiro caos nessa matéria. Essa sistemática ampliará a já precária segurança dos contribuintes, que ficarão sujeitos à dupla oneração. Serão compelidos a recolher o tributo, duas vezes: a) uma no Município da prestação, inclusive com retenção na fonte, do valor do imposto, pelos tomadores ou intermediários nele localizados e b) outra no Município em que localizados seus estabelecimentos prestadores.

O propósito de arrecadar mais, a qualquer custo, vem exacerbando o já elevado grau de desprezo aos direitos e garantias dos contribuintes. Espera-se que o Poder Judiciário ponha cobro a esses desmandos.”

Para evitar as distorções vislumbradas por Aires F. Barreto, nos termos acima transcritos, torna-se necessário identificar claramente como operam as restrições estabelecidas pelo aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN à instituição da substituição tributária no mencionado imposto, as quais não podem ser desconsideradas pelos legisladores municipais e do Distrito Federal.

Inicialmente, cumpre ressaltar que conforme será analisado em ponto específico do presente trabalho, as regras jurídicas aplicáveis ao contribuinte (substituído) devem ser obrigatoriamente consideradas no momento do surgimento da obrigação tributária principal. Por esta razão, é em relação ao contribuinte (substituído) que devem ser cotejados os aspectos da hipótese de incidência do ISSQN. Assim, as regras que definem o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, consideradas em relação à pessoa do contribuinte (substituído), é que delimitarão o âmbito de atuação dos legisladores municipais ou do Distrito Federal na instituição da substituição tributária.

Com efeito, partindo da pessoa do contribuinte (substituído), analisando, a seguir, as regras que definem o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, será possível definir para qual Município o ISSQN será devido. Definido o Município que, pela consideração do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, pode exigir o ISSQN, resta claro que, em relação a esta exigência tributária, poderá ser instituída hipótese de substituição tributária, que obrigará todos os responsáveis (substitutos tributários) que nele estiverem localizados. Aqueles que poderiam estar enquadrados como responsáveis (substitutos tributários), mas que não estão localizados no Município que instituiu a hipótese de substituição tributária, não são responsáveis (substitutos tributários) pelo simples fato de não estarem localizados no mencionado Município.

Neste sentido, o entendimento de Aires F. Barreto<sup>45</sup> que considera que a substituição tributária somente obriga os responsáveis (substitutos tributários) que estão localizados no Município para o qual o ISSQN é devido, afirmando: “Ora, se a descrição, em lei, do fato ‘prestar serviços’ só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro do território do Município respectivo (ou do Distrito Federal), segue-se, inexoravelmente e com maior razão, que a responsabilidade do ISS, seguida, ou não, de retenção na fonte, só pode ser criada em relação a tomadores de serviços cujos fatos jurídico-tributários tenham ocorrido no próprio Município em que se localizam”.

---

<sup>45</sup> BARRETO, Aires F. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 22.

O procedimento de exame da possibilidade e dos limites da instituição da substituição tributária no ISSQN, ambos determinados pelo aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto, proposto no presente trabalho, pode ser representado esquematicamente da seguinte forma:

Contribuinte (substituído) ► regras que definem o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, consideradas em relação ao contribuinte (substituído) ► definição do Município para o qual o ISSQN será devido ► este Município pode instituir hipótese de substituição tributária, que obrigará todos os responsáveis (substitutos tributários) que nele estiverem localizados.

Ademais, o procedimento de exame da possibilidade e dos limites da instituição da substituição tributária no ISSQN, ambos determinados pelo aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto, proposto no presente trabalho, pode ser melhor compreendido com a apresentação de dois exemplos.

No primeiro exemplo, o contribuinte (substituído) “X” é prestador de serviços de laboratórios (subitem 4.03 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003) com estabelecimento prestador situado no Município “A”. A regra que define o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, considerada em relação ao contribuinte (substituído) “X”, neste caso está prevista no artigo 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003, ou seja, corresponde ao Município “A” (“local do estabelecimento prestador”). Assim, resta definido que o ISSQN será devido para o Município “A”. Portanto, o Município “A” pode instituir hipótese de substituição tributária, que obrigará todos os responsáveis (substitutos tributários) que nele estiverem localizados. Desta forma, os tomadores ou intermediários dos serviços de laboratórios prestados pelo contribuinte (substituído) “X”, todos localizados no Município “A”, que, por ventura, forem designados pela legislação do Município “A” como responsáveis (substitutos tributários), estarão obrigados a reter e recolher o ISSQN incidente na mencionada prestação de serviços de laboratórios. Por outro lado, os tomadores ou intermediários dos serviços de laboratórios prestados pelo contribuinte (substituído) “X”, todos localizados fora do Município “A”, não podem ser designados pela legislação do Município “A” como responsáveis (substitutos tributários) e não estarão obrigados a reter e recolher o ISSQN incidente na prestação de serviços de laboratórios.

No segundo exemplo, o contribuinte (substituído) “X” é prestador de serviços de jardinagem (subitem 7.11 da Lista de serviços anexa à LC nº 116/2003), com estabelecimento prestador situado no Município “A”, e, no caso, com prestação de serviços executada no Município “B”. A regra que define o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, considerada em relação ao contribuinte (substituído) “X”, neste caso, está prevista no artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 116/2003, ou seja, corresponde ao Município “B” (“local da execução da jardinagem” – local da prestação dos serviços). Assim, resta definido que o ISSQN será devido para o Município “B”. Portanto, o Município “B” pode instituir hipótese de substituição tributária, que obrigará todos os responsáveis (substitutos tributários) que nele estiverem localizados. Desta forma, os tomadores ou intermediários dos serviços de jardinagem prestados pelo contribuinte (substituído) “X”, todos localizados no Município “B”, que, por ventura, forem designados pela legislação do Município “B” como responsáveis (substitutos tributários), estarão obrigados a reter e recolher o ISSQN incidente na mencionada prestação de serviços de jardinagem. Por outro lado, os tomadores ou intermediários dos serviços de jardinagem prestados pelo contribuinte (substituído) “X”, todos localizados fora do Município “B”, não podem ser designados pela legislação do Município “B” como responsáveis (substitutos tributários) e não estarão obrigados a reter e recolher o ISSQN incidente na prestação de serviços de jardinagem.

Em síntese, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN obsta que o legislador, ao instituir a substituição tributária, passe a exigir para o seu Município ou para o Distrito Federal imposto que não lhe é devido.

## 1.6 – O ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Geraldo Ataliba<sup>46</sup>, abordando o aspecto pessoal da hipótese de incidência, afirma: “29.1 O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força de lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.”. Ao final, resume: “devemos dizer que o aspecto pessoal é o atributo da h.i. que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”.

De acordo com Geraldo Ataliba<sup>47</sup>: “30.1 Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Essa designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal”. O autor considera que: “30.4 Sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária. Nestes casos (regra geral), a lei não precisa ser expressa na designação do sujeito ativo. Se nada disser, entende-se que o sujeito ativo é a pessoa titular da competência tributária. Em outras palavras: a regra geral é que o sujeito ativo é a pessoa cuja lei criou a h.i. (no Brasil, União Federal, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios). Está ele implícito na h.i., não havendo necessidade de que seja sua indicação formulada explicitamente”.

---

<sup>46</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 72 e 74.

<sup>47</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 75.

O aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISSQN, no que refere à definição expressa dos Municípios como sujeitos ativos da obrigação tributária, está disposto na norma prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, a qual estabelece que:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 1º, também definiu os Municípios e o Distrito Federal como sujeitos ativos do ISSQN, dispondo que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é: “de competência dos Municípios e do Distrito Federal”.

Destarte, em decorrência da norma prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, e da regra inscrita no artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, os sujeitos ativos do ISSQN são os Municípios e o Distrito Federal.

Quanto à sujeição passiva, na qual se insere a substituição tributária como modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), a qual constitui objeto do presente trabalho e, por isso, será objeto de estudo aprofundado em ponto específico deste trabalho, cumpre destacar alguns aspectos e relacioná-los com o ISSQN, o que será feito a seguir.

Inicialmente, conforme muito bem constatado por Renato Lopes Becho<sup>48</sup>: “A primeira pergunta que surge é se há liberdade de escolha, por parte do legislador infraconstitucional, de quem será o sujeito passivo tributário. A Constituição já traz o sujeito passivo dos impostos discriminados, traz os dados para sua identificação ou é mero referencial para o legislador ordinário? A resposta a essa indagação é fundamental para posicionar qualquer autor que busque aprofundar-se no tema da sujeição passiva”.

---

<sup>48</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 68.

Geraldo Ataliba<sup>49</sup> afirma que: “29.2 O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o ‘destinatário constitucional tributário’ (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (art. 145, parágrafo 1º, C.F.)”. Adiante o autor consigna que: “29.4 O legislador é que, explícita ou implicitamente designa, os sujeitos da obrigação tributária, na conformidade do desígnio constitucional”.

Hector Villegas<sup>50</sup>, o qual foi referido por Geraldo Ataliba, considera que o destinatário legal tributário: “**é o personagem envolvido e incluído, participe no acontecimento do fato imponible e a quem uma norma jurídica obriga a sofrer a carga do tributo, ligada, com consequência, à hipótese de incidência condicionante**”. Adiante, explica que: “Por que o chamamos assim? **Destinatário**, porque a ele está destinada a carga econômica do tributo. E, como acabei de dizer, quando o legislador construiu a hipótese de incidência, a ele teve em conta, à sua capacidade de contribuir. E não à de qualquer outra pessoa. Dizemos **legal** porque a carga impositiva vai contra o seu patrimônio, não pela via econômica da transação – e isso eu quero que fique bem claro – mas por uma via legal, (...)”. E, ao final, esclarece que: “Se a hipótese de incidência diz ‘venda’, o destinatário legal tributário é o vendedor; se a hipótese de incidência diz ‘aquisição’, ‘compra’, o destinatário legal é o comprador. Depende da descrição objetiva da hipótese de incidência”.

Roque Antonio Carrazza<sup>51</sup> afirma que:

“A Constituição brasileira, ainda que de modo implícito, aponta o *sujeito passivo possível* de cada tributo, isto é, a pessoa que poderá ser colocada, pela lei, na contingência de efetuar seu pagamento. Em tese, deve ser colocado nesta contingência, quem faz nascer o tributo,

<sup>49</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 72 e 73.

<sup>50</sup> VILLEGAS, Hector. “Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária”. Publicação das notas taquigráficas da aula magna e dos debates ocorridos no dia 08/12/1973, no IV Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo. *Revista de Direito Público* n° 30. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho/agosto de 1974, pp. 274, 275 e 294.

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. “Prefácio”. In: BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 7-8.

realizando seu *fato imponible* (fato gerador ‘in concreto’). Esta idéia, aliás, transparece cristalina no próprio *Código Tributário Nacional*, quando, em seu art. 121, parágrafo único, I, estabelece que o contribuinte é aquele que tem ‘relação pessoal e direta’ com o *fato imponible*.

Apenas o realizador do *fato imponible* – esta a regra geral – deve ter seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação.

Já estamos percebendo, portanto, que o legislador não pode, tendo em vista apenas facilitar ou ampliar a arrecadação, considerar sujeito passivo tributário, pessoa desvinculada do *fato imponible*.

Observe-se, a propósito, que a Constituição sinaliza quem, ocorrido o *fato imponible*, poderá ser compelido a ocupar a posição de sujeito passivo tributário: é a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a *materialidade da hipótese de incidência* (*fato gerador* ‘in abstracto’) do tributo.

Desdobrando a idéia, o sujeito passivo está sempre coligado ao critério material (ao objeto) do tributo, que é posto na Constituição. Assim, por exemplo, se o tributo, nos termos da Constituição, nasce da obtenção de rendimentos, seu sujeito passivo só pode ser quem os auferir; se o tributo, ainda nos termos da Constituição, nasce da importação de produtos, seu sujeito passivo só pode ser quem os promove; se o tributo, sempre nos termos da Constituição, nasce de operações mercantis, seu sujeito passivo só pode ser quem as pratica; e assim avante.

Há, pois, uma conexão necessária e inafastável entre a materialidade do tributo e seu sujeito passivo. De fato, se o critério material da exação é composto por um verbo e seu complemento (v.g., exportar produto) e se o verbo designa uma ação (ou um estado) da pessoa, não há como desvincular uma coisa da outra”.

Renato Lopes Becho<sup>52</sup> expressa que comunga: “com a doutrina que vê na Constituição Federal os dados para se extrair cientificamente o sujeito passivo”. E vai além: “até a afirmação de que o sujeito passivo está delimitado claramente na Carta, (...)”.

Destarte, o que se constata é que a doutrina de Direito Tributário, com base nas normas postas na Constituição Federal de 1988, identifica o “destinatário constitucional tributário”, ou seja, aquela pessoa que deve ser designada pelo legislador infraconstitucional como sendo o sujeito passivo, pelo simples fato de que é esta pessoa que realiza o *fato imponible*. Assim, o legislador infraconstitucional não dispõe de ampla liberdade para designar o sujeito passivo.

---

<sup>52</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 77.

No que se refere ao ISSQN, considerando que, conforme referido anteriormente, o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, o qual pode ser extraído da norma prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, consiste em prestar serviços, excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o “destinatário constitucional tributário” é o prestador de serviço, o qual deve ser designado pelo legislador infraconstitucional como sujeito passivo direto (contribuinte).

Sobre a sujeição passiva direta – contribuinte – (CTN, art. 121, § único, inc. I), Geraldo Ataliba<sup>53</sup> afirma que: “32.1 Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”. No que toca aos impostos, o autor considera que: “32.8 Nos impostos, o sujeito passivo é alguém de alguma forma relacionado com o fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de modo que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada”.

Aires F. Barreto<sup>54</sup> entende que somente pode ser sujeito passivo direto (contribuinte): “No caso do ISS, os que prestam serviços. E, assim mesmo, em relação a cada prestação, concretamente considerada”. Justifica o seu entendimento assim: “A Constituição de 1988 adota, explicitamente, em caráter de ‘princípio geral’ do sistema tributário, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º). Segundo esse imperativo preceito, ‘...os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...’ Equivale a dizer: esse preceito está impondo que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um fato, ligado ao contribuinte, que revele sua capacidade contributiva. Esse fato deve ser um ‘fato signo presuntivo de riqueza’ (Alfredo Becker) do contribuinte e não de terceiro. Logo, a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que o provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem. Quando se tem em mira o ISS, quem preenche esses requisitos é o prestador de serviço”. E complementa: “Ao prever a

---

<sup>53</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 72, 77 e 79.

<sup>54</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 354.

Constituição de 1988 que os Municípios podem ‘instituir imposto sobre serviço de qualquer natureza’ (art. 156, III) está, implicitamente, mas com igual valor estabelecendo também que o sujeito onerado (cujo patrimônio será gravado) é, tão-só, o prestador de serviço”.

Destarte, a doutrina de Direito Tributário ressalta que, em decorrência, principalmente, das normas previstas nos artigos 145, parágrafo 1º, e 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, este último na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, o aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISSQN, no que refere à delimitação do sujeito passivo direto (contribuinte) da obrigação tributária, deve corresponder ao prestador de serviço.

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 5º, acatou a determinação das normas da Constituição Federal de 1988 (CF/1988, art. 149, § 1º, e art. 156, inc. III, na redação dada pela EC nº 3/1993) ao definir que: “Contribuinte é o prestador do serviço”.

Assim, o aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISSQN, relativamente ao sujeito passivo direto (contribuinte), é definido no artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003, como sendo o prestador do serviço.

No que toca à sujeição passiva indireta – responsável – (CTN, art. 121, § único, inc. II), Geraldo Ataliba<sup>55</sup> refere que: “34.1 Por razões metajurídicas – que não importa aqui recordar precisamente porque juridicamente irrelevantes – o legislador muitas vezes dispõe que seja sujeito passivo pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração supradescrita, ou ainda desloca a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra, que fica na posição jurídica daquela”.

Aires F. Barreto<sup>56</sup>, tratando do tema da responsabilidade tributária no ISSQN, refere que: “A atual Lei Complementar nº 116/2003 prevê, em seu art. 6º, a possibilidade de instituição de responsabilidade tributária”.

---

<sup>55</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 80.

<sup>56</sup> BARRETO, Aires F. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 18.

De fato, a regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 regulou especificamente o sujeito passivo indireto (responsável) no ISSQN, dispondo:

“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 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 do 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.”

A regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 não indica expressamente quem pode ser designado pelas leis ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal como substituto tributário. Portanto, cabe aos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal escolher quem será o substituto tributário, desde que, evidente, este tenha vínculo com o fato gerador (prestação de serviços) do ISSQN.

Contudo, na substituição tributária compulsória, prevista no parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, a qual será objeto de estudo em ponto específico do presente trabalho, os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal não dispõem de ampla liberdade de escolha da terceira pessoa vinculada ao fato gerador do ISSQN, a quem será atribuída a condição de responsável (substituto), haja vista que determinados parâmetros desta escolha já se encontram previamente fixados pelas próprias regras inscritas nos incisos I e II do parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

Assim, na substituição tributária compulsória, a qual ocorre nos casos “de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior

do País” (LC nº 116/2003, art. 6º, § 2º, inc. I) e “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” (LC nº 116/2003, art. 6º, § 2º, inc. II) da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, o aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISSQN, relativamente ao sujeito passivo indireto (responsável), já está definido na regra inscrita no artigo 6º, parágrafo 2º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 116/2003, como sendo, respectivamente, o tomador ou o intermediário do serviço, quer este seja pessoa física ou jurídica, e a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços, cabendo aos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal apenas acolher esta determinação.

Após a apresentação do aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISSQN – sujeito ativo (Municípios e Distrito Federal), sujeito passivo direto (contribuinte – prestador do serviço) e sujeito passivo indireto (responsável) –, no qual se insere a substituição tributária como modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), cumpre mencionar algumas das limitações à instituição da substituição tributária que decorrem diretamente do mencionado aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISSQN, as quais serão analisadas detidamente em pontos específicos do presente trabalho.

A regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, a qual trata do aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISSQN, relativamente ao sujeito passivo indireto (responsável), possibilita aos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal instituírem a substituição tributária e, de forma simultânea, restringe o âmbito de atuação destes nesta matéria.

Com efeito, conforme será amplamente demonstrado em ponto específico do presente trabalho, a regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece os seguintes requisitos para que possa ser instituída hipótese de substituição tributária no ISSQN: A) a instituição da substituição tributária no ISSQN deve ocorrer mediante a edição de leis ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal; B) as leis ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal devem “atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário” (LC nº 116/2003, art. 6º, *caput*); e C) há necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária

do ISSQN e a terceira pessoa, em relação à qual se pretende atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário.

## 1.7 – O ASPECTO QUANTITATIVO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Geraldo Ataliba<sup>57</sup> considera que o aspecto material da hipótese de incidência engloba os atributos (base de cálculo e alíquota) que, para outros doutrinadores, compõem o aspecto quantitativo da mencionada hipótese de incidência, referindo: “43.2 O aspecto material, além de necessariamente referir-se a qualidades físicas (consistência e forma), e outros atributos, é suscetível também, direta ou indiretamente, de apreciação quantitativa. A base é, pois, uma grandeza apreciável mensurável do aspecto material da h.i. Tem caráter uniforme, abstrato e genérico; tem cunho normativo (Aires Barreto) como toda a h.i.”. Adiante, tratando da alíquota, consigna que: “44.6 Não basta para fixação do *quantum debeat*, a indicação legal da base imponible. Só a base imponible não é suficiente para a determinação *in concreto* do vulto do débito tributário, resultante de cada obrigação tributária”. E complementa: “A lei deve estabelecer outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible. Assim, cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota”.

Aires F. Barreto<sup>58</sup>, que considera autônomo o aspecto quantitativo da hipótese de incidência, composto por base de cálculo e alíquota, refere: “Um dos termos do aspecto quantitativo – que, conjugado à alíquota, permite a obtenção do *quantum devido* – é a base de cálculo”. E, tratando da base de cálculo do ISSQN, afirma: “Resumindo: a base de cálculo do ISS, salvo exceções adiante examinadas, é o preço do

---

<sup>57</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 97 e 102.

<sup>58</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 363.

serviço, vale dizer, a receita auferida pelo prestador como contra-partida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos municipais”.

A Lei Complementar nº 116/2003 disciplinou o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, no que refere à base de cálculo, em seu artigo 7º, a qual corresponde, em regra geral, ao “preço do serviço”. De fato, o *caput* do mencionado artigo 7º dispõe que a “base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

Ademais, o parágrafo 1º do artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 também adota a regra geral da base de cálculo do ISSQN correspondente ao “preço do serviço”, tendo incorporado o critério da proporcionalidade na apuração da mencionada base de cálculo. Assim, neste caso específico, a base de cálculo dos serviços descritos no subitem 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, deverá corresponder ao preço do serviço calculado na proporção da extensão da ferrovia, rodovia, dutos, e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

A regra geral de determinação do aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, no que refere à base de cálculo, prevista no *caput* do artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003, é excepcionada nas situações descritas nos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Nestas situações, que, reitera-se, configuram exceções à regra geral, o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, no que refere à base de cálculo, deixa de corresponder ao “preço do serviço” e, quando “se tratar de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte” (DL nº 406/1968, art. 9º, § 1º), passa a “ser calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho” (DL nº 406/1968, art. 9º, § 1º), bem como, quando se tratar dos serviços referidos nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/1968, prestados por sociedades, passa a ser “calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável” (DL nº 406/1968, art. 9º, § 3º).

Sobre a alíquota, Geraldo Ataliba<sup>59</sup> afirma que: “44.2 A própria designação (alíquota) já sugere a idéia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)”.

Aires F. Barreto<sup>60</sup>, tratando da alíquota como aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, refere: “Muitos são os conceitos utilizados para explicar o que seja alíquota. Embora não se possa generalizar, em face do ISS a alíquota é critério para determinar o *quantum* devido”. Adiante, salienta: “alíquota é o fator que, aplicado sobre a base calculada, conduz à determinação da dívida tributária. Como um dos termos do critério quantitativo, a alíquota submete-se ao princípio da estrita legalidade”. E ressalta: “Em outras palavras, a alíquota deverá estar obrigatoriamente indicada na lei criadora do ISS”. Refere, ainda, que: “A Constituição outorgou à lei complementar a fixação das alíquotas máximas, do ISS”. E complementa mencionando que não havia previsão de fixação de alíquotas mínimas do ISSQN: “até o recente advento da Emenda Constitucional 37, de 12 de junho de 2002. Por força dessa Emenda – até que lei complementar disponha a respeito – a alíquota mínima do ISS será de 2% (dois por cento), exceto, diz a Emenda, ‘para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968”.

Destarte, no que refere ao ISSQN, a norma prevista no artigo 156, parágrafo § 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, remete à lei complementar a tarefa de fixar as suas alíquotas máximas e mínimas. Ademais, o artigo 88, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37/2002, estabelece que, enquanto lei complementar não fixar as alíquotas mínimas do ISSQN e não disciplinar a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima, esta deverá ser de 2% (dois por cento), exceto para os serviços a que se referem os itens 32 (execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia

---

<sup>59</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 101.

<sup>60</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 425-429.

consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares), 33 (demolição) e 34 (reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres) da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/1968.

A Lei Complementar nº 116/2003 pretendeu disciplinar as alíquotas máximas do ISSQN, em seu artigo 8º, incisos I e II. Contudo, o inciso I do artigo 8º da mencionada Lei Complementar nº 116/2003 foi vetado pelo Presidente da República. Assim, restou definida, no inciso II do artigo 8º da referida Lei Complementar nº 116/2003, a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para o ISSQN.

A Lei Complementar nº 116/2003 não fixou as alíquotas mínimas do ISSQN e também não disciplinou a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima, razão pela qual continua em vigor a alíquota mínima de 2% (dois por cento), fixada no artigo 88, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37/2002.

Em suma, atualmente, a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para o ISSQN encontra-se fixada no artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003, com base na norma inscrita no artigo 156, parágrafo § 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/2002, e a alíquota mínima de 2% (dois por cento) encontra-se determinada no artigo 88, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37/2002.

Outra questão referente à alíquota do ISSQN tratada na Constituição Federal de 1988, mais especificamente nos artigos 82, parágrafo 2º, e 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é a possibilidade de ser criado o adicional de até 0,5% (meio por cento) para os serviços considerados supérfluos, assim entendidos aqueles serviços definidos em lei federal como tal.

A possibilidade de criação do adicional de até 0,5% (meio por cento) da alíquota do ISSQN para os serviços considerados supérfluos tem suscitado algumas questões na doutrina de Direito Tributário, tais como, por exemplo, a lei federal referida

no artigo 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, corresponderia à lei ordinária ou à lei complementar, e, ademais, com a exigência do mencionado adicional poderia ou não ser ultrapassada a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para o ISSQN, fixada no artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003.

Aires F. Barreto<sup>61</sup> trata destas questões referindo: “Questão que não pode deixar de ser abordada é a que diz respeito ao limite máximo da alíquota, em face do estabelecido no art. 82, § 2º, do ADCT, que prevê a criação de adicional de até meio ponto percentual (0,5%) na alíquota do ISS, ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos”. E reconhece possível a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para o ISSQN, fixada no artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003, ser extrapolada pela exigência do adicional, afirmando: “Nesse caso, seria possível exceder à alíquota teto de 5%, fixada pela Lei Complementar 116/2003? Estamos convencidos que sim, em face da supremacia da Constituição. Não nos parece que o teto (estabelecido pela LC 116/2003) deva perder eficácia na parte em que, após a aplicação do adicional, supere os 5%”. Ademais, considera que somente lei complementar pode definir os serviços supérfluos, nos termos exigidos pelo artigo 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, mencionando: “Cremos, porém, que, a despeito da redação do art. 83, do ADCT, caiba à lei complementar (nacional) e não à lei federal definir o que sejam ‘serviços supérfluos’, respeitados os princípios constitucionais”.

As respostas apresentadas por Aires F. Barreto – necessidade de lei complementar definir serviços supérfluos (ADCT da CF/1988, art. 83) e possibilidade do adicional até 0,5% (meio por cento) extrapolar a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para o ISSQN (LC nº 116/2003, art. 8º, inc. I) – estão de acordo com as normas e princípios consagrados pelo Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1988. Com efeito, a norma prevista no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, a qual estabelece que “cabe à lei complementar (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, exige não apenas que a definição dos serviços supérfluos, como também a disciplina do adicional até 0,5% (meio por cento) da alíquota do ISSQN, devem ser feitas em lei complementar. Em sendo assim, esta nova

---

<sup>61</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 429.

lei complementar, ao definir os serviços supérfluos e ao disciplinar o adicional de até 0,5% (meio por cento) da alíquota do ISSQN, poderá alterar a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para o imposto, fixada, atualmente, no artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003.

De fato, a Lei Complementar nº 116/2003 não definiu quais seriam os serviços considerados supérfluos, em relação aos quais poderia ser instituído o adicional de alíquota de até 0,5% (meio por cento). Por isso, uma nova lei complementar poderá estabelecer a definição dos serviços supérfluos, disciplinar o adicional de até 0,5% (meio por cento) da alíquota do ISSQN e, desta forma, prever outras alíquotas máximas do ISSQN, as quais se aplicariam aos serviços considerados supérfluos.

Apresentada a configuração do aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, cabe, agora, verificar qual a sua implicação sobre a instituição da substituição tributária.

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, assim como os demais aspectos já analisados, restringe o âmbito de atuação dos legisladores municipais e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN.

Com efeito, os legisladores dos Municípios e do Distrito Federal ao instituírem a substituição tributária não podem desconsiderar que, de acordo com o artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003, o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, no que refere à base de cálculo, corresponde, em regra geral, ao “preço do serviço”. Além disso, deverão observar que, nas situações descritas nos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/1968, a base de cálculo deixa de corresponder ao “preço do serviço” e, quando “se tratar de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte” (DL nº 406/1968, art. 9º, § 1º), passa a ser “calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho” (DL nº 406/1968, art. 9º, § 1º), bem como quando se tratar dos serviços referidos nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/1968 prestados por sociedades, passa a ser “calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que

preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável” (DL nº 406/1968, art. 9º, § 3º).

Ademais, os legisladores dos Municípios e do Distrito Federal ao instituírem a substituição tributária não podem desconsiderar que, atualmente, a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para o ISSQN encontra-se fixada no artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003, com base na norma inscrita no artigo 156, parágrafo § 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/2002, e que a alíquota mínima de 2% (dois por cento) encontra-se determinada no artigo 88, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37/2002.

Cumprе ressaltar que as regras que definem o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, no que refere à base de cálculo e a alíquota, devem ser consideradas em relação à pessoa do contribuinte (substituído). De fato, conforme será estudado em ponto específico do presente trabalho, as regras jurídicas aplicáveis ao contribuinte (substituído) devem ser consideradas no momento do surgimento da obrigação tributária principal. Assim, as regras que definem o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, consideradas em relação à pessoa do contribuinte (substituído), é que delimitarão o âmbito de atuação dos legisladores municipais e do Distrito Federal para instituir a substituição tributária.

Desta forma, os legisladores municipais e do Distrito Federal ao instituírem hipótese de substituição tributária devem considerar, em relação à pessoa do contribuinte (substituído), as bases de cálculo do ISSQN, disciplinadas no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 e no artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, e as alíquotas máxima de 5% (cinco por cento) e mínima de 2% (dois por cento) do ISSQN, fixadas, respectivamente, no artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003, e no artigo 88, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37/2002.

## **2 – O DELINEAMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **2.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>62</sup>, em artigo publicado no ano de 1989, ressaltavam que: “Na verdade, a substituição é, entre nós, figura de difícil delineamento. É um instituto excepcional que exige da parte do legislador ordinário extremos cuidados, para não incidir em inconstitucionalidades, pela violação de princípios ou desobediência a preceitos expressos ou implícitos, constantes do texto constitucional, que se põem como desdobramentos ou corolários das características do sistema constitucional tributário”.

Para compreender o que exatamente esta “figura de difícil delineamento” constitui, ou seja, qual a sua natureza jurídica, será necessário estudar as regras do Código Tributário Nacional que a disciplinam, e identificar, neste estudo, os delineamentos da substituição tributária e quais as consequências que estes delineamentos acarretam na instituição da substituição tributária no ISSQN.

Assim, no presente Capítulo, o estudo da disciplina da substituição tributária será realizado com o objetivo de determinar a sua natureza jurídica, bem como analisar outros aspectos a ela relacionados, para possibilitar a identificação de eventuais delimitações à atuação dos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN.

---

<sup>62</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* n° 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, p. 82.

## 2.2 – A NATUREZA JURÍDICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E AS SUAS DECORRÊNCIAS

Alfredo Augusto Becker<sup>63</sup>, ao explicar a fenomenologia jurídica da substituição legal tributária, manifesta o entendimento de que a substituição tributária constitui atribuição de sujeição passiva à pessoa que não apresenta a condição de contribuinte, nos seguintes termos: “A fenomenologia da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: *Existe substituto legal tributário*, toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo-presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o *substituto legal tributário*”.

Amílcar de Araújo Falcão<sup>64</sup> também ressalta que na substituição tributária ocorre atribuição de sujeição passiva à outra pessoa que não é contribuinte, afirmando: “Tem-se, assim, que a substituição representa uma sub-rogação *ex lege* de um sujeito passivo substituto a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária (substituído) – (...)”. Adiante, salienta, em síntese, que: “Certo é que o substituto é sujeito passivo da relação tributária”.

---

<sup>63</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 552.

<sup>64</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 5ª ed. rev. e atual. por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp. 88 e 90.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>65</sup> considera que: “Na substituição, o legislador ordinário substitui (troca) a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, a qual passa a assumir a posição do contribuinte. O substituto passa a ocupar o lugar do contribuinte, como sujeito passivo, na relação jurídica tributária”.

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>66</sup> ressaltam que: “A figura da substituição implica uma pessoa substituta e outra pessoa substituída. O encargo tributário é do substituído, porém quem comparece na relação jurídica formal (obrigação tributária) é o substituto”. E salientam: “O substituto paga tributo que não é próprio: paga em substituição a alguém. Paga tributo alheio, paga tributo do substituído”.

Conforme se percebe, a doutrina de Direito Tributário é unânime ao afirmar que o instituto da substituição tributária insere-se no âmbito da sujeição passiva, ou seja, está relacionada à matéria relativa ao sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Assim, partindo da constatação de que a substituição tributária está inserida no âmbito da sujeição passiva, torna-se necessário analisar a disciplina legal da mencionada sujeição passiva para, mediante esta análise, identificar a natureza jurídica da referida substituição tributária.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, estabeleceu o regramento do sujeito passivo da obrigação tributária principal, nos seguintes termos:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

---

<sup>65</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 453.

<sup>66</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* n° 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, p. 75.

Destarte, a regra inscrita no artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, distingue dois tipos de sujeito passivo: sujeito passivo direto (contribuinte) e sujeito passivo indireto (responsável). O sujeito passivo direto (contribuinte) é aquele que apresenta “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (CTN, art. 121, § único, inc. I) e o sujeito passivo indireto (responsável) é aquele que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (CTN, art. 121, § único, inc. II), ou seja, em outras palavras, o sujeito passivo indireto (responsável) é aquele que não apresenta “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (CTN, art. 121, § único, inc. I).

A doutrina de Direito Tributário, com base na regra inscrita no artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, considera que o critério de distinção entre o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto é justamente o fato daquele responder por obrigação tributária própria e este responder por obrigação tributária de terceiros.

Neste sentido, o entendimento de Rubens Gomes de Sousa<sup>67</sup>, o qual afirma que: “2.6. Para concluir esta etapa do nosso estudo, resta chamar a atenção para o fato de que o responsável, nos termos do art. 121 do CTN, é assim chamado apenas porque responde por obrigação alheia. Essa obrigação é do contribuinte, mas tanto este como o responsável são, perante o fisco, sujeitos passivos. Isso, aliás, está dito no citado artigo do CTN, que é, nessa parte, a consagração da doutrina, seja nacional, seja estrangeira: Amilcar de Araújo Falcão, ‘Substituto Legal Tributário’, em ‘Introdução ao Direito Tributário’, págs. 111 e segs. (Rio, 1959) ou RDP, vol. 8/44 (São Paulo, 1969); Benedito Cocivera, ‘Il sostituto d’imposta’, na ‘Rivista di Dirito Finanziario e Scienza delle Finanze’, 18, I, pág. 327 (Milão, 1959); Augusto Fantozzi, ‘La Solidarietà nel Diritto Tributario’, págs. 17 e segs. (Turim, 1968); Pedro Soares Martinez, ‘Da Personalidade Tributária’, págs. 361 e segs. (Lisboa, 1969)”.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem acolhido o critério fixado pela doutrina de Direito Tributário para diferenciar o sujeito passivo direto e o

---

<sup>67</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. “Sujeito passivo das taxas. Responsabilidade por transferência e por substituição”. *Revista de Direito Público* n°16. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril de 1971, p. 348.

sujeito passivo indireto, qual seja, responder por obrigação tributária própria ou responder por obrigação tributária de terceiros. Tal resta claro no trecho do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie no julgamento do recurso extraordinário nº 562.276/PR<sup>68</sup>, nos seguintes termos:

“Desse modo, quando o art. 121 do CTN refere-se ao contribuinte e ao responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, deve-se compreender que são sujeitos passivos de relações jurídicas distintas, com suporte em previsões legais e pressupostos de fato específicos, ainda que seu objeto possa coincidir – pagar tributo próprio (contribuinte) ou alheio (responsável).”

No mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme resta evidenciando no trecho da ementa do acórdão proferido no julgamento do recurso especial nº 719.350/SC<sup>69</sup>, a seguir transcrito:

“5. Com efeito, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, a quem incumbe o dever jurídico de adimplir a prestação pecuniária equivalente ao tributo.

6. À luz do artigo 121, do CTN, tanto o contribuinte, quanto o responsável podem figurar como sujeito passivo da obrigação tributária principal.

7. O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN), ao passo que o responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto) não apresenta liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN).”

Assim, estabelecidas as distinções entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto, de acordo com a regra inscrita no artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que a substituição tributária constitui modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), pela qual, mediante a existência de disposição expressa de lei, é atribuída ao responsável (substituto) a obrigação do pagamento do tributo devido pelo contribuinte (substituído). Portanto, a natureza jurídica da substituição tributária é de modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II).

<sup>68</sup> STF, Tribunal Pleno, RE nº 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010, DJe-027, divulg. 09/02/2011, public. 10/02/2011.

<sup>69</sup> STJ, 1ª Turma, REsp nº 719.350/SC, Rel. Min. Luiz Fux, j. 16/12/2010, DJe divulg. 18/02/2011, public. 21/02/2011.

Nesta linha, Rubens Gomes de Sousa<sup>70</sup> esclarece que: “(...) a sujeição passiva indireta comporta duas modalidades: **transferência** e **substituição**, assim definidas: (...); B) **Substituição** é a hipótese em que, independentemente de fato novo posterior ao nascimento da obrigação, a lei já define a esta como surgindo desde logo contra pessoa diversa da que seria o obrigado direto, isto é, contra pessoa outra que aquela que auferiu vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”.

Marco Aurelio Greco<sup>71</sup> também reconhece que: “Com efeito, tecnicamente, ‘substituição tributária’ é figura ligada à identificação de um certo tipo de sujeito passivo indireto, no âmbito da obrigação tributária. Vale dizer, alguém que o legislador qualifica para o fim de atribuir a responsabilidade tributária, no lugar do contribuinte. Alguém que não está direta e imediatamente vinculado ao fato gerador, mas se encontra de algum modo vinculado ao contribuinte. Em suma, a figura jurídica denominada de ‘substituição tributária’ que a Teoria do Direito Tributário conhece consiste na atribuição a alguém de responsabilidade *por dívida alheia*.”

Do enquadramento da substituição tributária como modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), podem ser extraídas, entre outras, as seguintes decorrências.

A primeira decorrência do enquadramento da substituição tributária como modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), é que o responsável (substituto) e o contribuinte (substituído) são ambos sujeitos passivos da obrigação tributária principal, mas distintos entre si. Destarte, o responsável (substituto) não se confunde com o contribuinte (substituído), nem ocupa a posição deste na relação jurídica tributária. Assim, mesmo nos casos em que há instituição da substituição tributária, é o contribuinte (substituído) quem realiza o fato gerador da obrigação tributária.

---

<sup>70</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. “Sujeito passivo das taxas. Responsabilidade por transferência e por substituição”. *Revista de Direito Público* n°16. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril de 1971, p. 347.

<sup>71</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 12.

Rubens Gomes de Sousa<sup>72</sup> afirma: “2.7. Isto pôsto, se, como diz o CTN, contribuinte e responsável ambos são sujeitos passivos, segue-se que entre eles existem substancialmente uma identidade e uma distinção. A identidade é que ambos têm de ser definidos por lei, como elementos integrantes da matéria reservada a esta na conceituação dos tributos e das relações jurídicas dêle decorrentes (CTN, art. 97, inc. III). A diferença é que o contribuinte cumpre obrigação própria, ao passo que o responsável cumpre obrigação alheia (...)”.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>73</sup> ressalta que: “O legislador ordinário prevê o contribuinte originário e com relação a ele é que se estabelece o fato gerador do tributo, sua base de cálculo e alíquota, sendo que a figura do substituto aparece, prevista em lei, como se fora o próprio devedor do imposto”.

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>74</sup> ressaltam que é o contribuinte (substituído) quem realiza o fato gerador da obrigação tributária, e, por isso, as circunstâncias objetivas, constadas nesta realização do fato gerador, é que importam para a determinação da obrigação tributária, nos seguintes termos: “a) a obrigação é estruturada tendo em consideração as características objetivas do fato imponible implementado pelo contribuinte. O responsável, na verdade, não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação – tão só é posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato **provocado** ou **produzido** por outrem; (...)”.

A segunda decorrência do enquadramento da substituição tributária como modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), é que as regras jurídicas aplicáveis à pessoa do contribuinte (substituído) devem obrigatoriamente ser consideradas no momento do surgimento da obrigação tributária principal. Em outras palavras, as condições subjetivas inerentes ao contribuinte (substituído) devem ser observadas no momento da formação da obrigação tributária principal.

---

<sup>72</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. “Sujeito passivo das taxas. Responsabilidade por transferência e por substituição”. *Revista de Direito Público nº16*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril de 1971, p. 348.

<sup>73</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 453.

<sup>74</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário nº 49*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, p. 83.

Amílcar de Araújo Falcão<sup>75</sup> afirma que: “Assim é que a atribuição do fato impositivo se dará em relação ao contribuinte e, caso ocorra alguma isenção subjetiva, a incidência não poderá verificar-se”.

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>76</sup> referem que: “b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do fato, ou na formação da obrigação, são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte (e não à pessoa do responsável ou substituto). Assim, **v. g.**, os casos de isenções ou imunidade subjetivas; graduações pessoais do imposto de renda na fonte; não-cumulatividade do imposto etc.”.

Paulo de Barros Carvalho<sup>77</sup> salienta que: “É oportuno frisar que o substituído, conquanto não esteja compelido ao recolhimento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que o fato jurídico tributário suscita, tudo ficando a cargo do substituto, mesmo assim permanecendo a distância como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. *É nesse sentido que se firma como o regime jurídico da substituição o do substituído, e não o do substituto.* Se aquele primeiro for imune ou estiver beneficiado por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, *a lei aplicável há de ser a do instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto*”.

A terceira decorrência do enquadramento da substituição tributária como modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), é que o responsável (substituto) não apresenta capacidade contributiva (CF/1988, art. 145, § 1º) para arcar com o ônus tributário do contribuinte (substituído), razão pela qual a legislação ordinária que institui hipótese de substituição tributária deve estabelecer mecanismos ágeis e eficazes, pelos quais o responsável (substituto) possa recuperar junto ao contribuinte (substituído) os valores pagos em decorrência da substituição tributária.

---

<sup>75</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 5ª ed. rev. e atual. por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 89.

<sup>76</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* n° 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, p. 83.

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Sujeição passiva e responsáveis tributários”. *Repertório IOB de Jurisprudência* n° 11/96. São Paulo: IOB, 1ª quinzena de junho de 1996, p. 256.

Adão Sérgio do Nascimento Cassiano<sup>78</sup> considera: “que a substituição tributária somente é possível quando for possível a translação, explícita ou implícita do ônus tributário pelo substituto ao substituído. Esse é o requisito básico para que se possa ter como atendido o princípio da capacidade contributiva, sem o que nenhuma cobrança do tributo pode ser constitucionalmente admitida”.

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>79</sup> afirmam que: “c) a carga do tributo não pode – e não deve – ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o quantum do tributo que deverá pagar por conta daquele”.

Paulo de Barros Carvalho<sup>80</sup> ressalta que: “Mas, outro requisito indispensável no arranjo jurídico da substituição é a pronta disponibilidade de um mecanismo eficaz para eventuais ressarcimentos do substituto. Entendemos que essa providência assecuratória, estreitamente ligada a princípios constitucionais da mais alta expressividade, não pode ficar ao sabor de juízos de conveniência ou oportunidade exarados pela Administração Pública e, muito menos, prejudicado por bloqueios burocráticos, tão freqüentes nos domínios da gestão tributária”.

Roque Antonio Carrazza<sup>81</sup> refere que: “Deve igualmente a lei dar ao substituto meios de ressarcir-se, sem maiores empecos, junto ao substituído”.

A jurisprudência também reconhece e considera essencial o direito do responsável (substituto) de haver (percepção) ou descontar (retenção) o valor do tributo devido pelo contribuinte (substituído). Neste sentido, o trecho do voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves no julgamento do recurso especial nº 1.028.716/RS<sup>82</sup>:

<sup>78</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. “As Espécies de Substituição Tributária: Regressiva, Progressiva e Concomitante”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, pp. 329-330.

<sup>79</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* nº 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, p. 83.

<sup>80</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Sujeição passiva e responsáveis tributários”. *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 11/96. São Paulo: IOB, 1ª quinzena de junho de 1996, p. 256.

<sup>81</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed. rev. e ampl., até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 328.

<sup>82</sup> STJ, 1ª Turma, REsp nº 1.028.716/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20/04/2010, DJe divulg. 30/04/2010, public. 03/05/2010.

“Ora, é cediço que, em se tratando de substituição tributária, deve haver condições para que o substituto possa reter ou ser ressarcido pelo valor recolhido na qualidade de responsável tributário. Caso contrário, o responsável irá assumir todo o ônus da cadeia de circulação do bem.”

A quarta, decorrência do enquadramento da substituição tributária como modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), é que a obrigação tributária, em face de disposição expressa de lei ordinária, nasce vinculando diretamente o responsável (substituto). Com efeito, a substituição propriamente dita do contribuinte (substituído) pelo responsável (substituto) ocorre no processo legislativo de elaboração da lei ordinária tributária, ou seja, no plano pré-jurídico.

Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker<sup>83</sup> afirma que: “O fenômeno da substituição opera-se no *momento político* em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de *qualquer outro* indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo”.

Na mesma linha, o entendimento de Agostinho Sartin<sup>84</sup>, o qual afirma que: “Por fim, temos como figura de sujeição passiva indireta, o chamado substituto legal tributário. Neste caso, a obrigação jurídica tributária também nasceria vinculando diretamente o sujeito passivo direto, aquela pessoa que auferir a vantagem econômica do fato gerador, na terminologia de Rubens Gomes de Sousa. Mas, ao invés de se determinar, na relação jurídica tributária, este sujeito passivo direto, a lei já faz uma ponte e coloca diretamente um substituto que toma o lugar do contribuinte. No caso do substituto legal tributário, a lei já faz com que a obrigação nasça vinculando diretamente o substituto legal tributário. É apenas uma antecipação cronológica ou lógica da colocação de um responsável por dívida de terceiro. Temos, para exemplificar esta hipótese de substituto legal tributário, o fato conhecidíssimo da chamada retenção do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos de trabalhos assalariados”.

---

<sup>83</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 554.

<sup>84</sup> SARTIN, Agostinho. “Sujeição Passiva no ICM”. *Revista de Direito Tributário nºs 25/26*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-dezembro de 1983, p. 181.

Após a apresentação das decorrências do enquadramento da substituição tributária como modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II), é possível afirmar que estas, de uma ou outra maneira, configuram requisitos mínimos que devem ser observados pelo legislador ordinário na instituição de hipótese de substituição tributária, sob pena de tal instituição ser considerada nula.

Nesta linha, Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>85</sup> salientam que:

“Por isso, a ‘deslocação’ do sujeito passivo é absolutamente excepcional no sistema brasileiro, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnerem os desígnios constitucionais referidos, nem os diversos preceitos que, harmonicamente – compondo o sistema constitucional tributário – têm em vista assegurar a eficácia daqueles mesmos princípios (entre eles, o da capacidade contributiva e o da igualdade).

De resto – como já assinalado – não autorizam a superação de tais exigências constitucionais, nem a comodidade da arrecadação, nem a conveniência fiscal. Admitir-se que, por essas razões, seria lícito ao legislador estabelecer alterações arbitrárias na sujeição passiva, implica abrir portas a absurdos e abusos inimagináveis. A construção jurisprudencial, destarte, se há de fazer com rigoroso escrupulo, tendo em vista, exatamente, impor ao legislador rígida observância das instantes e exigentes garantias constitucionais concernentes ao patrimônio e à liberdade do contribuinte, fulcros de todo o rol de seus direitos individuais e, portanto, ponto nodal do sistema constitucional tributário brasileiro, em bloco considerado.”

---

<sup>85</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* n° 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, pp. 84-85.

### 2.3 – A RESPONSABILIDADE (POR SUBSTITUIÇÃO) CONFIGURA UMA DAS ESPÉCIES DE SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, restringiu-se a estabelecer a distinção entre o sujeito passivo direto (contribuinte) e o sujeito passivo indireto (responsável). Após esta distinção, o Código Tributário Nacional apresenta as regras – artigos 128 e seguintes – que regem a sujeição passiva indireta (responsabilidade) sem, contudo, diferenciar espécies da mencionada responsabilidade.

Destarte, o Código Tributário Nacional não distingue espécies de sujeição passiva indireta. Assim, a distinção de espécies de sujeição passiva indireta – responsabilidade (por substituição) e responsabilidade (por transferência) – foi criada e apresentada pela doutrina de Direito Tributário. Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>86</sup> reconhece este fato afirmando: “O CTN, no art. 121, parágrafo único, não distingue o sujeito passivo por ‘transferência’ do sujeito passivo por ‘substituição’. Dita divisão é doutrinária”.

Ademais, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>87</sup> refere que a inexistência de regra que diferencie as espécies de sujeição passiva indireta, faz com que: “Na sistemática do Digesto Tributário, o termo *responsabilidade* abarca as hipóteses de *transferência* e *substituição*, sujeitas a idênticos critérios de permissividade jurídica”. O

---

<sup>86</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, p. 207.

<sup>87</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, p. 207.

autor<sup>88</sup> ainda ressalta que esta: “falta de técnica provoca uma enorme confusão na doutrina e na jurisprudência.”

Com efeito, a ausência de distinção das espécies de sujeição passiva indireta no Código Tributário Nacional tem gerado grandes dificuldades, principalmente, no momento da determinação das regras do mencionado Código que devem ser aplicadas às hipóteses de responsabilidade (por substituição) e aos casos de responsabilidade (por transferência). Desta circunstância decorre a importância da distinção das espécies de sujeição passiva indireta – responsabilidade (por substituição) e responsabilidade (por transferência) – estabelecida pela doutrina de Direito Tributário.

Na doutrina de Direito Tributário, a distinção das espécies de sujeição passiva indireta – responsabilidade (por substituição) e responsabilidade (por transferência) – é reconhecida, entre outros autores, por Roque Antonio Carrazza<sup>89</sup>, nos seguintes termos: “A responsabilidade tributária admite duas modalidades: responsabilidade por *transferência* e responsabilidade por *substituição*”.

No mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa<sup>90</sup> afirma: “2.3. Prosseguindo, esclareci que a sujeição passiva indireta comporta duas modalidades: transferência e substituição, (...)”.

Amílcar de Araújo Falcão<sup>91</sup> também reconhece a distinção das espécies de sujeição passiva indireta ao afirmar que ambas somente podem decorrer de disposição expressa de lei: “os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa”.

---

<sup>88</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, p. 213.

<sup>89</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14<sup>a</sup> ed. rev. e ampl., até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas posteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 97.

<sup>90</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. “Sujeito passivo das taxas. Responsabilidade por transferência e por substituição”. *Revista de Direito Público* n<sup>o</sup>16. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril de 1971, p. 347.

<sup>91</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6<sup>a</sup> ed. rev. e atual. por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 76.

Marco Aurelio Greco<sup>92</sup> também identifica a distinção das espécies de sujeição passiva indireta – responsabilidade (por substituição) e responsabilidade (por transferência) – ao mencionar que: “os arts. 128 e ss. do CTN, que regulam a responsabilidade da qual a substituição (como atribuição a terceiro com exclusão do contribuinte) pode ser considerada uma espécie”.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino<sup>93</sup>, ao enquadrarem a substituição como espécie da responsabilidade tributária, evidenciam que a sujeição passiva indireta divide-se em espécies, dispendo: “Tudo deve passar-se desse modo na substituição tributária (modalidade de responsabilidade tributária).”

Com relação aos critérios de distinção das espécies de sujeição passiva indireta propriamente ditos há divergência na doutrina de Direito Tributário. Para alguns autores, a diferença está no fato de que na responsabilidade (por substituição), a obrigação tributária, em decorrência de disposição expressa de lei, nasce vinculando diretamente o responsável (substituto), ao passo que, na responsabilidade (por transferência), a obrigação tributária nasce, também em decorrência de disposição de lei, vinculando o sujeito passivo direto (contribuinte) e, por um fato previsto em lei, há uma transferência da obrigação de pagar o tributo para outra pessoa (responsável por transferência). Para outros autores, a distinção está centrada na atuação de uma única regra jurídica ou na atuação sucessiva de duas regras jurídicas.

Roque Antonio Carrazza<sup>94</sup>, um dos defensores do primeiro critério de distinção apresentado anteriormente, considera que: “Na *responsabilidade por transferência*, o dever de pagar o tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um *fato novo*, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto. Admite três modalidades: *solidariedade, sucessão e responsabilidade legal*”. Prossegue o autor: “Já na *responsabilidade por substituição* o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto”.

<sup>92</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 13.

<sup>93</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. “Responsabilidade tributária – ICM – Substituição Tributária (Lei Complementar 44/83)”. *Revista de Direito Tributário* n° 34. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, outubro-dezembro de 1985, p.220.

<sup>94</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed. rev. e ampl., até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 97.

Agostinho Sartin<sup>95</sup>, outro defensor do primeiro critério de distinção mencionado anteriormente, refere que na responsabilidade (por transferência): “uma vez nascida a obrigação tributária vinculando o sujeito passivo direto, por um acontecimento posterior qualquer indicado em lei, esta obrigação seria transferida para o sujeito passivo indireto. Transfere-se a dívida, a obrigação de se pagar um **quantum** em dinheiro para o erário público. Não se transfere a obrigação propriamente dita, o vínculo que permanece ligando o sujeito passivo direto. O que se transfere é a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação de terceiro. Por isso é que se fala que ele solve dívida alheia”. Ao passo que, para o mencionado autor, na responsabilidade (por substituição): “a lei já faz com que a obrigação nasça vinculando diretamente o substituto legal tributário”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>96</sup>, muito embora não tenha estabelecido a distinção entre o responsável (por substituição) e o responsável (por transferência), pois, para ele o “*que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo*”, e, por isso, propõe o enquadramento do substituto como “sujeito passivo direto por fato gerador alheio”, adotou um critério de diferenciação entre substituto tributário e responsável (por transferência) baseado na incidência de uma ou duas regras jurídicas.

Com efeito, para Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>97</sup>, na responsabilidade (por transferência), verifica-se a atuação sucessiva de duas regras jurídicas na forma demonstrada na tabela abaixo:

“

Norma A		Norma B	
Hipótese	Conseqüência	Hipótese	Conseqüência
‘A’ pratica o fato gerador	‘A’ é sujeito passivo	Em virtude de um fato previsto em lei, ‘A’ fica desobrigado	‘B’ fica responsável pelo tributo de ‘A’

<sup>95</sup> SARTIN, Agostinho. “Sujeição Passiva no ICM”. *Revista de Direito Tributário n°s 25/26*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-dezembro de 1983, pp. 179-181.

<sup>96</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, pp. 212-213.

<sup>97</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, p. 213.

		total ou parcialmente	
--	--	-----------------------------	--

Ao passo que na substituição tributária, a qual, conforme exposto anteriormente, para Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>98</sup> configuraria sujeição passiva direta e, por tal razão, estaria enquadrada na modalidade denominada de “destinatário legal tributário”, em que o substituto pagaria dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), ocorreria a atuação de uma única regra jurídica nos seguintes termos:

**“Tipos de Sujeição Passiva Direta  
(por fato gerador próprio ou de terceiro)**

(...)	(...)	(...)
	(...)	(...)
2º tipo	Hipótese	Conseqüência
	‘A’ pratica o fato gerador	A lei determina a ‘B’ pagar o tributo sem nunca ter atribuído a ‘A’ o dever de pagá-lo

A atuação sucessiva de duas regras jurídicas necessárias para caracterizar a responsabilidade (por transferência), nos termos propostos por Sacha Calmon Navarro Coêlho, foi recentemente acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário nº 562.276/PR<sup>99</sup>. Tal resta claro no trecho da ementa a seguir transcrito:

“4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O ‘terceiro’ só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.”

<sup>98</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, p. 215.

<sup>99</sup> STF, Tribunal Pleno, RE nº 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010, DJe-027, divulg. 09/02/2011, public. 10/02/2011.

Após a apresentação dos critérios doutrinários de distinção das espécies de sujeição passiva indireta – responsabilidade (por substituição) e responsabilidade (por transferência) –, constata-se que, apesar das diferenças existentes entre eles, tais critérios podem ser aplicados de forma complementar. Com efeito, esta aplicação complementar pode ser assim evidenciada: na responsabilidade (por substituição), a obrigação tributária, em decorrência de disposição expressa de lei (atuação de uma única regra jurídica), nasce vinculando diretamente o responsável (substituto), ao passo que, na responsabilidade (por transferência), a obrigação tributária nasce, também em decorrência de disposição de lei (atuação da primeira regra jurídica), vinculando o sujeito passivo direto (contribuinte) e, por um fato previsto em lei (atuação da segunda regra jurídica), há uma transferência da obrigação de pagar o tributo para outra pessoa (responsável por transferência).

Em síntese, para o presente trabalho que tem por objeto o estudo da substituição tributária, é importante fixar que a responsabilidade (por substituição) constitui uma espécie de sujeição passiva indireta, a qual difere, na forma anteriormente demonstrada, da responsabilidade (por transferência) que constitui a outra espécie da referida sujeição passiva indireta.

## 2.4 – AS ESPÉCIES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: PARA TRÁS OU REGRESSIVA, CONCOMITANTE E PARA FRENTE OU PROGRESSIVA

A maior parte da doutrina de Direito Tributário, considerando a posição do responsável (substituto) em relação ao contribuinte (substituído) na linha de desencadeamento dos fatos que dão origem à obrigação tributária, distingue duas espécies de substituição: a) substituição tributária para trás ou regressiva; e b) substituição tributária para frente ou progressiva.

Sobre a distinção das duas espécies de substituição tributária antes mencionadas, Luiz Felipe Silveira Difini<sup>100</sup> refere: “Conforme a posição que o substituto ocupe na cadeia negocial, em relação ao substituído, a substituição pode ser para trás (dita regressiva) ou para frente (dita progressiva)”. De acordo com o autor: “A substituição para trás ocorre quando o substituto se situa mais à frente na cadeia negocial em relação ao substituído”. Ademais, segundo o autor: “na substituição tributária para a frente (ou progressiva), o substituído está *depois* do substituto na respectiva cadeia negocial. O fato imponível ainda não se realizou: prevê-se que se realizará posteriormente”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>101</sup> afirma que: “Na substituição *regressiva*, a lei tem atribuído a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação tributária já realizada, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento”. Para o autor: “Na substituição *progressiva* o legislador indica uma

---

<sup>100</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed., at. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 229.

<sup>101</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 180.

pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a um fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro”.

Roque Antonio Carrazza<sup>102</sup>, inicialmente, esclarece que: “O instituto da substituição tributária subdivide-se em: a) substituição tributária *para trás*; b) substituição tributária *para frente*”. Para ele: “Na *substituição tributária para trás*, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, *na próxima* operação jurídica (em nome do substituto). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto)”. De acordo com o autor: “Na *substituição tributária ‘para frente’* parte-se do pressuposto de que o *fato imponível* ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda quando há fundados receios de que o realizador deste *fato futuro* praticará *evasão fiscal*)”. Complementa o autor: “Para acautelar interesses fazendários tributa-se, na *substituição tributária ‘para frente’*, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir)”.

Paulo de Barros Carvalho<sup>103</sup> distingue a substituição tributária para trás ou regressiva da substituição tributária para frente ou progressiva, ressaltando que na substituição tributária para trás “deu-se o evento tributado em todos os seus contornos jurídicos”, ao passo que a substituição tributária para frente é “nutrida pela suposição de que um determinado fato jurídico tributário haverá de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente”.

Cabe salientar que existe um entendimento, defendido por alguns autores, o qual distingue uma terceira espécie de substituição denominada de substituição tributária concomitante.

<sup>102</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed. rev. e ampl., até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas posteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 328.

<sup>103</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Sujeição passiva e responsáveis tributários”. *Repertório IOB de Jurisprudência n° 11/96*. São Paulo: IOB, 1ª quinzena de junho de 1996, p. 256.

Adão Sérgio do Nascimento Cassiano<sup>104</sup>, um dos autores que distingue a substituição tributária concomitante como a terceira espécie de substituição, inicialmente, afirma que: “A doutrina é bastante econômica ao tratar da substituição concomitante, (...)”. A seguir, esclarece: “A substituição, para ser concomitante, deve ocorrer no mesmo instante em que tem início ou no mesmo momento em que acontece o fato gerador objeto da substituição, considerada a conjugação daqueles três elementos normativos antes referidos: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída”. Complementa a explicação referindo que: “(...) o aspecto temporal da substituição é o momento em que se considera ocorrido o fato tributável para efeito da exigência do tributo de substituição”. E, por fim, conclui: “Em tais circunstâncias, será concomitante a substituição quando o aspecto temporal da norma de substituição ocorre no mesmo instante em que se inicia ou acontece o fato tributável sujeito à substituição”.

Por enquanto, é suficiente a apresentação da distinção existente entre as três espécies de substituição – substituição tributária para trás ou regressiva, substituição tributária concomitante e substituição tributária para frente ou progressiva – e a afirmação de que, em se tratando de ISSQN, a substituição tributária para trás ou regressiva é a única que pode ser instituída pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal por ser compatível com a forma como o tributo encontra-se estruturado na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 116/2003, o que não se verifica com as demais espécies de substituição tributária.

Convém salientar que, em pontos específicos do presente trabalho, serão aprofundados os estudos relativos à constitucionalidade da norma inscrita no parágrafo 7º, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a qual constitui o fundamento constitucional para a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva, bem como os estudos que evidenciam a impossibilidade da mencionada substituição tributária para frente ou progressiva ser instituída no âmbito do ISSQN.

---

<sup>104</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. “As Espécies de Substituição Tributária: Regressiva, Progressiva e Concomitante”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, p. 357.

## **2.5 – A RETENÇÃO DO TRIBUTO CONSTITUI ATO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A doutrina de Direito Tributário diverge no que refere à definição da natureza jurídica do sujeito que efetua a retenção do tributo, estando dividida em duas correntes. Para uma destas correntes doutrinárias, o sujeito que efetua a retenção do tributo apresentaria natureza jurídica de sujeito passivo indireto (responsável por substituição), estando regrado no artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, para a outra, o sujeito que efetua a retenção do tributo, normalmente denominado agente de retenção, teria natureza jurídica de sujeito passivo da obrigação acessória, estando regido pelo artigo 122 do Código Tributário Nacional.

A definição da natureza jurídica do sujeito que efetua a retenção do tributo é importante, pois, dependendo desta, o mencionado sujeito está ou não inserido no âmbito da substituição tributária. Em outras palavras, enquadrado como sujeito passivo indireto (responsável por substituição, CTN, art. 121, § único, inc. II) o sujeito que efetua a retenção do tributo é o substituto e a obrigação de reter constitui, assim, ato de substituição tributária, por outro lado, colocado como sujeito passivo da obrigação acessória (CTN, art. 122), o sujeito que efetua a retenção do tributo está desvinculado da substituição tributária.

Ademais, para o estudo da substituição tributária no ISSQN, o qual constitui o objeto do presente trabalho, em razão da regra inscrita no artigo 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 116/2003, a qual menciona a hipótese de ser efetuada a retenção na fonte do imposto sobre serviços devido por substituição tributária, torna-se necessário definir, desde já, se a mencionada retenção na fonte constitui ou não ato de substituição tributária.

A corrente doutrinária que atribui a natureza jurídica de sujeito passivo indireto (responsável por substituição, CTN, art. 121, § único, inc. II) ao sujeito que efetua a retenção do tributo é formada, entre outros autores, por Aires F. Barreto, Amílcar de Araújo Falcão, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Mariz de Oliveira e Roque Antonio Carrazza.

Com efeito, Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>105</sup> afirmam que: “O substituto paga tributo que não é próprio: paga em substituição a alguém. Paga tributo alheio, paga tributo do substituído”. E reconhecem: “É o caso do recolhimento do imposto de renda na fonte”.

Amílcar de Araújo Falcão<sup>106</sup>, analisando a figura do substituto legal tributário, refere: “Nem se diga que isto não acontece na hipótese de retenção na fonte (‘stoppage at source’), porque, embora já retida a importância, nada impede de o contribuinte de acionar o substituto para dele haver a importância retida”.

Paulo de Barros Carvalho<sup>107</sup> reconhece que: “É tradicional, entre nós, uma forma de substituição denominada *retenção na fonte*, em que terceira pessoa, vinculada ao acontecimento do fato jurídico tributário, deve reter parcela de importância paga a outrem, para subsequente recolhimento aos cofres públicos”.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>108</sup> considera que: “é engano afirmar que a fonte pagadora seja mero agente de arrecadação, pois agente é a instituição que, não participando da relação jurídica tributária, está intitulada, por contrato de direito público, a atuar no recolhimento de tributos para sua posterior entrega ao fisco, e que não responde por tributos a ela não recolhidos”. Ele aduz, ainda, que: “a fonte participa da relação jurídica tributária por força de disposição legal, é a única devedora do

<sup>105</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* n° 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, p. 75.

<sup>106</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. “Substituto Legal Tributário”. *Revista de Direito Público* vol. 8. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril-junho de 1969, p. 46.

<sup>107</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Sujeição passiva e responsáveis tributários”. *Repertório IOB de Jurisprudência* n° 11/96. São Paulo: IOB, 1ª quinzena de junho de 1996, p. 256.

<sup>108</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “A Substituição Tributária no Imposto de Renda”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, p. 429.

respectivo imposto e sofre a imposição de penalidades pelo descumprimento dessa obrigação”. Por fim, conclui que o sujeito que efetua a retenção do tributo: “não é agente de arrecadação, mas o próprio sujeito passivo da relação jurídica tributária”.

Roque Antonio Carrazza<sup>109</sup> explica, inicialmente, que: “uma das modalidades da responsabilidade tributária é a *substituição*”. Prossegue o autor: “Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o *fato imponible*, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (*deveres instrumentais tributários*) do contribuinte”. Adiante, o autor refere: “Também o substituto deve, no entanto, estar de algum modo vinculado ao *fato imponible* (fato que realizou o *tipo* do tributo)”. Ele considera, ainda, que: “Deve igualmente a lei dar ao substituto meios de ressarcir-se, sem maiores empecos, junto ao substituído”. E conclui: “Preenche estes requisitos a substituição que há nome ‘retenção na fonte’, na qual terceira pessoa, vinculada ao *fato imponible*, separa parte da importância que paga ao contribuinte, para recolhê-la aos cofres públicos”.

A outra corrente doutrinária, a qual entende que o sujeito que efetua a retenção do tributo, normalmente denominado agente de retenção, teria natureza jurídica de sujeito passivo da obrigação acessória, estando regido pelo artigo 122 do Código Tributário Nacional, é defendida, entre outros autores, por Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, Andrei Pitten Velloso, Eduardo Domingos Bottallo e Heleno Taveira Torres.

Adão Sérgio do Nascimento Cassiano<sup>110</sup>, inicialmente, estabelece a distinção entre o que ele denomina de “retenção substitutiva ou substituição tributária” da “retenção na fonte comum”. Para o mencionado autor: “Na retenção substitutiva ou substituição tributária, diferentemente da retenção na fonte comum, o substituto paga débito próprio, em nome próprio, por fato gerador alheio, e o imposto é recolhido em caráter definitivo e não como antecipação do imposto que viria a ser devido

<sup>109</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed. rev. e ampl., até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 328.

<sup>110</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. “As Espécies de Substituição Tributária: Regressiva, Progressiva e Concomitante”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, p. 360.

posteriormente”. A seguir, esclarece: “Na retenção na fonte comum, sob o ponto de vista da teoria da norma tributária, observa-se um simples caso de responsabilidade tributária em sentido estrito, decorrente de eventual descumprimento de obrigação acessória ou dever instrumental, constituído por uma obrigação de fazer, que se consubstancia no dever legal de efetivar a retenção e no dever legal de recolher o tributo retido aos cofres públicos. Nesse caso, a fonte pagadora paga débito alheio, em nome alheio, por fato gerador alheio”. E conclui: “Por aí se vê que o substituto jamais pode confundir-se com o mero agente de retenção”.

Andrei Pitten Velloso<sup>111</sup> considera que: “Agentes de retenção são aqueles a quem se atribui a obrigação de reter o valor do tributo e repassá-lo aos cofres públicos em nome do contribuinte. Para tanto, devem estar numa posição que lhes possibilite levar a cabo a sua incumbência. Usualmente são devedores do contribuinte, obrigados a reter o tributo incidente sobre as operações jurídicas ou econômicas que lhes dizem respeito e a recolhê-lo ao Fisco. Exemplo clássico é o da fonte pagadora: antes de pagar a remuneração mensal ao empregado, a empresa há de reter as contribuições previdenciárias e a antecipação do Imposto de Renda por ele devido; posteriormente, deverá repassar as quantias retidas aos cofres públicos (daí a denominação ‘Imposto de Renda Retido na Fonte’).” Adiante, o autor consigna: “a conclusão de que os agentes de retenção são sujeitos passivos de obrigação acessória (pela sua incumbência típica) e, em razão do descumprimento de tal encargo, podem tornar-se também sujeitos passivos da obrigação principal, na condição de responsáveis”.

Eduardo Domingos Bottalo<sup>112</sup>, citando Heleno Taveira Tôres, afirma: “São, portanto, substancialmente distintos os graus e os níveis de envolvimento, em face da relação jurídica tributária, do substituto e do agente de arrecadação: o substituto é *‘um intermediário legalmente interposto, para os fins de arrecadação tributária, mas com obrigação patrimonial própria’*; o agente de arrecadação *‘é o sujeito que fica ‘no lugar’ do contribuinte, pagando o tributo em nome deste porque assim dispôs a lei’*, não tendo, contudo, qualquer relação com o fato jurídico tributário”.

---

<sup>111</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. “A Substituição Tributária no Imposto de Renda”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, pp. 173 e 175.

<sup>112</sup> BOTTALO, Eduardo Domingos. “A Substituição Tributária no Imposto de Renda”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, p. 409.

Helena Taveira Tôres<sup>113</sup> considera que o agente de retenção cumpre: “autêntica obrigação acessória, atinente a um fazer algo no interesse da arrecadação (art. 113, II, do CTN). É o caso das fontes de pagamento, em relação aos seus beneficiários (contribuintes dos respectivos tributos devidos)”. O autor esclarece, ainda, que: “*Agente de retenção* é o sujeito que fica no ‘lugar’ do *contribuinte*, pagando o tributo em nome deste, porque assim dispôs a lei, mesmo sem guardar qualquer relação pessoal ou material com o fato jurídico tributário”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>114</sup> afirma que: “Quanto aos ‘retentores de tributos’ (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros). Devem, assim, reter e recolher ao Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitos a uma potestade administrativa. Podem, entretanto, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar ‘responsáveis’ pelo tributo não recolhido. Nesse caso, formarão uma espécie diferenciada de ‘responsáveis’ por dívida tributária alheia. O fato de sub-rogação será o inadimplemento do dever de reter. A estes, evidentemente, não são transferíveis as multas. Poderão, isto sim, responder pela própria mora e ser multados por ela, caso a lei assim determine”. E conclui ressaltando que discorda “da tese que reúne sob uma só categorização os *substitutos legais tributários* e os *retentores de tributos alheios*”.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem preponderado o entendimento de que a retenção do tributo constitui ato de substituição tributária. Tal resta claro no trecho do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie no julgamento do recurso extraordinário nº 603.191/MT<sup>115</sup>, proferido nos seguintes termos:

“Conforme as prerrogativas que se conferem ao substituto para buscar perante o substituído o montante a ser recolhido, a substituição pode se dar mediante retenção, exigência prévia ou ressarcimento.”

<sup>113</sup> TÔRRES, Helena Taveira. “Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70. São Paulo: Dialética, julho de 2001, p. 95.

<sup>114</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, p. 223.

<sup>115</sup> STF, Tribunal Pleno, RE nº 603.191/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01/08/2011, DJe-170, divulg. 02/09/2011, public. 05/09/2011.

No mesmo sentido, o entendimento da jurisprudência firmada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, como pode ser constatado, entre outras decisões, no julgamento do agravo regimental na medida cautelar nº 9.312/RJ<sup>116</sup>, conforme resta evidenciando no seguinte trecho da ementa:

“4. A suspensão da retenção, por substituição tributária, do ISS incidente sobre os serviços prestados pela contribuinte, para fins de possibilitar o depósito judicial dos valores controvertidos tem respaldo legal (art. 151, II, do CTN) e, em nada, prejudicará o Fisco, que poderá resgatar tais valores no final do processo.”

Após a apresentação da controvérsia doutrinária e do entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça relativo à natureza jurídica do sujeito que efetua a retenção do tributo, é possível definir, levando em consideração os fundamentos apresentados pela doutrina e as razões acolhidas pela jurisprudência, qual será o enquadramento adotado no presente trabalho.

Para isto, verifica-se, em primeiro lugar, se é possível enquadrar o sujeito que efetua a retenção do tributo na condição de sujeito passivo indireto (responsável por substituição), nos exatos termos previstos no artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional.

A regra inscrita no artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, estabelece que, mediante a existência de disposição expressa de lei, é possível atribuir ao responsável (substituto) a obrigação do pagamento do tributo devido pelo contribuinte (substituído). No caso da retenção de tributo, é possível identificar a existência de disposição expressa de lei estabelecendo a obrigação da retenção, ademais, é possível verificar que a retenção sempre é feita por outra pessoa que não é o contribuinte, ou seja, pessoa que se insere no conceito de responsável (substituto), a qual tem, também em decorrência de disposição expressa de lei, a obrigação de pagar o tributo retido, que, inegavelmente, é devido pelo contribuinte (substituído).

---

<sup>116</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg na MC nº 9.312/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, j. 22/05/2007, DJ 04/06/2007, p. 324.

Destarte, não há dúvida que, nos termos do artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, o sujeito que efetua a retenção do tributo é o responsável (substituto), o qual, mediante a existência de disposição expressa de lei, é obrigado a reter e recolher o tributo devido pelo contribuinte (substituído).

Cumprе salientar, que este entendimento não se altera, mesmo na hipótese em que a legislação tributária atribua a uma pessoa jurídica de direito público (União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal) o dever de reter e recolher o tributo, ou seja, neste caso, a pessoa jurídica de direito público, obrigada a efetuar a retenção e o recolhimento do tributo, fica enquadrada como sujeito passivo indireto (responsável por substituição, CTN, art. 121, § único, inc. II).

Além disso, em segundo lugar, cabe analisar se o sujeito que efetua a retenção do tributo estaria ou não abrangido pela regra disposta no artigo 128 do Código Tributário Nacional? A resposta é sim.

Com efeito, o sujeito que efetua a retenção do tributo está vinculado, de alguma forma, ao fato gerador da respectiva obrigação, a qual dá ensejo ao ato de reter e recolher o tributo retido, ajustando-se ao requisito – vinculação ao fato gerador – exigido no artigo 128 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, caso inexistisse o vínculo do sujeito que efetua a retenção com o fato gerador do tributo, ele, evidentemente, não estaria apto para efetuar a retenção e o posterior recolhimento do tributo.

Ademais, em terceiro lugar, o Código Tributário Nacional, na regra prevista no artigo 45, parágrafo único, ao possibilitar ao legislador ordinário federal atribuir de modo expresse “à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis” a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do Imposto Incidente Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR –, utilizou a expressão “condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. De acordo com o Código Tributário Nacional, a condição de responsável se verifica “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (CTN, art. 121, § único, inc. II). Destarte, o Código Tributário Nacional utiliza exatamente a mesma palavra “responsável”, tanto para reger o sujeito passivo indireto (responsável por

substituição), quanto para dispor sobre hipótese de retenção do IR, o que evidencia estar dispondo sobre o mesmo objeto (substituto tributário) nos dois artigos mencionados.

Ainda mais, em quarto lugar, o enquadramento do sujeito que efetua a retenção do tributo, normalmente denominado agente de retenção, na condição de sujeito passivo da obrigação acessória, é, no mínimo, incompleto, por não apontar qual a origem da obrigação de pagar o tributo retido atribuída ao denominado agente de retenção. Com efeito, de acordo com o Código Tributário Nacional a “obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (CTN, art. 113, § 2º), ao passo que a “obrigação principal (...) tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (CTN, art. 113, § 1º). Destarte, o Código Tributário Nacional não estabelece o dever do sujeito passivo da obrigação acessória efetuar o pagamento do tributo. Dessa forma, resta evidente que o denominado agente de retenção, enquadrado na condição de sujeito passivo da obrigação acessória, não está, pelo Código Tributário Nacional, obrigado a pagar o tributo retido (obrigação principal).

Adicionalmente, em quinto lugar, cumpre ressaltar que a corrente doutrinária, a qual entende que o sujeito que efetua a retenção do tributo, normalmente denominado agente de retenção, teria natureza jurídica de sujeito passivo da obrigação acessória, estando regido pelo artigo 122 do Código Tributário Nacional, adota alguns fundamentos que não encontram respaldo no Código Tributário Nacional.

Por exemplo, Andrei Pitten Velloso e Sacha Calmon Navarro Coêlho consideram que, na hipótese do sujeito passivo da obrigação acessória não cumprir o dever de reter e recolher o tributo, este tornar-se-ia sujeito passivo da obrigação principal. Ocorre que esta conversão do sujeito passivo da obrigação acessória em sujeito passivo da obrigação principal não encontra respaldo no Código Tributário Nacional. De fato, de acordo com a regra inscrita no artigo 113, parágrafo 3º, somente a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória converte-se em obrigação principal, ou seja, somente a multa pecuniária decorrente do descumprimento do dever de reter e recolher o tributo (aqui considerado como obrigação acessória) converter-se-ia em obrigação principal. Assim, apenas a multa pecuniária,

convertida em obrigação principal, poderia ser exigida do sujeito passivo de obrigação acessória que descumpriu o dever de reter e recolher o tributo, não existindo base legal para fundamentar a exigência do tributo não retido e ou retido e não recolhido aos cofres públicos. Também a regra inscrita no artigo 122 do Código Tributário Nacional restringe-se a afirmar que o “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”, nada dispondo sobre a hipótese do sujeito passivo da obrigação acessória, por não ter cumprido com o seu ônus de reter e recolher o tributo, converter-se em sujeito passivo da obrigação principal. Em síntese, o Código Tributário Nacional não prevê hipótese de conversão do sujeito passivo da obrigação acessória em sujeito passivo da obrigação principal.

Outro exemplo, é a afirmação de Heleno Taveira Tôres<sup>117</sup>, a qual é citada e confirmada por Eduardo Domigos Botallo, de que: “*Agente de retenção* é o sujeito que fica no ‘lugar’ do *contribuinte*, pagando o tributo em nome deste, porque assim dispôs a lei, mesmo sem guardar qualquer relação pessoal ou material com o fato jurídico tributário”. Ocorre que o Código Tributário Nacional, na regra inscrita no artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, distingue dois tipos de sujeito passivo da obrigação principal, quais sejam, sujeito passivo direto (contribuinte) e sujeito passivo indireto (responsável), e na regra estabelecida no artigo 122 disciplina um único tipo de sujeito passivo da obrigação acessória, dispondo que este “é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”, não tendo nada previsto sobre a possibilidade do sujeito passivo da obrigação acessória passar a ocupar a posição do sujeito passivo da obrigação principal. Em síntese, o Código Tributário Nacional não prevê qualquer hipótese na qual o sujeito passivo da obrigação acessória (CTN, art. 122) passa a ocupar a posição do contribuinte (sujeito passivo direto da obrigação principal – CTN, art. 121, § único, inc. I).

---

<sup>117</sup> TÔRES, Heleno Taveira. “Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 70. São Paulo: Dialética, julho de 2001, p. 95.

Por último, resta consignar que prepondera na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça<sup>118</sup> o entendimento de que a retenção do tributo constitui ato de substituição tributária.

Em suma, as considerações anteriores evidenciam que, no presente trabalho, será considerado que a natureza jurídica do sujeito que efetua a retenção do tributo é de sujeito passivo indireto (responsável por substituição), estando, por esta razão, regrado no artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional e, assim, a retenção do ISSQN na fonte, prevista na regra inscrita no artigo 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 116/2003, constitui ato de substituição tributária.

---

<sup>118</sup> Neste sentido, vide: STF, Tribunal Pleno, RE nº 603.191/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01/08/2011, DJe-170, divulg. 02/09/2011, public. 05/09/2011; e STJ, 2ª Turma, AgRg na MC nº 9.312/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, j. 22/05/2007, DJ 04/06/2007, p. 324.

### **3 – OS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE DEVEM SER OBSERVADOS NA INSTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ISSQN DECORRENTES DA PRÓRIA DISCIPLINA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

O estudo das normas da Constituição Federal de 1988, das regras do Código Tributário Nacional e da Lei Complementar nº 116/2003 que tratam da substituição tributária, possibilita a identificação de requisitos constitucionais e legais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da mencionada substituição tributária no ISSQN.

Com efeito, o estudo abrangente das normas constitucionais e regras infraconstitucionais que tratam da substituição tributária possibilitará a identificação de requisitos expressos que devem ser observados na sua instituição.

Assim, no presente Capítulo, o estudo da disciplina constitucional e infraconstitucional da substituição tributária será realizado com o objetivo de determinar quais requisitos constitucionais e legais devem ser observados na sua instituição, e, além disso, como estes requisitos restringem a atuação dos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal no que refere ao ISSQN.

### 3.2 – A DISCIPLINA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988 disciplina a substituição tributária em normas previstas no artigo 146, inciso III, no artigo 150, parágrafo 7º, o qual foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, e no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “b”.

Com efeito, a norma prevista no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer que “cabe à lei complementar (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, atribui à lei complementar a tarefa de regular a forma como poderá ser instituída a substituição tributária pela legislação ordinária federal, estadual ou municipal. Neste sentido, o entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, manifestado no trecho do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie no julgamento do recurso extraordinário nº 562.276/RS<sup>119</sup>, nos seguintes termos:

“Não havendo dúvida quanto à submissão das contribuições de seguridade social às normas gerais de direito tributário, cabe verificar se a matéria relacionada à responsabilidade tributária enquadra-se na relação das normas gerais.

(...)

Ao fazer expressa referência à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, o art. 146, III, *b*, da Constituição apresentou rol meramente exemplificativo, que se soma não apenas aos conteúdos indicados nas demais alíneas do inciso III, mas também a tudo o que se possa considerar abrangido pelo conceito de norma geral em matéria de legislação tributária.

As normas gerais são aquelas que orientam o exercício da tributação, sendo passíveis de aplicação por todos os entes tributantes.

---

<sup>119</sup> STF, Tribunal Pleno, RE nº 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010, DJe-027, divulg. 09/02/2011, public. 10/02/2011.

O Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos da AIAC 1998.04.01.020236-0, bem definiu como as normas gerais *‘aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades’*.

O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com nível de lei complementar por trazer normas que cumprem tal função. Em seu Livro II, dedicado justamente às Normas Gerais de Direito Tributário, disciplina a Legislação Tributária, a Obrigação Tributária, o Crédito Tributário e a Administração Tributária, em nada desbordando, pois, do que pretendeu o Constituinte.

As questões atinentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito), ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário.

A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo de terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos.

Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento dos terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal.

Assim, afigura-se adequado que se confira caráter de normas gerais com nível de lei complementar aos dispositivos do CTN que cuidam da responsabilidade tributária, sem prejuízo da permissão, constante do art. 128 do CTN, de que o legislador estabeleça outros casos específicos de responsabilidade.”

Além da norma prevista no artigo 146, inciso III, a Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, passou também a dispor sobre substituição tributária no parágrafo 7º do artigo 150.

De fato, a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, o qual passou a dispor que a “lei poderá atribuir a sujeito passivo de 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”.

A norma inscrita no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, possibilita que a legislação ordinária federal, estadual ou municipal, desde que respaldada por hipótese prevista em lei complementar, disponha sobre substituição tributária no “pagamento de imposto ou contribuição”.

A doutrina de Direito Tributário diverge sobre vários aspectos da norma inscrita no parágrafo 7º, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, existindo, inclusive, posicionamentos doutrinários que afirmam ser inconstitucional a referida norma<sup>120</sup>. O estudo desta divergência doutrinária será aprofundado em ponto específico do presente trabalho.

Entretanto, mesmo neste contexto de ampla divergência doutrinária, é possível identificar a existência de um entendimento preponderante no sentido de reconhecer que a norma inscrita no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 estabelece a disciplina da substituição tributária para frente ou progressiva.

Neste sentido, Roque Antonio Carrazza<sup>121</sup> entende que a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, ao acrescentar o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988: “(...) ‘criou’ a absurda figura da *responsabilidade tributária por fato futuro*, ou, como querem alguns, da *substituição tributária ‘para a frente’*. Deveras, o supracitado preceito ‘autoriza’ a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias”.

Marco Aurelio Greco<sup>122</sup>, discordando do entendimento preponderante na doutrina de Direito Tributário, refere que a “figura contemplada no § 7º do art. 150 da CF de 1988 tem sido, em geral, denominada ‘substituição tributária’, expressão que não é muito adequada”. De acordo com este autor:

<sup>120</sup> Neste sentido, vide CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed., rev. e at. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, pp. 290-294.

<sup>121</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed., rev. e at. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, pp. 290-291.

<sup>122</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 13-14.

“Na realidade, a figura sobre a qual há séria divergência na doutrina, e que por alguns é considerada inconstitucional e incompatível com a tributação, é a figura da ‘antecipação’, e não a da ‘substituição’.

O § 7º do art. 150 da CF de 1988 está prevendo a figura da ‘antecipação’, pois contempla hipótese de atribuição de responsabilidade tributária em função de um evento futuro; ou seja, figura em que o tributo é exigido de um contribuinte numa etapa do ciclo econômico, em contemplação de um fato gerador a ocorrer em etapa posterior, em geral tendo a mesma mercadoria por objeto.”

Contudo, Marco Aurelio Greco<sup>123</sup> reconhece que, em determinadas situações, a “‘antecipação’ (cobrança do tributo antes da ocorrência do seu fato gerador)” pode ocorrer concomitantemente com a substituição tributária, é o que ele denomina de “*antecipação com substituição* (se a exigência, além de antecipadamente feita, atingir um outro sujeito de direito)”. Nesta hipótese de “*antecipação com substituição*”, o posicionamento de Marco Aurelio Greco se aproxima do entendimento majoritário da doutrina de Direito Tributário, na medida em que o autor reconhece que, com base na norma inscrita no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, é possível instituir não apenas a “‘antecipação’ (cobrança do tributo antes da ocorrência do seu fato gerador)”, mas também a substituição tributária.

Marco Aurelio Greco<sup>124</sup> ainda ressalta a importância da distinção entre os institutos da “‘antecipação’ (cobrança do tributo antes da ocorrência do seu fato gerador)” e da substituição tributária referindo que: “A circunstância de a expressão (‘substituição tributária’) ser utilizada para designar figura que se caracteriza pelo fenômeno da antecipação gera, por vezes, perplexidades e remissões não adequadas”. Entretanto, o mencionado autor, acaba reconhecendo que a expressão substituição tributária é a que está consagrada, ao afirmar que:

“Considerando, porém, que a expressão consagrada é ‘substituição’, não posso pura e simplesmente ignorá-la ou descartá-la; por isso, preferirei utilizar a expressão ‘antecipação/substituição’ para me referir à figura aqui examinada.

Não obstante as críticas que a expressão ‘substituição tributária’ merece, é ela aqui mantida por estar consagrada na legislação, na doutrina e na jurisprudência; porém, sua impropriedade não pode deixar

<sup>123</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 13-14.

<sup>124</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 14-15.

de ser apontada, e a necessidade de acentuar a tônica no elemento *antecipação* recomenda o uso, dentro do possível, de uma expressão híbrida ('antecipação/substituição')."

A Constituição Federal de 1988, além de disciplinar a substituição tributária nos princípios gerais do sistema tributário nacional (CF/1988, art. 146, inc. III) e nas limitações ao poder de tributar do sistema tributário nacional (CF/1988, art. 150, § 7º, na redação dada pela EC nº 3/1993), também tratou desta ao dispor sobre os impostos dos Estados e do Distrito Federal, mais especificamente ao normatizar o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, tendo estabelecido, em seu artigo 155, inciso XII, alínea “b”, que “cabe à lei complementar (...) dispor sobre substituição tributária”.

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>125</sup> consideram que a norma inscrita no artigo 155, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, possibilita a instituição da substituição tributária no ICMS, mas ressalvam que o legislador ao instituí-la deverá observar estritamente os demais requisitos constitucionais, nos seguintes termos: “A circunstância de a Constituição admitir a substituição tributária (cf. 155, XII, ‘b’) não liberta o legislador das amaras também por ela postas para a preservação dos direitos individuais. Nem das balizas – erigidas em nível de princípio – da não-cumulatividade”.

A doutrina de Direito Tributário afirma que as normas constitucionais que possibilitam a instituição da substituição tributária (CF/1988, art. 146, inc. III; CF/1988, art. 150, § 7º, na redação dada pela EC nº 3/1993; e CF/1988, art. 155, inc. XII, al. “b”), têm por finalidade atribuir maior eficiência, racionalidade e facilidade no controle e no acompanhamento do cumprimento das obrigações tributárias.

Humberto Ávila<sup>126</sup>, o qual toma por referência o entendimento do autor alemão Friederike Jarzyk-Dehne, considera que: “As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas com finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*). Como a fiscalização de cada operação individual seria

<sup>125</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* nº 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, p. 95.

<sup>126</sup> ÁVILA, Humberto. “Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal”. *Revista da AJURIS – Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul* nº 100. Porto Alegre: AJURIS, dezembro de 2005, p. 172.

impossível ou extremamente difícil, a CF/88 autoriza o legislador a lançar mão de uma padronização (*Pauschalierung*), assim entendida aquela tributação que desconsidera os dados concretos do caso e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (*Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten*). A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a tributação não mais recai sobre a operação real, mas sobre a operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido”.

As considerações anteriores evidenciam que as normas constitucionais que disciplinam a substituição tributária possibilitam que os legisladores dos Municípios e do Distrito Federal a instituem em relação ao ISSQN, com o objetivo de atribuir maior eficiência, racionalidade e facilidade no controle e no acompanhamento do cumprimento das obrigações tributárias. Contudo, o campo de atuação dos mencionados legisladores é delimitado e restrito pelas normas constitucionais que tratam da substituição tributária. Com efeito, em decorrência da norma inscrita no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, a validade das leis ordinárias municipais que venham a instituir hipótese de substituição tributária no ISSQN dependerá da prévia existência de lei complementar que regule a forma como poderá ser instituída a substituição tributária pelo legislador ordinário.

### **3.2.1 – A CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA INSCRITA NO PARÁGRAFO 7º, ACRESCIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993, AO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

O tema relativo à constitucionalidade da norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, tem gerado, nos últimos anos, grandes divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

Com efeito, uma parcela da doutrina de Direito Tributário, representada, entre outros, por Roque Antonio Carrazza<sup>127</sup> e José Eduardo Soares de Melo<sup>128</sup>, entende que a norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a qual possibilita a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva, padece do vício de inconstitucionalidade.

De fato, Roque Antonio Carrazza<sup>129</sup> entende: “que o referido § 7º é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, que, aplicado ao Direito Tributário, exige, dentre outras coisas, que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato imponible*”.

---

<sup>127</sup> Neste sentido, vide CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed., rev. e at. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, pp. 290-294.

<sup>128</sup> No mesmo sentido, vide MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, pp.181-183.

<sup>129</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed., rev. e at. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, pp. 290-294.

José Eduardo Soares de Melo<sup>130</sup>, por sua vez, considera que a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, a qual acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, teve por objeto: “*cláusula pétrea* prevista nos diversos incisos do art. 5º da Constituição, consubstanciando os princípios da segurança e certeza do direito, não permitindo preceito que traduza fato gerador presumido, uma vez que sua aceitação acarretaria ruptura de todo um sistema harmônico e coerente, de princípios e normas. É inadmissível que, em nome de aparente constitucionalidade (fruto da malsinada Emenda nº 3/93), se pretenda impor ônus tributários sobre riquezas inexistentes, fatos aleatórios, negócios jurídicos meramente presumidos, permitindo um disfarçado confisco de bens”. Ademais, o autor vislumbra: “na ‘substituição tributária para a frente’, a figura do empréstimo compulsório, situação em que só poderia ser instituída por lei complementar (art. 154, I, da Constituição), o que também se revelaria dificultoso porque inúmeras materialidades já são suscetíveis de incidência tributária, restando um restrito campo residual”. E conclui sobre a substituição tributária para frente ou progressiva: “patenteia-se a inconstitucionalidade dessa espécie de regime tributário”.

Marco Aurelio Greco<sup>131</sup>, o qual considera que “a figura da antecipação/substituição é constitucional”, elenca as principais críticas e objeções apresentadas pela corrente doutrinária que considera inconstitucional a norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

“As principais objeções e críticas que têm sido levantadas contra a figura podem ser assim formuladas:

(1) Substituição é ampliação de competência tributária, e não limitação; portanto, o dispositivo veicula uma contradição em termos, pecando por ser assistemático e carecer de racionalidade.

(2) Tratando-se de norma incluída por emenda constitucional, haveria uma incompatibilidade substancial entre a matéria versada (substituição) e o tratamento que lhe foi dado (limitação); por conseqüência, haveria uma inconstitucionalidade desta norma constitucional, figura estudada por Otto Bachof em trabalho sobre os conflitos entre normas constitucionais.

---

<sup>130</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, pp.181-183.

<sup>131</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 39-40 e 86.

(3) Não há autorização constitucional para instituir a substituição em relação a fato gerador futuro, pois a obrigação tributária nasce do fato gerador (CTN, art. 113, § 1º); por conseguinte, o pagamento só pode existir depois do fato gerador.

(4) Recolhimento por antecipação tem a natureza de empréstimo compulsório, que os Estados não estão autorizados a instituir, ou, então, configura utilização de tributo com efeito de confisco.

(5) A exigência antes da ocorrência do fato gerador configura cobrança de tributo com base em ficção, o que não é admitido em Direito Tributário.

(6) Ainda que fosse válida, a figura atentaria contra o princípio da segurança das relações jurídicas, pois nunca haveria certeza de que o fato iria efetivamente acontecer e de que o tributo seria devido.

(7) O STF já decidiu ser inconstitucional a exigência antecipada do imposto sobre transmissão de bens imóveis.

(8) Especificamente quanto ao ICMS, a antecipação/substituição é inconstitucional, pois a Constituição Federal de 1988 prevê que este imposto é plurifásico e não-cumulativo.

(9) Ainda no caso do ICMS, a substituição fere o princípio da capacidade contributiva, pois a manifestação de capacidade contributiva atingida pelo ICMS é do consumidor final, que não participa da operação à qual está atrelada a substituição; portanto, atinge-se a capacidade contributiva de outrem.”

Cumprido referir que Marco Aurelio Greco<sup>132</sup> refuta, uma a uma, todas as principais críticas e objeções apresentadas pela corrente doutrinária que considera inconstitucional a norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Entretanto, cabe ressaltar que o estudo detalhado das principais críticas e objeções e das refutações opostas a elas por Marco Aurelio Greco extrapola o objeto do presente trabalho.

Em contraponto ao entendimento de que a norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a qual possibilita a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva, seria inconstitucional, existem os posicionamentos de, entre outros, Marco Aurelio Greco<sup>133</sup> e Humberto Ávila<sup>134</sup>. Contudo, mesmo estes autores reconhecem a

<sup>132</sup> Neste sentido, vide GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 38-86.

<sup>133</sup> Neste sentido, vide GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 86.

<sup>134</sup> No mesmo sentido, vide ÁVILA, Humberto. “Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal”. *Revista da AJURIS – Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul nº 100*. Porto Alegre: AJURIS, dezembro de 2005, pp. 169-185.

existência de situações, diante das quais, a legislação ordinária que regula a substituição tributária para frente ou progressiva deixa de atender determinados requisitos previstos na Constituição Federal de 1988 e, por esta razão, torna-se inconstitucional.

Com efeito, Marco Aurelio Greco<sup>135</sup> afirma categoricamente que: “Em suma, a figura da antecipação/substituição é constitucional, mas as leis específicas que a disciplinarem poderão não o ser”. De fato, uma determinada situação denominada pelo autor de “disfunção funcional pode, em tese, configurar uma inconstitucionalidade do modelo naquela situação concreta, por incompatibilidade prática com o desenho constitucional”.

Humberto Ávila<sup>136</sup> referindo-se ao parágrafo 7º, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, reconhece: “A instituição de uma regra específica que permite o uso da substituição afasta ponderações de princípios que conduzam à sua proibição por desnecessidade, como ocorre noutros sistemas em que seu uso concreto é fundado na eficácia direta dos princípios constitucionais. Isso não quer dizer que seu uso seja ilimitado”. E complementa: “Isso porque a CF/88 não permite um abandono total do fato gerador subsequente, como se poderia apressadamente pensar. Ao contrário, na operação com substituição, o legislador institui obrigação tributária ‘cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente’, devendo assegurar a restituição da quantia paga, caso não se realize ‘o fato gerador presumido’. Isso significa que, embora seja escolhido um novo fato gerador (saída da mercadoria na fase inicial do ciclo econômico), o *ponto de referência* para o dimensionamento da obrigação tributária com substituição continua sendo o fato gerador que presumidamente vai ocorrer em fase subsequente do ciclo econômico. Em outras palavras, a CF/88 não autoriza o legislador a adotar qualquer base de cálculo para a obrigação com substituição, mas apenas aquela cuja grandeza *corresponda* ao fato que deva ocorrer posteriormente”.

Em sede jurisprudencial, o tema relativo à constitucionalidade das regras infraconstitucionais que possibilitaram a instituição da substituição tributária para frente

---

<sup>135</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 39 e 86.

<sup>136</sup> No mesmo sentido, vide ÁVILA, Humberto. “Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal”. *Revista da AJURIS – Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul* nº 100. Porto Alegre: AJURIS, dezembro de 2005, pp. 169-185.

ou progressiva foi decidido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário nº 213.396/SP<sup>137</sup>.

Com efeito, no julgamento do recurso extraordinário nº 213.396/SP, foi analisada a constitucionalidade: a) da regra prevista no artigo 25 do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ –, a qual previa a possibilidade da lei atribuir a condição de substituto ao produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes; b) das regras do Convênio ICMS 107/89, de 24 de outubro de 1989, também assinado no âmbito do CONFAZ, o qual tratava da substituição tributária para frente ou progressiva nas operações com veículos automotores; e c) da regra inscrita no artigo 8º, inciso XIII e parágrafo 4º, da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374, de 1º de março de 1989, que regula o ICMS no mencionado Estado de São Paulo. As regras anteriormente referidas disciplinavam hipótese de substituição tributária para frente ou progressiva nas operações de vendas de veículos automotores, atribuindo ao industrial (fabricante) a condição de substituto tributário e responsável pelo recolhimento do ICMS devido nas operações de vendas subsequentes praticadas pelas concessionárias (substituídas) aos consumidores finais.

Importante destacar que as regras, cuja constitucionalidade foi aferida no julgamento do recurso extraordinário nº 213.396/SP, entraram em vigor e passaram a produzir efeitos na vigência da Constituição Federal de 1988, sem a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ou seja, sem o acréscimo do parágrafo 7º ao artigo 150 do mencionado Texto Constitucional.

Destarte, no julgamento do recurso extraordinário nº 213.396/SP, em decisão proferida por maioria, vencidos os Ministros Carlos Velloso, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal considerou, com base na análise das normas da Constituição Federal de 1988, na redação que vigorava antes da Emenda Constitucional nº 3/1993, possível a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva.

---

<sup>137</sup> STF, Tribunal Pleno, RE nº 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02/08/1999, DJ 01/12/2000, p. 97.

Analisando os fundamentos adotados pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário nº 213.396/SP, principalmente aqueles suscitados pelo Ministro Relator, Ilmar Galvão, constata-se que foram analisadas e refutadas as principais objeções apresentadas pela corrente doutrinária que considera inconstitucional a norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a qual autoriza a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva. Tal resta claro no seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão:

“Não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.

Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final.

De outra parte, cumpridos se acham, na substituição tributária, os princípios da legalidade e da tipicidade, conforme acima restou demonstrado, instituído que foi o regime, no Estado de São Paulo, por lei, com observância das normas ditadas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou, com exaustão de todos os aspectos legitimadores da exação, com especificidade tão-somente quanto ao fato gerador e à respectiva base de cálculo, que serão adiante apreciados.

Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.”

A decisão proferida pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário nº 213.396/SP constitui o *leading case* sobre a análise da constitucionalidade da substituição tributária para frente ou progressiva, e a orientação nela firmada tem sido reiteradamente aplicada pelo mencionado Tribunal Superior<sup>138</sup>, tanto para os casos relativos a fatos ocorridos antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 3/1993, quanto para fatos ocorridos posteriormente, ou seja,

---

<sup>138</sup> Neste sentido, vide: STF, 1ª Turma, RE nº 190.317/SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 24/08/1999, DJ 01/10/1999, p. 49; e STF, 1ª Turma, RE nº 202.715/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 26/10/1999, DJ 17/12/1999, p. 30.

para situações ocorridas sob a égide da norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela já mencionada Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

As considerações anteriores evidenciam que, atualmente, mesmo que ainda persista, em sede doutrinária, a divergência relativa à constitucionalidade da norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a qual disciplina a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva, no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a matéria já está definida no sentido da constitucionalidade da instituição da substituição tributária para frente ou progressiva.

Portanto, a partir da definição, pelo Supremo Tribunal Federal, da constitucionalidade da instituição da substituição tributária para frente ou progressiva, a análise voltada para a aferição da constitucionalidade de específicas hipóteses de instituição da mencionada espécie de substituição tributária, exatamente na linha proposta por Marco Aurelio Greco e Humberto Ávila, anteriormente abordada, adquire maior importância e relevância. Com efeito, o fato do Tribunal Superior ter afirmado que a Constituição Federal de 1988 possibilita a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva, não implica em reconhecer que toda e qualquer hipótese de instituição da substituição tributária para frente ou progressiva possa ocorrer sem violar dispositivos da mencionada Carta Magna.

**3.2.2 – O ISSQN E A INCOMPATIBILIDADE COM A SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA REGIDA PELA NORMA INSCRITA NO PARÁGRAFO 7º,  
ACRESCIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE  
1993, AO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Aires F. Barreto<sup>139</sup>, considera que a substituição tributária regida pela norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, não pode ser instituída em relação ao ISSQN, dispondo:

“Não se cogite, não se suponha que a questão da responsabilidade, seguida, ou não da obrigação de reter o ISS, possa estar autorizada no § 7º do art. 150 do texto constitucional, *verbis*:

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

...

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo 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.’

Esse dispositivo refere-se a fatos geradores futuros e não a fatos geradores já ocorridos. Pressupõe, portanto, uma sucessão de várias operações em cadeia, como no caso o ICMS e o IPI (daí a menção expressa pela CF de que esses impostos seriam não cumulativos, no sentido de impor o abatimento dos valores anteriormente pagos), o que não ocorre com o fato gerador do ISS.

A prestação de serviços encerra-se num único fato, numa única prestação. Conforme nosso *ISS na Constituição e na Lei*, o rigoroso exame da consistência material do ISS implica a conclusão inexorável de que, incidindo esse imposto sobre a prestação de serviços e não sobre contratos de serviços, só poderá haver a exigência de imposto diante da concreta prestação de serviços, que manterá essa unidade, a despeito de

---

<sup>139</sup> BARRETO, Aires F. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, pp. 16-17.

para ela terem concorrido vários prestadores. Note-se que poderá haver vários prestadores, mas só um serviço. Logo, só se faz possível uma única incidência. Com efeito, o ISS incide sobre a prestação de serviço e não sobre o número de pessoas que o prestou.

Assim, não é da natureza dos serviços tributáveis pelo ISS a incidência em etapas, dentro de um mesmo ciclo econômico, de modo a comportar o fenômeno da cumulatividade. No caso desse imposto, o encadeamento de várias prestações não é regra, mas nítida exceção. Salvo as hipóteses de subempreitada (como nos serviços de construção civil e de transporte), não há como um serviço compreender outros.

De toda sorte, o que esse dispositivo constitucional (art. 150, § 7º) autoriza é a possibilidade de alguém ser submetido ao imposto sobre fato que, contido no ciclo de várias operações, virá a ocorrer posteriormente, o que, como visto, não se dá em se tratando de ISS.

Em suma, a responsabilidade, seguida, ou não, de retenção do ISS na fonte não encontra fundamento de validade no § 7º do art. 150 da CF.”

No mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo<sup>140</sup>, tratando substituição tributária para frente ou progressiva afirma ser: “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). Nunca se pode ter a certeza absoluta que os serviços presumidos venham a ser objeto de inexorável prestação”.

Marco Aurelio Greco<sup>141</sup>, tratando da “figura da antecipação/substituição”, disciplinada na norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, considera que:

“(…). Com efeito, na antecipação/substituição é indispensável que:

(a) o pressuposto de fato da exigência seja um ciclo econômico do qual participem vários contribuintes;

(b) deve existir um liame entre o fato tributável e o evento que o antecede, que permita identificar uma etapa da sua formação; e

---

<sup>140</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 3ª ed. (atual. Conforme a Lei complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003, p. 29.

<sup>141</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 230.

(c) a pessoa que participa de uma etapa subsequente deste ciclo deve ser titular de um débito próprio em função de um fato gerador que é antecipado para etapa anterior.”

Ademais, Marco Aurelio Greco<sup>142</sup>, ao comentar a norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, ressalta que esta:

“(...) supõe a existência de um certo fenômeno que comporta materialização em etapas, das quais uma se afigura como preliminar das subsequentes. Ou seja, deve existir, no plano fático, uma *relação de conexão* entre as fases, de modo que se possa afirmar que uma é efetivamente preliminar das demais e que o fenômeno, enquanto tal, está em processo de formação. A escolha da fase preliminar para fins de atrelamento do dever de recolher o tributo resulta de opção legislativa, mas não é arbitrária, pois só tem cabimento desde que existam elementos suficientes que indiquem a existência dessa conexão.”

Destarte, de acordo com a doutrina de Direito Tributário, a substituição tributária regida pela norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, pressupõe a existência de um ciclo econômico, composto por fases que podem ser previstas antes da sua ocorrência, do qual devem participar contribuintes do tributo que será objeto da instituição da substituição tributária.

Estes pressupostos estabelecidos pela doutrina de Direito Tributário são perfeitamente identificados, entre outros tributos, no ICMS. De fato, o ICMS, que é imposto não-cumulativo, se caracteriza por apresentar várias fases de circulação de mercadorias, em relação às quais é possível identificar um ciclo econômico ordenado, tal como, por exemplo, fabricante – comerciante atacadista – comerciante varejista – consumidor final, e, por tal motivo, é perfeitamente razoável pressupor que, após a venda do fabricante para o comerciante atacadista, este irá revender para o comerciante varejista, e este, por sua vez, irá revender para o consumidor final, ou seja, é possível prever posteriores ocorrências do fato gerador do imposto estadual, o que possibilita a instituição da substituição tributária prevista na norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

---

<sup>142</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 26-27.

Contudo, em relação ao ISSQN, o próprio delineamento da sua hipótese de incidência, não possibilita pressupor a existência de um ciclo econômico, composto por fases seguidas de prestação de serviços, do qual participem contribuintes (prestadores de serviços), que, ao efetivamente prestarem os serviços, tornar-se-iam devedores do imposto para um determinado Município ou para o Distrito Federal.

Com efeito, o próprio fato gerador do ISSQN correspondente à “prestação de serviços”, estabelecido no artigo 1º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003, não possibilita pressupor a existência de um ciclo econômico no qual a “prestação de serviços” estaria inserida, e também não possibilita prever, em relação a qual fase deste ciclo econômico, ocorreria uma futura prestação de serviços.

Ademais, cabe ressaltar que a Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o ISSQN, não previu a exigência antecipada do mencionado imposto e, por esta razão, não disciplinou a fase preliminar à ocorrência do fato gerador do tributo, na qual este seria exigido a título de substituição tributária. A disciplina da fase preliminar à ocorrência do fato gerador do imposto em lei, é considerada essencial para que possa ser instituída a substituição tributária regida pela norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Neste sentido, o entendimento de Marco Aurelio Greco<sup>143</sup>, consignado nos seguintes termos: “Além disso, como a antecipação implica recolher, para fins de incidência, uma fase preliminar da ocorrência do fato legal e constitucionalmente previsto, a indicação deste evento também dependerá de lei específica. Ou seja, a lei deverá prever se o recolhimento do imposto de transmissão imobiliária ocorrerá ao ensejo da lavratura da escritura; ou, então, se o recolhimento do ICMS ocorrerá no momento da saída promovida pelo industrial ou pelo atacadista etc. Assim como a definição do fato gerador depende de lei, a definição da fase preliminar também dela depende”.

Portanto, o ISSQN é incompatível com a substituição tributária regida pela norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988 e, além disso, na redação atual da Lei

---

<sup>143</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 22.

Complementar nº 116/2003 não há disciplina da fase preliminar à ocorrência do fato gerador do imposto, na qual este seria exigido a título de substituição tributária, o que impede a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva.

### **3.3 – A DISCIPLINA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

A Lei Ordinária nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a qual instituiu o Código Tributário Nacional e estabeleceu normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União Federal, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com o caráter de Lei Complementar.

Com efeito, atualmente, o Código Tributário Nacional constitui a Lei Complementar exigida pelo artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que, em seu Livro Segundo, denominado “Normas Gerais de Direito Tributário”, estabelece as “normas gerais em matéria de legislação tributária” (CF/1988, art. 146, inc. III) relativas à substituição tributária.

De fato, as “normas gerais em matéria de legislação tributária” (CF/1988, art. 146, inc. III) relativas à substituição tributária são encontradas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, os quais dispõem que:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira

peessoa, 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.”

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>144</sup>, abordando o conteúdo da regra inscrita no artigo 128 do Código Tributário Nacional, refere que: “O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão”.

Com efeito, as regras inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, têm como destinatários os legisladores ordinários da União Federal, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e delimitam a atuação destes. Em síntese, são regras que estabelecem limites que não podem ser desconsiderados pelos legisladores ordinários na instituição da substituição tributária.

Assim, cabe, agora, analisar quais são exatamente os requisitos exigidos pelas regras inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, para que os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal possam instituir hipótese de substituição tributária no ISSQN.

O primeiro dos requisitos exigidos pelas regras inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, estabelece que a instituição da substituição tributária no ISSQN deve ocorrer mediante a edição de lei ordinária pelos Municípios ou pelo Distrito Federal. Tal requisito decorre diretamente do princípio da legalidade consagrado no artigo 97, inciso III, do Código Tributário Nacional, e nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Neste sentido, Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>145</sup> ressaltam que: “Aliás, parece muito clara a implicação do princípio da legalidade, no sentido de que só a lei pode dispor sobre o sujeito passivo da obrigação tributária (art. 97, III, do CTN), seja estabelecendo

---

<sup>144</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, p. 209.

<sup>145</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* n° 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, pp. 87 e 94.

quem deve (naturalmente) revestir-se dessa qualidade – por sua natureza de agente provocante do fato imponible – seja para o efeito de ‘substituí-lo’ por qualquer outra pessoa, segundo as várias modalidades de ‘responsabilidade tributária’ que a doutrina aponta. De qualquer maneira, **sem lei expressa** não há possibilidade de nenhuma disposição a respeito da sujeição passiva tributária (menos ainda, por substituição – art. 128 do CTN)”. Por esta razão, os autores salientam que: “Antes de tudo, a instituição de substituto tributário por via de decreto representa ignominiosa e flagrante afronta ao princípio da legalidade”. E concluem afirmando que: “Como já demonstrado, o princípio da estrita legalidade em matéria de tributação – cujo corolário é a tipicidade tributária – exige que a lei esgote os contornos da hipótese de incidência, vale dizer, prescreva, de modo exaustivo, todos os seus aspectos, inclusive – evidentemente – o pessoal. A indicação do contribuinte e do responsável tributários há de ser efetuada pela lei”.

Marco Aurelio Greco<sup>146</sup> também refere que: “Da mesma forma, só a lei poderá dispor sobre os *aspectos subjetivos*, vale dizer, instituir a figura subjetiva da substituição, pois ela consiste numa vicissitude da sujeição tributária, e toda disciplina relativa aos sujeitos passivos é matéria reservada à lei (CTN, art. 97, III)”.

No mesmo sentido, o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, manifestado no trecho do voto proferido pelo Ministro Castro Meira no julgamento do recurso especial nº 838.092/SC<sup>147</sup>, nos seguintes termos:

“O princípio da reserva legal, ou da estrita legalidade, impõe que todos os elementos da obrigação tributária estejam previamente definidos em lei. Assim, não só o aspecto material da hipótese de incidência (também chamado de fato gerador), mas também o subjetivo (sujeição ativa e passiva), o quantitativo (alíquota e base de cálculo), o espacial e o temporal devem estar minuciosamente descritos na regra legal de incidência, não havendo espaço para regramento complementar ou suplementar a cargo de normas de menor hierarquia, componentes da chamada ‘legislação tributária’.

O Decreto-Lei 2.052/83, que ‘dispõe sobre as contribuições para o PIS-PASEP, sua cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta, e dá outras providências’, tem apenas 17 artigos e, em nenhum deles, fixou regime de substituição tributária para os comerciantes varejistas de combustíveis e derivados de petróleo.

---

<sup>146</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 22.

<sup>147</sup> STJ, 2ª Turma, REsp nº 838.092/SC, Rel. Min. Castro Meira, j. 22/05/2007, DJ 08/08/2007, p. 366.

Via de regra, a competência regulamentar é do Presidente da República, a quem o art. 84, IV, da CF/88 atribui a prerrogativa de expedir decretos para a fiel execução das leis.

Em nosso sistema, ressalvada a previsão do art. 84, VI, da CF/88, não existe a figura do decreto autônomo, que cria obrigações para o administrado e inova a ordem jurídica sem lei que o fundamente.

O art. 16, já citado, autorizou o Ministro de Estado da Fazenda, em substituição ao Chefe do Executivo, a expedir instruções que viabilizassem a execução do decreto-lei, inclusive referentes ‘a prazo e forma de recolhimento das contribuições e seus acréscimos’ (inciso II).

Se é certo que os decretos regulamentares não podem inovar na ordem jurídica, com mais razão também não é dado às portarias ministeriais constituir novas obrigações, substancialmente diversas daquelas previstas na legislação que lhes serve de fundamento.

No caso, a Portaria MF nº 238/84, ao estabelecer um regime de substituição tributária não previsto no Decreto-Lei 2.052/83, é manifestamente ilegal.

Na esteira do que preceitua o art. 128 do CTN, não há responsabilidade tributária presumida. A lei que estabelece a sujeição passiva indireta deve ser expressa, sob pena de infringir o princípio da legalidade e criar tributo sem lei que o estabeleça.”

Destarte, por exigência de lei ordinária, requerida pelas regras inscritas nos artigos 97, inciso III, 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, e pelas normas previstas nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, a instituição da substituição tributária no ISSQN, a toda evidência, não pode ocorrer por meio da edição de atos regulamentares expedidos pelas autoridades administrativas.

O segundo dos requisitos exigidos pelas regras inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, determina que a lei ordinária que instituir hipótese de substituição tributária deve conter “disposição expressa” (CTN, art. 121, § único, inc. II) sobre a mencionada substituição tributária. Tal exigência é reiterada pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional, ao dispor que “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador”.

Sobre a necessidade da lei ordinária conter “disposição expressa” (CTN, art. 121, § único, inc. II) relativa à substituição tributária, Amílcar de Araújo Falcão<sup>148</sup> ressalta que: “os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa”.

Aliomar Baleeiro<sup>149</sup>, ao comentar a regra inscrita no artigo 128 do Código Tributário Nacional, refere: “A lei, e só ela, de modo expresse, pode substituir o contribuinte por outra pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação tributária”.

O entendimento da jurisprudência firmada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça também é no sentido da necessidade da Lei Ordinária disciplinar a substituição tributária de forma expressa. Tal resta claro, entre outras decisões, no julgamento do recurso especial nº 1.060.809/CE<sup>150</sup>, cuja decisão restou assim ementada:

**“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 25 DA LEI N. 8.212/91. AQUISIÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL POR MEIO DE INTERMEDIÁRIOS E NÃO DIRETAMENTE DO PRODUTOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NOVA REDAÇÃO DO ART. 30, INC. IV, DA LEI N. 8.212/91. APLICAÇÃO A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI N. 9.528/97.**

1. A controvérsia cinge-se em definir se antes da vigência da Lei n. 9.528/97 a contribuição do art. 25 da Lei n. 8.212/91 era exigível de quem não adquiria o produto rural diretamente do produtor, mas de intermediários.

2. Somente a partir da Lei n. 9.528/97 a lei passou a autorizar expressamente a cobrança da exação nos casos em que a produção rural era adquirida por meio de intermediários e não diretamente do produtor rural:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de

<sup>148</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. rev. e atual. por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 76.

<sup>149</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed., atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 735.

<sup>150</sup> STJ, 2ª Turma, REsp nº 1.060.809/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 08/06/2010, DJe 22/06/2010.

que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, **independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física**, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97) (nosso grifo).

3. Sob pena de ofensa ao art. 128 do Código Tributário Nacional, não é possível atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do crédito tributário à terceira pessoa sem que haja previsão expressa em lei. Tampouco se admite a incidência retroativa de regra relativa à responsabilidade tributária, conforme veda o art. 105 do CTN. Precedente: REsp 229.688/CE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 16.5.2005.

4. Recurso especial não provido.”

Destarte, as legislações ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal deverão ser expressas ao instituírem hipóteses de substituição tributária no ISSQN, regulando-as de forma explícita, detalhada, clara e inequívoca.

Assim, são vedadas a instituição da substituição tributária no ISSQN, de forma implícita, pelas Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal, e também mediante o expediente da remissão genérica aos dispositivos de outras Leis Ordinárias que tenham tratado de distintas hipóteses de substituição tributária. Tais situações não atendem o requisito da “disposição expressa de lei” (CTN, art. 121, § único, inc. II), razão pela qual não são válidas diante das regras inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional.

O terceiro requisito exigido pela regra inscrita no artigo 128 do Código Tributário Nacional, estabelece a necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN e a terceira pessoa, em relação à qual se pretende atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário.

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>151</sup>, consideram que “o art. 128 é tão claro em exigir a vinculação do substituto ao fato imponible” e ressaltam que:

“Ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obrigam revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Daí que – assegurando a

<sup>151</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* n° 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, pp. 77 e 84.

observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação – tenha disposto o art. 128 do CTN só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja **vinculado** ao fato imponível (o chamado ‘fato gerador’). Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. Nesse restrito quadro fático, necessariamente terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes na obrigação de que são titulares passivos; poderão, eficazmente, exercer as faculdades regressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação – atividade rigidamente vinculada – são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja a título próprio, seja por conta de terceiros”.

Na mesma linha, o entendimento de Roque Antonio Carrazza<sup>152</sup> para quem: “Também o substituto deve, no entanto, estar de algum modo vinculado ao *fato imponível* (fato que realizou o *tipo* do tributo)”.

Destarte, a terceira pessoa, a quem será atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário, deve estar vinculada com o fato gerador da obrigação tributária. Nos casos em que inexistir este vínculo, não poderá ser instituída a substituição tributária. Neste sentido, o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, manifestado no trecho do voto proferido pelo Ministro Cesar Asfor Rocha no julgamento do recurso especial nº 55.346/RJ<sup>153</sup>, nos seguintes termos:

“O art. 14, XI, do Código Tributário do Rio de Janeiro elegeu as administradoras responsáveis pelo ISS incidente sobre o serviço prestado ao usuário pelo estabelecimento filiado, ao assim dispor:

*‘Art. 14: São responsáveis:*

.....

*XI – as empresas administradoras de cartões de crédito, pelo imposto incidente sobre o preço dos serviços prestados pelos estabelecimentos filiados localizados no Município, quando pagos através de cartões de crédito por elas emitidos’.*

Inconformadas com essas estipulações, as recorridas impetraram mandado de segurança alegando que não poderiam ser consideradas responsáveis pelo ISS devido pelos estabelecimentos a elas filiados, decorrentes dos serviços por estes prestados, porque não estão vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação, condição indispensável para serem responsáveis, a teor do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional.

<sup>152</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed. rev. e ampl., até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 328.

<sup>153</sup> STJ, 1ª Turma, REsp nº 55.346/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Rel. p/Acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, j. 25/10/1995, DJ 12/02/1996, p. 2.412.

É que elas não são beneficiárias do serviço sendo figuras absolutamente estranhas ao fato gerador da prestação do serviço.

(...)

É certo que o art. 121 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de existirem dois sujeitos passivos da obrigação tributária, que são o contribuinte e o responsável, que é uma terceira pessoa (em relação ao contribuinte).

Contudo, para que seja configurada a condição de responsável é indispensável que haja vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, em razão do disposto no art. 128 do CTN, a saber:

(...)

Conforme destacado pelo r. aresto hostilizado, *‘para que possa ocorrer a transferência, para uma terceira pessoa, da responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre serviço, é condição indispensável que esta pessoa esteja vinculada ao fato gerador.’* (fls. 240).

Ora, o fato gerador na hipótese dos autos é a prestação do serviço ocorrente entre o estabelecimento filiado e o usuário, com o qual nada tem a ver a administradora do cartão.”

Em suma, as considerações anteriores evidenciam que os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal não dispõem de ampla liberdade para instituírem hipótese de substituição tributária no ISSQN, haja vista que o seu campo de atuação é amplamente delimitado e restrito pelas regras inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional. Assim, a validade da instituição de hipótese de substituição tributária no ISSQN será determinada pelo atendimento dos seguintes requisitos: A) a instituição da substituição tributária no ISSQN deve ocorrer mediante edição de Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal; B) as Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal devem conter “disposição expressa” (CTN, art. 121, § único, inc. II) sobre a substituição tributária no ISSQN; e C) há necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN e a terceira pessoa, em relação à qual se pretende atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário.

### **3.4 – A DISCIPLINA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

#### **3.4.1 – A REGRA INSCRITA NO *CAPUT* DO ARTIGO 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

O delineamento específico da substituição tributária no âmbito do ISSQN é encontrado na regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, a qual estabelece que:

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

A regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 está fundamentada no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, a qual dispõe que “cabe à lei complementar (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação

tributária”, constituindo, assim, norma geral que disciplina a forma como poderá ser instituída a substituição tributária pelas legislações ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal.

Enquadrada como norma geral em matéria de legislação tributária sobre substituição tributária no ISSQN, a regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 atua conjuntamente com as demais normas gerais previstas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, ou seja, os legisladores dos Municípios e do Distrito Federal ao instituírem hipótese de substituição tributária deverão atender não apenas os requisitos exigidos pelo mencionado artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, bem como aqueles disciplinados nos já referidos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional.

Aliás, cumpre ressaltar que a própria redação do *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 ao reproduzir, em grande parte, aquilo que já estava disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, evidencia que estas duas regras devem ser observadas pelos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN.

Assim como as regras previstas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, a regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 tem como destinatários os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal e estabelece requisitos que devem ser observados na instituição da substituição tributária no ISSQN.

A regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, tal qual o artigo 128 do Código Tributário Nacional, estabelece os seguintes requisitos para que possa ser instituída hipótese de substituição tributária no ISSQN: A) a instituição da substituição tributária no ISSQN deve ocorrer mediante a edição de Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal; B) as Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal devem “atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário” (LC nº 116/2003, art. 6º, *caput*); e C) há necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN e a terceira pessoa, em relação à qual será atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário.

O primeiro dos requisitos exigidos pela regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, estabelece que a instituição da substituição tributária no ISSQN deve ocorrer mediante a edição de Leis Ordinárias pelos Municípios ou pelo Distrito Federal. Conforme mencionado anteriormente em relação ao artigo 128 do Código Tributário Nacional, este requisito é decorrente do princípio da legalidade consagrado no artigo 97, inciso III, do Código Tributário Nacional, e nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Neste sentido, Aires F. Barreto<sup>154</sup>, tratando da responsabilidade tributária no ISSQN prevista na Lei Complementar nº 116/2003, ressalta que: “Ademais disso, o legislador municipal – a par da possibilidade de criar responsabilidade tributária do ISS elegendo como responsável pessoa que seja partícipe do fato prestar serviços (o tomador do serviço) – haverá de observar, também, o princípio da legalidade. Por conseguinte, só por lei ordinária municipal é que se poderá pôr uma pessoa na condição de responsável tributário”. Adiante, complementa: “O princípio da legalidade tributária é constitucional e, pois, inderrogável. Foi posto, não só em termos genéricos, pelo inciso II do art. 5º, do texto constitucional, como – especificamente para a matéria tributária – no inciso I do art. 150, que o erige em direito individual, absolutamente insuperável, até mesmo pelo legislador. Todo cidadão tem direito público subjetivo a exigir que só a lei (ato formal e material do Poder Legislativo) crie ou aumente tributos. A clareza e a incisividade desses preceitos constitucionais fazem-nos peremptórios; sua reiteração, de modo patente e categórico, torna a Constituição brasileira a única no mundo que reforça a legalidade de modo tão eloqüentemente enfático”.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>155</sup>, antes da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, considerava possível a instituição da substituição tributária no ISSQN com base na regra inscrita no artigo 128 do Código Tributário Nacional, ressaltando a necessidade de Lei Ordinária nos seguintes termos: “No ISS existe também a figura do responsável substituto, prevista em lei ordinária. Embora não estejam relacionados

---

<sup>154</sup> BARRETO, Aires F. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 15.

<sup>155</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 454.

direta e pessoalmente com o fato gerador do tributo municipal, certas pessoas ficam obrigadas ao pagamento do ISS por disposição expressa da lei, (...)”.

A regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 ao exigir Lei para instituir hipótese de substituição tributária no ISSQN, evidencia que ela, por si só, não cria substituição tributária. Desta constatação, surgem as seguintes decorrências: A) não basta o disposto no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 para que os Municípios e o Distrito Federal, sem editarem Leis Ordinárias próprias, passem a dispor sobre substituição tributária no ISSQN; e B) a regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, além de instituir requisito – necessidade de Lei Ordinária –, também representa uma faculdade a ser exercida pelos Municípios e pelo Distrito Federal, os quais têm a possibilidade de decidir se instituem ou não a substituição tributária no ISSQN.

Nesse sentido, o entendimento de Humberto Ávila<sup>156</sup>, manifestado ao comentar a regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, nos seguintes termos: “Os Municípios podem, de acordo com o artigo 6º da mesma lei, atribuir 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”.

Na mesma linha, Aires F. Barreto<sup>157</sup>, o qual afirma que a regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003: “autoriza aos Municípios e ao Distrito Federal a criarem a responsabilidade tributária por substituição, seja em caráter total ou parcial, independentemente de ter sido efetuada a retenção do imposto”.

Ainda, na mesma direção, Kiyoshi Harada<sup>158</sup>, para quem: “O *caput* do art. 6º da LC nº 116/2003 limita-se a facultar a substituição passiva do ISS, por disposição legal expressa de cada município que quiser fazer o uso dessa faculdade”.

---

<sup>156</sup> ÁVILA, Humberto. “O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03”. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 179.

<sup>157</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 360.

<sup>158</sup> HARADA, Kiyoshi. “Imposto Sobre Serviços – Substituição Tributária Ativa e Passiva”. *Repertório IOB de Jurisprudência nº 15*. São Paulo: IOB, agosto de 2005, p. 576.

A exigência de Lei Ordinária dos Municípios e do Distrito Federal para instituir a substituição tributária no ISSQN veda a possibilidade de que, mediante a edição de atos infralegais, por exemplo, decretos do Poder Executivo dos Municípios e do Distrito Federal ou atos regulamentares das autoridades administrativas fazendárias, possa vir a ser criada a mencionada substituição. Ademais, também está totalmente vedada a possibilidade das Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal, ao invés de instituírem a substituição tributária, delegarem ao Poder Executivo dos Municípios e do Distrito Federal a função de efetivar esta instituição.

O segundo dos requisitos exigidos pela regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, estabelece que as Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal instituidoras da substituição tributária no ISSQN devem “atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário” (LC nº 116/2003, art. 6º, *caput*).

Assim como as regras inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, a Lei Complementar nº 116/2003 (art. 6º, *caput*) exige que a substituição tributária no ISSQN seja instituída e disciplinada expressamente nas Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal, ou seja, a instituição da mencionada substituição tributária deve ser feita de forma explícita, detalhada, clara e inequívoca.

A consequência deste requisito conforme ressalta Aires F. Barreto<sup>159</sup> é que: “De qualquer maneira, *sem lei expressa* não há possibilidade de nenhuma disposição a respeito da responsabilidade tributária com ou sem retenção na fonte”.

Com efeito, sem disposição expressa nas Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal, não há instituição válida de substituição tributária no ISSQN, isso porque a expressão “atribuir de modo expresso”, que consta no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, não possibilita que as mencionadas Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal criem a substituição tributária no ISSQN de forma

---

<sup>159</sup> BARRETO, Aires F. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 15.

implícita ou, até mesmo, mediante a utilização do expediente da remissão genérica a outros dispositivos que tratem de diferentes hipóteses de substituição tributária no ISSQN.

O terceiro dos requisitos exigidos pela regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, estabelece a necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN e a terceira pessoa, em relação à qual se pretende atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário.

Aires F. Barreto<sup>160</sup>, ressalta a necessidade da existência deste vínculo entre o fato gerador do ISSQN e a terceira pessoa, nos seguintes termos:

“O sistema não autoriza o estabelecimento de substituição e, muito menos, de retenção na fonte, sem que as pessoas integrem uma relação jurídica pertinente ao fato tributário descrito na hipótese de incidência, sem que tenham um liame com o destinatário constitucional tributário.

(...)

Presente o nexa referido e estará o legislador apto a eleger os sujeitos passivos indiretos deste ou daquele tributo. Ausente conexão jurídica, inexistindo, relativamente ao fato impositivo descrito na hipótese de incidência, o necessário liame pertinente a esse fato, vedado será ao legislador guindá-lo à condição de integrantes do aspecto pessoal da hipótese de incidência.

O limite do legislador assume, assim, caracteres de nitidez: há uma relação jurídica pertinente, relativa ao fato descrito na hipótese de incidência? Quando a resposta for afirmativa, pode o legislador nomear todas as pessoas que se encontrem nessas condições, para o fim de colocá-las, erigi-las como sujeitos passivos indiretos. Negativa a resposta, vedado estará ao legislador escolher quaisquer pessoas despidas de vínculo com o destinatário legal tributário. Pode, *v.g.*, o legislador erigir o pai de filho menor proprietário como sujeito passivo indireto do imposto predial; poderá fazê-lo, em relação ao dono de obras, no que pertine aos serviços de construção civil, objeto de incidência do ISS; poderá fazê-lo, igualmente, quanto ao tabelião, em relação ao imposto sobre transmissão de bens imóveis, na medida em que só com a escritura pública se inicia o aperfeiçoamento do ato de transmissão. Em contrapartida, não lhe será lícito designar o vizinho em relação a propriedades do quarteirão, porque faltará o vínculo jurídico, relacionado obliquamente com a hipótese de incidência, embora possa, entre este e o destinatário legal tributário, haver liame jurídico outro, a refugir à espécie.

Em resumo, não basta que haja um vínculo jurídico entre a pessoa que se quer erigir como sujeito passivo indireto e o destinatário

---

<sup>160</sup> BARRETO, Aires F. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, pp. 13-14.

legal tributário; mister se faz que esse vínculo jurídico reflita e exprima conexão com o fato tributário descrito na hipótese de incidência. Dentro desse raciocínio, submetido integralmente ao campo de investigação do jurista, sem qualquer argumentação de natureza econômica, teríamos estremado, definitivamente, os limites do legislador na eleição de sujeitos passivos indiretos.”

Assim, de acordo com este requisito, a terceira pessoa, a quem se pretende atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário, deve estar vinculada com o fato gerador do ISSQN, o qual, conforme estabelece o *caput* do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, corresponde à “prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”. Destarte, é com a prestação de serviços (fato gerador do ISSQN), nas suas mais variadas formas arroladas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que a terceira pessoa deve manter vínculo para possibilitar que os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal lhe atribuam a responsabilidade pelo crédito tributário.

Importante ressaltar que, somente após ocorrer a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário mediante disposição expressa nas Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal, é que a terceira pessoa, mencionada no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, passa a apresentar a condição de substituta tributária. Em outras palavras, a terceira pessoa não é substituta tributária, pode vir a ser designada nas Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal como tal, desde que mantenha vínculo com a prestação de serviços (fato gerador do ISSQN).

Inexistente o vínculo entre o fato gerador do ISSQN e a terceira pessoa, esta não pode ser escolhida pelos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal como substituta tributária. Portanto, nesta situação, não pode ser instituída a substituição tributária no ISSQN em razão da inexistência de vínculo entre a prestação de serviços e a terceira pessoa, em relação a qual seria atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário.

Neste sentido, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso especial nº 55.346/RJ<sup>161</sup>, a qual afirma a impossibilidade da instituição da substituição tributária no ISSQN diante da inexistência de vínculo entre a

---

<sup>161</sup> STJ, 1ª Turma, REsp nº 55.346/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Rel. p/Acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, j. 25/10/1995, DJ 12/02/1996, p. 2.412.

terceira pessoa, em relação a qual havia sido atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário, e o fato gerador do ISSQN. Tal decisão restou ementada nos seguintes termos:

**“TRIBUTÁRIO. ART. 128 DO CTN. ADMINISTRADOR 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.”

Em síntese, as considerações anteriores evidenciam que a regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 delimita a atuação dos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN, ao estabelecer os seguintes requisitos: A) a instituição da substituição tributária no ISSQN deve ocorrer mediante a edição de Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal; B) as Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal devem “atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário” (LC nº 116/2003, art. 6º, *caput*); e C) há necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN e a terceira pessoa, em relação à qual se pretende atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário.

### 3.4.2 – A RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE (SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO)

A regra inscrita na parte final do *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, tal qual o artigo 128 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que a responsabilidade do contribuinte pelo crédito tributário relativo ao ISSQN pode ser excluída ou a ele atribuída “em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais” (LC nº 116/2003, art. 6º, *caput*, parte final), atribui aos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal a possibilidade de, ao instituir a substituição tributária, escolher uma entre duas opções, quais sejam: A) excluir a responsabilidade do contribuinte (substituído); ou B) manter a responsabilidade do contribuinte (substituído) para as situações em que o crédito tributário não for adimplido pelo substituto tributário.

Neste sentido, Marco Aurelio Greco<sup>162</sup>, comentando a regra inscrita no artigo 128 do Código Tributário Nacional, refere que: “Estabelece o art. 128 do CTN que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiro pode se dar, a critério da lei, ‘excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação’. Ou seja, o Código admite dois modelos possíveis de atribuição de responsabilidade: (a) com exclusão de responsabilidade do contribuinte originário, ou (b) sem exclusão desta responsabilidade, que permanece na hipótese de não-cumprimento da obrigação pelo ‘responsável’”.

---

<sup>162</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 99.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>163</sup>, também analisando o teor da regra prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional, ressalta que: “O Código Tributário Nacional permite, no caso do substituto tributário, a exclusão da responsabilidade do contribuinte (substituído). Segundo o art. 128, ‘a lei pode 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’. Portanto, pela lei, por prévia e expressa determinação, o contribuinte originário pode ficar também sujeito à obrigação tributária”.

A opção pela exclusão da responsabilidade do contribuinte (substituído) pode ser expressa ou tácita. Com efeito, os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal ao optarem pela exclusão da responsabilidade do contribuinte (substituído), prevendo unicamente a responsabilidade do substituto tributário pelo pagamento do ISSQN incidente na prestação de serviço, da multa e dos acréscimos legais, podem dispor expressamente sobre a mencionada exclusão de responsabilidade ou simplesmente nada prever sobre esta exclusão. De fato, se as Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal forem omissas sobre a responsabilidade do contribuinte (substituído), esta não se presume, pelo contrário, é considerada inexistente.

Por outro lado, a opção pela manutenção da responsabilidade do contribuinte (substituído) deve, necessariamente, ser expressa, ou seja, as Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal devem dispor expressamente neste sentido. Somente diante da atribuição expressa de responsabilidade total ou parcial ao contribuinte (substituído), nas Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal, é que dele poderá ser exigido o crédito tributário na hipótese do substituto não efetuar o pagamento.

A manutenção da responsabilidade do contribuinte (substituído) pode ser total ou parcial, quer dizer, pode abranger todo ou apenas parte do imposto devido. Ademais, pode abranger somente o valor do imposto devido (montante integral ou parte) ou, além deste, as quantias relativas à multa e aos acréscimos legais. Em todas estas

---

<sup>163</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 453.

situações, sempre que a intenção dos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal for por ampliar a responsabilidade do contribuinte (substituído), esta ampliação deve ser expressamente fixada nas Leis Ordinárias.

Portanto, a regra inscrita na parte final do *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, faculta aos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal excluir ou não a responsabilidade do contribuinte (substituído), mas, para estabelecer tal responsabilidade exige disposição expressa.

### 3.4.3 – A OBRIGAÇÃO DO RESPONSÁVEL (SUBSTITUTO) E A RETENÇÃO NA FONTE

A regra inscrita no parágrafo 1º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, estabelece que o responsável (substituto) está obrigado “ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte”.

Esta regra por estar inserida no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, deve ser interpretada em conformidade com o disposto no *caput* do mencionado artigo, nos termos definidos no artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95<sup>164</sup>, de 26 de fevereiro de 1998. Assim, tal regra atua da seguinte forma: os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal ao exercerem a opção que lhes é atribuída para instituir a substituição tributária no ISSQN, estão adstritos ao disposto no parágrafo 1º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, ou seja, devem estabelecer expressamente, nas Leis Ordinárias, a obrigação do responsável (substituto) pelo “recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte” (LC nº 116/2003, art. 6º, § 1º).

Destarte, a regra inscrita no parágrafo 1º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 disciplina a atuação dos legisladores ordinários dos

---

<sup>164</sup> “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

(...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

(...)”

Municípios e do Distrito Federal e exige que, na instituição da substituição tributária no ISSQN, obrigatoriamente seja prevista a obrigação do responsável (substituto) pelo “recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte” (LC nº 116/2003, art. 6º, § 1º).

Ademais, quanto à retenção do ISSQN na fonte, mencionada na regra inscrita no parágrafo 1º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, cumpre ressaltar que, conforme já estudado neste trabalho, o ato de reter e recolher o tributo retido está inserido no âmbito da substituição tributária.

A retenção do ISSQN na fonte, que também deve ser disciplinada nas Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal, é atribuída ao responsável (substituto). Cabe ao responsável (substituto) reter e recolher o ISSQN devido pelo contribuinte (substituído). Contudo, a eventual não retenção do ISSQN na fonte, não afasta a obrigação do responsável (substituto) pelo “recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais” (LC nº 116/2003, art. 6º, § 1º).

#### **3.4.4 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMPULSÓRIA E OS PARÂMETROS PARA DEFINIÇÃO DOS RESPONSÁVEIS (SUBSTITUTOS) NELA PREVISTOS**

O parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 disciplinou uma modalidade de substituição tributária no ISSQN que constitui uma exceção ao regramento geral da substituição tributária previsto no *caput* do mencionado artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

Com efeito, a regra inscrita no parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 regula a denominada, pela doutrina de Direito Tributário, substituição compulsória, a qual deve obrigatoriamente ser instituída pelos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal. De fato, neste caso, deixa de existir a faculdade outorgada pelo *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 aos Municípios e ao Distrito Federal, para que estes decidam se instituem ou não a substituição tributária no ISSQN, e a instituição passa a ser obrigatória.

Neste sentido, o entendimento de Aires F. Barreto<sup>165</sup> para quem: “Note-se, pois, que a segunda hipótese de responsabilidade por substituição, contemplada pelo § 2º do art. 6º da LC nº 116/2003, instituiu modalidade de ‘substituição compulsória’, em contrapartida àquela criada pelo *caput* do mesmo artigo, uma vez que a criação de substituição nesta última hipótese é apenas uma faculdade atribuída aos Municípios”.

Kiyoshi Harada<sup>166</sup>, ao abordar a regra inscrita no parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, também manifesta o entendimento de que: “o seu §

---

<sup>165</sup> BARRETO, Aires F. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 18.

<sup>166</sup> HARADA, Kiyoshi. “Imposto Sobre Serviços – Substituição Tributária Ativa e Passiva”. *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 15. São Paulo: IOB, agosto de 2005, p. 576.

2º já *promoveu* a substituição passiva *em nível nacional*, vinculando todos os municípios que compõem a Federação Brasileira, relativamente à prestação de serviços *elencados nos incisos I e II*’.

Na substituição tributária compulsória, prevista no parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal não dispõem de ampla liberdade de escolha da terceira pessoa vinculada ao fato gerador do ISSQN, a quem será atribuída a condição de responsável (substituto), haja vista que determinados parâmetros desta escolha já se encontram previamente fixados pelas próprias regras inscritas nos incisos I e II do parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

Assim, no que refere ao caso “de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País” (LC nº 116/2003, art. 6º, § 2º, inc. I), as Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal devem designar como responsável (substituto) o tomador ou o intermediário do serviço, quer este seja pessoa física ou jurídica, conforme determina o inciso I do parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

Ademais, no tocante aos “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 de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, as Leis Ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal devem atribuir a condição de responsável (substituto) à “pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços”, conforme prescreve o inciso II do parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

Cabe destacar que as principais diferenças existentes entre a substituição compulsória e a substituição tributária prevista no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 são as seguintes: A) a compulsória deve obrigatoriamente ser instituída pelos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal, ao passo que a substituição tributária prevista no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 pode ou não ser instituída pelos mencionados legisladores; e B) na compulsória, a margem de escolha do responsável (substituto) atribuída aos legisladores está restrita aos parâmetros previamente fixados pelas regras inscritas nos incisos I e II

do parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, ao passo que, na substituição tributária prevista no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, os legisladores têm liberdade para escolher a terceira pessoa a quem será atribuída a condição de responsável (substituto), desde que esta esteja vinculada ao fato gerador do ISSQN.

Importante ressaltar que todos os requisitos exigidos para a instituição da substituição prevista no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 também se aplicam para a instituição da substituição compulsória. Com efeito, a instituição da substituição compulsória deve ocorrer mediante a edição de Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal. Estas Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal devem “atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário” (LC nº 116/2003, art. 6º, *caput*). Ademais, há necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN e o tomador ou o intermediário do serviço, pessoa física ou jurídica (LC nº 116/2003, art. 6º, § 2º, inc. I), ou pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta (LC nº 116/2003, art. 6º, § 2º, inc. II), em relação ao qual se pretende atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário.

Outro aspecto que deve ser ressaltado com relação à substituição tributária compulsória é que nela está incluída a hipótese prevista no inciso I do parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, a qual disciplina a incidência do ISSQN “sobre o serviço proveniente do exterior do País” (LC nº 116/2003, art. 1º, § 1º), ou seja, trata da incidência do ISSQN sobre o que a doutrina de Direito Tributário denomina de importação de serviços do exterior.

No que refere à importação de serviços do exterior, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 1º, parágrafo 1º, determina expressamente que “o imposto também incide sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

A doutrina de Direito Tributário tem divergido no que refere à constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a importação de serviços do exterior. Para alguns autores esta incidência está em consonância com o Texto Constitucional, para outros não.

Luís Eduardo Schoueri<sup>167</sup>, o qual considera que a incidência do ISSQN sobre a importação de serviços do exterior está amparada na Constituição Federal de 1988, ao abordar especificamente a regra inscrita no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 116/2003, apresenta, a título de conclusão, entre outras, as seguintes proposições:

- “a) não há óbice constitucional para a cobrança do ISS na importação de serviços; ao contrário trata-se de regra mandatória, à luz do princípio da igualdade, tendo em vista a adoção da regra da tributação no destino;
- b) legislador brasileiro adotou o critério da fonte de produção, não de pagamento, para identificar importações e exportações;
- c) não se considera ocorrida importação se forem os *serviços desenvolvidos no exterior, cujo resultado ali se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no Brasil*;
- d) a primeira hipótese alcançada pela Lei Complementar nº 116/03 é a do serviço desenvolvido no País, assim entendido como aquele cuja execução, ainda que se tenha iniciado no exterior, tenha sido aqui concluída;
- e) a segunda hipótese está no resultado no País (vantagem ou proveito do contribuinte), o que apenas se pode apurar a partir do estudo da causa da prestação do serviço;”

Marcelo Marques Roncaglia<sup>168</sup> considera que a incidência do ISSQN sobre a importação de serviços do exterior está obstada pelas normas da Constituição Federal de 1988. Com efeito, o autor afirma que: “a exigência do ISS sobre a importação de serviços incorre em inconstitucionalidade. Isso porque o subsistema constitucional tributário brasileiro exige, para o nascimento da obrigação de pagar o ISS, que o serviço seja prestado dentro do território nacional. Não é demais lembrar que o critério material da hipótese de incidência desse tributo é ‘prestar serviços’ e não ‘tomar serviços’”.

Após a breve apresentação da divergência doutrinária existente em torno da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a importação de serviços do exterior, cujo estudo aprofundado extrapola o objeto deste trabalho, cumpre ressaltar que, conforme já abordado no presente trabalho, a principal limitação para a instituição

---

<sup>167</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. “ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 100. São Paulo: Dialética, janeiro de 2004, p. 51.

<sup>168</sup> RONCAGLIA, Marcelo Marques. “O ISS e a Importação e Exportação de Serviços”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 129. São Paulo: Dialética, junho de 2006, p. 111.

da substituição tributária compulsória nesta específica exigência tributária é encontrada no aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto.

Com efeito, já foi exposto no presente trabalho, que é em relação ao contribuinte (substituído) que devem ser cotejados os aspectos da hipótese de incidência do ISSQN. Assim, as regras que definem o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, consideradas em relação à pessoa do contribuinte (substituído), é que delimitarão o âmbito de atuação dos legisladores municipais ou do Distrito Federal na instituição da substituição tributária compulsória relativamente à incidência do ISSQN sobre a importação de serviços do exterior.

No caso da importação de serviços do exterior, a Lei Complementar nº 116/2003 (art. 6º, § 2º, inc. I) afirma que o serviço é “proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”, razão pela qual é possível pressupor que o contribuinte (substituído) está localizado no exterior do País ou estava localizado no exterior do País na fase inicial da prestação do serviço.

Assim, partindo da pessoa do contribuinte (substituído), que está localizado no exterior do País ou estava localizado no exterior do País na fase inicial da prestação do serviço, analisando, a seguir, as regras que definem o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, será possível definir para qual Município o ISSQN será devido. Definido o Município que, pela consideração do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, pode exigir o ISSQN, resta claro que, em relação a esta exigência tributária poderá ser instituída hipótese de substituição tributária compulsória, que obrigará todos os responsáveis (substitutos tributários) que nele estiverem localizados.

Por exemplo, adotando o critério proposto no presente trabalho, constata-se que, para aqueles serviços cujo aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN corresponda ao local da prestação dos serviços e, cumulativamente, a “prestação se tenha iniciado no exterior do País” (LC nº 116/2003, art. 6º, § 2º, inc. I) e tenha sido concluída no Brasil, em relação à fase da prestação dos serviços que ocorreu no território de algum Município brasileiro ou no território do Distrito Federal, é possível

exigir o ISSQN devido nesta fase nacional, mediante a instituição de hipótese de substituição tributária compulsória.

Portanto, de acordo com o critério proposto no presente trabalho, a possibilidade da instituição da substituição tributária compulsória na incidência do ISSQN sobre a importação de serviços do exterior deve ser analisada caso a caso. Feita esta análise, existirão casos em que o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, considerado em relação à pessoa do contribuinte (substituído), constituirá óbice à instituição da substituição tributária compulsória, e outros casos em que não.

## CONCLUSÃO

O estudo da substituição tributária, especificamente no âmbito Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN –, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, realizado sob o prisma dos requisitos constitucionais e legais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da mencionada substituição tributária no ISSQN, efetivado no presente trabalho, procurou evidenciar que os mencionados legisladores não dispõem de ampla liberdade nesta instituição, pelo contrário, o seu campo de atuação é amplamente delimitado e restrito pelas normas constitucionais e pelas regras legais.

Com efeito, já no estudo da hipótese de incidência do ISSQN, efetuado nos seus aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, foi possível estabelecer as implicações de cada um dos aspectos estudados sobre a instituição da substituição tributária e evidenciar que a referida instituição da substituição tributária no ISSQN está, em determinadas situações, restrita pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar nº 116/2003, as quais, ao descreverem a hipótese de incidência do imposto, estabelecem contornos que não podem ser ultrapassados, sob pena da substituição tributária configurar a exigência de tributo sobre fato não previsto no Texto Constitucional e na regra legal.

Ademais, o estudo da natureza jurídica da substituição tributária – modalidade de sujeição passiva indireta (CTN, art. 121, § único, inc. II) – e das suas decorrências, as quais, de uma ou outra maneira, configuram requisitos mínimos que devem ser observados na instituição da substituição tributária no ISSQN, evidenciou a existência de limites à atuação dos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na

mencionada instituição da substituição tributária no ISSQN, conforme salientado a seguir.

Primeiro, os legisladores dos Municípios e do Distrito Federal devem atentar para o fato de que o responsável (substituto) não se confunde com o contribuinte (substituído), nem ocupa a posição deste na relação jurídica tributária e, por tal razão, mesmo nos casos em que há instituição da substituição tributária, é o contribuinte (substituído) quem realiza o fato gerador da obrigação tributária.

Segundo, as regras jurídicas aplicáveis à pessoa do contribuinte (substituído) devem obrigatoriamente ser consideradas no momento do surgimento da obrigação tributária principal, ou seja, as condições subjetivas inerentes ao contribuinte (substituído) devem ser observadas no momento da formação da obrigação tributária principal.

Terceiro, o responsável (substituto) não apresenta capacidade contributiva (CF/1988, art. 145, § 1º) para arcar com o ônus tributário do contribuinte (substituído), razão pela qual a legislação ordinária que institui hipótese de substituição tributária no ISSQN deve estabelecer mecanismos ágeis e eficazes, pelos quais o responsável (substituto) possa recuperar junto ao contribuinte (substituído) os valores pagos em decorrência da substituição tributária.

Quarto, na substituição tributária, a obrigação tributária, em face de disposição expressa de Lei Ordinária, nasce vinculando diretamente o responsável (substituto). Com efeito, a substituição propriamente dita do contribuinte (substituído) pelo responsável (substituto) ocorre no processo legislativo de elaboração da Lei Ordinária tributária, ou seja, no plano pré-jurídico.

Além disso, o estudo das normas da Constituição Federal de 1988, das regras do Código Tributário Nacional e da Lei Complementar nº 116/2003 que tratam da substituição tributária, também possibilitou a identificação de requisitos constitucionais e legais que devem ser observados pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da mencionada substituição tributária no ISSQN.

Com efeito, no que se refere às normas da Constituição Federal de 1988, restou evidenciado que, em decorrência do disposto no artigo 146, inciso III, da Carta Magna, a validade das Leis Ordinárias municipais e do Distrito Federal que venham a instituir hipótese de substituição tributária no ISSQN dependerá da prévia existência de Lei Complementar, que regule a forma como poderá ser instituída a substituição tributária pelo legislador ordinário.

Também em relação às normas da Constituição Federal de 1988, foi demonstrado que o ISSQN é incompatível com a substituição tributária regida pela norma inscrita no parágrafo 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3/1993, ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988 e, além disso, na redação atual da Lei Complementar nº 116/2003 não há disciplina da fase preliminar à ocorrência do fato gerador do imposto, na qual este seria exigido a título de substituição tributária, o que impede a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva no âmbito do ISSQN.

No que se refere às regras do Código Tributário Nacional, em especial, as inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128, foi ressaltado que estas têm como destinatários, no caso do ISSQN, os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal e delimitam a atuação destes. Em síntese, são regras que estabelecem limites que não podem ser desconsiderados pelos legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal na instituição da substituição tributária no ISSQN.

De fato, foi demonstrado que as regras inscritas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128, do Código Tributário Nacional, estabelecem os seguintes requisitos para que seja válida a instituição da substituição tributária no ISSQN: A) a instituição da substituição tributária no ISSQN deve ocorrer mediante edição de Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal; B) as Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal devem conter “disposição expressa” (CTN, art. 121, § único, inc. II) sobre a substituição tributária no ISSQN; e C) há necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN e a terceira pessoa, em relação à qual se pretende atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário.

No tocante à regra inscrita no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, foi constatado que, assim como as regras previstas nos artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, ela tem como destinatários os legisladores ordinários dos Municípios e do Distrito Federal, e estabelece requisitos que devem ser observados na instituição da substituição tributária no ISSQN.

Destarte, restou afirmado que a regra inscrita no *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, tal qual o artigo 128 do Código Tributário Nacional, estabelece os seguintes requisitos para que possa ser instituída hipótese de substituição tributária no ISSQN: A) a instituição da substituição tributária no ISSQN deve ocorrer mediante a edição de Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal; B) as Leis Ordinárias dos Municípios ou do Distrito Federal devem “atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário” (LC nº 116/2003, art. 6º, *caput*); e C) há necessidade de existência de vínculo entre o fato gerador da obrigação tributária do ISSQN e a terceira pessoa, em relação à qual será atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário.

Portanto, o objetivo do presente trabalho foi atingido, pois, restaram identificadas e analisadas as garantias asseguradas ao contribuinte pela Constituição Federal de 1988 e pelas regras infraconstitucionais que devem ser observadas na instituição da substituição tributária no ISSQN pelos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal, e, ademais, restou demonstrado como operam estas garantias asseguradas ao contribuinte pela Constituição Federal de 1988 e pelas regras infraconstitucionais na limitação da atuação dos legisladores dos Municípios e do Distrito Federal.

## BIBLIOGRAFIA

ALEXI, Robert. *Direito, razão, discurso: estudos para a filosofia do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

\_\_\_\_\_. *Constitucionalismo discursivo*. 2ª ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Aspecto material e aspecto espacial do fato gerador do ISS após o advento da Lei Complementar nº 116/03”. *Revista de Direito Tributário da APET*, vol. 1, nº 4. São Paulo: APET, dezembro de 2004, pp. 57-74.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

\_\_\_\_\_; BARRETO, Aires F. “ISS E LOCAÇÃO – Conceito constitucional de serviço – Locação não é serviço: não pode a lei assim considerá-la para efeitos tributários”. *Revista dos Tribunais* vol. 619. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, maio de 1987, pp. 7-15.

\_\_\_\_\_; BARRETO, Aires F. “Substituição e responsabilidade tributária”. *Revista de Direito Tributário* nº 49. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-setembro de 1989, pp. 73-96.

\_\_\_\_\_; GIARDINO, Cléber. “Responsabilidade tributária – ICM – Substituição Tributária (Lei Complementar 44/83)”. *Revista de Direito Tributário* nº 34. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, outubro-dezembro de 1985, pp. 204-231.

ÁVILA, Humberto. “A teoria dos princípios e o Direito Tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 125*. São Paulo: Dialética, fevereiro de 2006, pp. 33-49.

\_\_\_\_\_. Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

\_\_\_\_\_. “ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 124*. São Paulo: Dialética, janeiro de 2006, pp. 92-111.

\_\_\_\_\_. “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 123*. São Paulo: Dialética, dezembro de 2005, pp. 122-134.

\_\_\_\_\_. “Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 143*. São Paulo: Dialética, agosto de 2007, pp. 116-134.

\_\_\_\_\_. “Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Contrato de *Leasing* Financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da Prestação e Base de Cálculo”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 182*. São Paulo: Dialética, novembro de 2010, pp. 133-144.

\_\_\_\_\_. “Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar n° 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcance. Conceitos de ‘Desenvolvimento’ de Serviço e ‘Verificação’ do seu Resultado”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 134*. São Paulo: Dialética, novembro de 2006, pp. 101-109.

\_\_\_\_\_. “Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de

Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. *Leasing Financeiro: Análise da Incidência*”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 122*. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, pp. 120-131.

\_\_\_\_\_. “O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar n° 116/03”. *In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 165-184.

\_\_\_\_\_. “Responsabilidade por Sucessão Empresarial. Responsabilidade da Empresa Sucessora por Penalidades Decorrentes de Faltas Cometidas pela Empresa Sucedida. Exame da Abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 187*. São Paulo: Dialética, abril de 2011, pp. 119-131.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. “Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal”. *Revista da AJURIS – Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul n° 100*. Porto Alegre: AJURIS, dezembro de 2005, pp. 169-185.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9ª ed. ampl. e atual.. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed., atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_. “ISS e responsabilidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 122*. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, pp. 7-24.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOTTALO, Eduardo Domingos. “A Substituição Tributária no Imposto de Renda”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, pp. 405-416.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 4ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. “Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68”. *Revista de Direito Tributário* n° 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro/dezembro de 1978, pp. 153-158.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed., rev. e at. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 14ª ed. rev. e ampl., até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

\_\_\_\_\_. “Prefácio”. In: BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 7-8.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª ed. rev. e atual.. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. “Sujeição passiva e responsáveis tributários”. *Repertório IOB de Jurisprudência* n° 11/96. São Paulo: IOB, 1ª quinzena de junho de 1996, p. 255-265.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. “As Espécies de Substituição Tributária: Regressiva, Progressiva e Concomitante”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, pp. 279-367.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: (comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo)*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. “Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, pp. 203-277.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. rev. e atual. por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

\_\_\_\_\_. *Introdução ao direito tributário*. 5ª ed. rev. e atual. por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

\_\_\_\_\_. “Substituto Legal Tributário”. *Revista de Direito Público* vol. 8. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril-junho de 1969, pp. 44-47.

FIGUEIREDO, Adriana Stamato de. “O ISS - Lei Complementar nº 116/03”. *Revista de Direito Tributário da APET*, vol. 1, nº 1. São Paulo: APET, março de 2004, pp. 17-31.

GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições: (uma figura ‘sui generis’)*. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

HARADA, Kiyoshi. “Imposto Sobre Serviços – Substituição Tributária Ativa e Passiva”. *Repertório IOB de Jurisprudência nº 15*. São Paulo: IOB, agosto de 2005, p. 576-579.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. 20ª ed. alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. “ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei nº 406”. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 3*. São Paulo: Dialética, dezembro de 1995, pp. 64-85.

\_\_\_\_\_. “ISS no tempo e no espaço”. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 2*. São Paulo: Dialética, novembro de 1995, pp. 53-69.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

MATTOS, Aroldo Gomes de. “O Novo Regramento do ISS Efetuado pela LC 116/2003”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 19-35.

MAURER, Hartmut. *Contributos para o direito do estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. “Substituição Tributária no ISS (Retenção) – Considerações gerais para sua compreensão”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 56*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, pp. 177-189.

MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 3ª ed. (atual. conforme a Lei complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

OLIVEIRA, Júlio Maria; ALBARCE, Mario Roberto. “ISS: Aspectos da Lei Complementar nº 116/03”. *Revista de Direito Tributário da APET*, vol. 1, nº 1. São Paulo: APET, março de 2004, pp. 151-169.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “A Substituição Tributária no Imposto de Renda”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, pp. 417-435.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. “O ISS e a Importação e Exportação de serviços”. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 129*. São Paulo: Dialética, junho de 2006, pp. 98-111.

SARTIN, Agostinho. “Sujeição Passiva no ICM”. *Revista de Direito Tributário nºs 25/26*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho-dezembro de 1983, p. 176-188.

SCHOUERI, Luis Eduardo. “ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior”. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 100*. São Paulo: Dialética, janeiro de 2004, pp. 39-51.

SOUSA, Rubens Gomes de. “Sujeito passivo das taxas. Responsabilidade por transferência e por substituição”. *Revista de Direito Público nº 16*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril/junho de 1971, pp. 346-353.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito tributário*. 18ª ed. alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. “Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais)”. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 70*. São Paulo: Dialética, julho de 2001, pp. 87-108.

VELLOSO, Andrei Pitten. “A Substituição Tributária no Imposto de Renda”. In: Ferreira Neto, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, pp. 155-201.

VILLEGAS, Hector. “Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária”. Publicação das notas taquigráficas da aula magna e dos debates ocorridos no dia 08/12/1973, no IV Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo. *Revista de Direito Público* n° 30. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho/agosto de 1974, pp. 271-294.