



GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO



Procedência: Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais

Interessado: Chefe de Gabinete da Secretaria de Estado de Fazenda

Número: 14.463

Data: 21 de fevereiro de 2005

Ementa: Municípios. ISSQN. Estado. Substituto tributário. Responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Emissão de guia para recolhimento. Cobrança de taxa de emissão de guia. Possibilidade. Empresa prestadora de serviço. Responsabilidade final pelo valor da taxa.

RELATÓRIO

APROVO. Em 1 / 20
[Assinatura]
Advogado-Geral do Estado

A Secretaria de Estado de Fazenda, por meio do ilustre Assessor Jurídico Chefe, Dr. José Henrique Righi Rodrigues, informa que do Estado de Minas Gerais vem sendo cobrada taxa de emissão de guia de ISSQN para recolhimento do aludido imposto, incidente sobre serviços prestados ao Estado pela empresa terceirizada Conservo Serviços Gerais Ltda, nas cidades de Guanhães e Timóteo.

Foram apresentadas consultas aos mencionados Municípios questionando a possibilidade de o Estado de Minas Gerais ser isentado do pagamento da referida taxa de emissão de guia para recolhimento de ISSQN. Todavia, ambos os municípios se manifestaram no sentido da cobrança da taxa.

Dessa forma, colocou-se a controvérsia a esta Consultoria Jurídica a fim de que se conclua quem deve ser o responsável pelo pagamento do tributo – se o Estado de Minas Gerais ou se o prestador de serviço:



GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO



“De ordem do Senhor Secretário de Estado de Fazenda, encaminhamos a V. Ex.^a o processo nº 072234-1190-2004-8, relativo a Cobrança de Taxa de Emissão de Guia de Arrecadação de Imposto sobre Qualquer Natureza - ISSQN, para análise e manifestação por parte dessa d. Advocacia-Geral do Estado, em face das considerações contidas na Nota Técnica AJUR/SEF/Nº 212/2004.”

PARECER

Para a elucidação da questão discutida, qual seja, se seria devida ou não a taxa municipal de emissão de guias de ISSQN pelo Estado de Minas Gerais, deve-se, primeiramente, esclarecer o que seria imunidade tributária. Segundo Luciano Amaro, é *“a qualidade da situação que não pode ser atingida por um tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”*.

Dentro do gênero imunidade tributária há especificamente a previsão da denominada imunidade intergovernamental, que dispensa o pagamento de impostos de um ente público a outro.

Ressalte-se, todavia, que o legislador garantiu a imunidade quanto aos impostos e, não quanto aos tributos em geral. Disso se extrai que as taxas cobradas pelos municípios não se incluem na regra da imunidade intergovernamental recíproca, prevista no art. 150, VI, *a* da CF/88:

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

A



GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO



VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

§ 2º - A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas recorrentes”.

Sobre a matéria, vale citar Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Por primeiro, anote-se que a imunidade não tem atuação sobre tributos, apenas sobre impostos, uma espécie do gênero. E não atua em relação a todos os impostos, aplicando-se apenas aos que incidirem em renda patrimônio ou serviços. Do exposto, conclui-se que a regra constitucional da imunidade intergovernamental recíproca tem campo de atuação delimitado: a) não atua sobre taxas e contribuições de melhoria que, aliás, incidem sobre imóveis particulares”.

Dessa forma, a tese de que o Estado de Minas Gerais estaria desobrigado ao pagamento das aludidas taxas municipais para emissão de guia de arrecadação em função da imunidade intergovernamental recíproca não deve ser utilizada, já que tal fundamentação é flagrantemente confrontante com a própria Constituição Federal.

Verificada a impossibilidade de aplicação da imunidade, na busca de solução para o problema apresentado, há de se fazer uma análise sistemática das leis que regulamentam os tributos municipais nas respectivas localidades.

No caso do município de Timóteo são as seguintes: Lei 1.835/97, Lei 2.43302, Lei 2.489/03 e Lei 2.033/03. A previsão para cobrança da taxa em

A



GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO



discussão está exposta nos arts. 133 e seguintes da Lei 1.835 de 29/12/1997, que dispõe sobre o Sistema Tributário Municipal e institui normas gerais de direito tributário.

No município de Guanhães, a seu turno, são as Leis 2.012/02 e 2.051/03 que regulamentam a matéria, sendo os arts. 339 e seguintes da primeira lei os que tratam especificamente da taxa de expediente.

As legislações dos respectivos municípios prevêem exceções em que as administrações diretas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios estarão isentas do pagamento da taxa de expediente.

Entretanto, no caso, nenhum dos requisitos necessários para não incidência da taxa é atendido, já que os pedidos e requerimentos devem tratar de assuntos de interesse público e matéria oficial e não se pode dizer que a matéria ora discutida envolve interesse público, pois os serviços nos quais incidem o ISSQN, para cujo pagamento se cobra a taxa de emissão de guia, são prestados apenas no âmbito interno da Administração estadual, sem que o interesse direto da coletividade esteja envolvido.

Em ambos municípios o prestador de serviços, em regra, é o responsável pelo recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Ocorre que o Estado de Minas Gerais, como tomador de serviços, nos termos do art. 262, III, da Lei 2.012/02 (Guanhães) e do art. 7º, § 2º, II da Lei 2.489/03 (Timóteo), foi eleito como substituto tributário, passando a ser o responsável pelo pagamento do ISSQN:

Art. 262 - São responsáveis, por substituição tributária, pelo pagamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza:

A



III – os órgãos da administração pública da União, do Estado e do Município, inclusive suas autarquias, fundações, empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando contratarem a prestação de serviços sujeitos à incidência do imposto, dentro do que estabelece os incisos I e II deste artigo.

Art. 7º O tomador de serviços de contribuinte não inscrito no cadastro do imposto no Município é responsável pelo crédito tributário respectivo e deverá promover a retenção do imposto, remanescendo a responsabilidade do contribuinte em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis pela retenção do imposto:

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.04, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12,

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres – 3%.

A substituição tributária consiste em uma forma de sujeição passiva direta em que, autorizado pelo art. 128 do CTN, o legislador elege indivíduo que não se relaciona de maneira pessoal com o fato gerador do tributo, mas está vinculado a ele, como responsável pelo recolhimento do tributo.

José Eduardo Soares de Melo aborda o assunto de forma objetiva: “A substituição consiste na imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro – que não praticou fato gerador – mas que tem vinculação



GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO



indireta com o verdadeiro contribuinte (empresa ou prestador de serviço)” (ISS – Aspectos teóricos e práticos, 3ª ed., 2003, p. 26).

Logo, o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza passa a ser responsabilidade do Estado de Minas Gerais, que após proceder ao devido recolhimento, desconta-o na remuneração paga ao prestador de serviço. Heleno Taveira Tôres caracteriza o substituto tributário como *um “intermediário”, legalmente interposto, para fins de arrecadação tributária.*

Assim, o Estado, responsável direto pelo recolhimento do imposto ISSQN, também é responsável pelo pagamento da taxa de emissão da guia para pagamento de tal imposto.

Aqui, porém, surge questão interessante: a Advocacia-Geral do Estado ajuizou ação direta de inconstitucionalidade contra norma semelhante da legislação do Município de Belo Horizonte, argüindo ofensa à Constituição Estadual em razão do fato de a imunidade tributária do Estado abarcar, também, a hipótese de mera retenção de tributo via substituição tributária, em cujo âmbito foi concedida a liminar, retificada pela eg. Corte Superior do Tribunal de Justiça.

Confira-se excerto da liminar conferida pelo ilustre Des. Tibagy Salles na ADIN 1.0000.04.410874-4:

“O problema reside no âmbito da competência tributária e da sujeição passiva do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, pois, no meu entender, as pessoas jurídicas que gozem de imunidade não podem ser compelidas à retenção e recolhimento do referido tributo. E mais, sob pena de violar a imunidade recíproca, não pode o Município compelir órgãos de outros





GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO



entes federativos, sob pena de violação aos ditames dos arts. 169; 170, III, e parágrafo único; e art. 171, I, 'd', § 1º, todos, da Constituição Estadual”.

Com isso, viável o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade contra as leis municipais de Guanhães e Timóteo, para suspender a condição de substituto tributário do Estado, eliminando, com isso a necessidade do recolhimento direta do ISSQN por parte do Estado, e, via de consequência, não terá este último que pagar a taxa de expedição de guia.

Todavia, a consulta é aqui respondida considerando a hipótese de não-ajuizamento da ADIN, ou mesmo de eventual indeferimento da liminar, ou seja, considerando a vigência dos dispositivos das leis municipais que situam o Estado como substituto tributário, de modo que este se sujeita, também, ao pagamento da taxa de emissão de guia para recolhimento do imposto.

Nessa linha, partindo-se da condição do Estado de Minas Gerais como substituto tributário do particular contratado em relação ao ISSQN, obrigado ao recolhimento mesmo sem praticar o fato gerador do imposto, deve-se utilizar raciocínio análogo no que diz respeito à cobrança da taxa em questão, qual seja, o Estado, substituto tributário, pode até pagar o valor do tributo, mas deve ter como se ressarcir do montante recolhido.

A taxa em questão tem como fato gerador a utilização do serviço administrativo de emissão de guia de recolhimento de tributo municipal.

Entretanto, por estar o pagamento da taxa diretamente relacionado ao recolhimento do ISSQN, e, como o Estado de Minas Gerais tem direito de se ressarcir do valor de ISSQN pago, descontando-o do pagamento que realiza aos prestadores de serviço que contrata, o mesmo deve ocorrer em relação à taxa de



GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO



emissão de guia de recolhimento de imposto: possibilidade de compensação com o valor devido aos prestadores de serviço terceirizados.

Em outras palavras, como o Estado de Minas Gerais, substituto tributário, é o responsável pelo recolhimento do ISSQN, cabendo a ele providenciar a guia de recolhimento de tributos municipais. Ocorre, porém, que após o recolhimento do ISSQN pelo Estado de Minas Gerais, na condição de substituto tributário, este tem o direito de ser ressarcido pelo dispêndio tido e isso se dará no momento do pagamento efetuado ao prestador de serviços.

Nos mesmos termos, por ser a taxa de emissão de guia estritamente relacionada ao pagamento do ISSQN, deve o Estado ter direito a se ressarcir, descontando da verba paga ao prestador de serviços o montante referente ao recolhimento da aludida taxa municipal. O Estado de Minas Gerais não pode ser indevidamente onerado, como vem ocorrendo.

Isso porque o imposto ISSQN é devido pelo prestador de serviços, e o Estado apenas promove o recolhimento junto ao Município, descontando, posteriormente, tal valor daquele devido ao prestador de serviços. Da mesma forma, a despesa que o Estado tem com a taxa de emissão de guia, deve ser atribuída ao prestador de serviço, pois este, em última instância, é o devedor do ISSQN, e também da taxa de emissão de guia para recolhimento deste imposto.

Para regularizar essa situação, relativamente aos casos em que há instrumento contratual em vigor e todos os termos já foram previamente acordados, aconselha-se a negociação e realização de um aditivo contratual, no sentido de permitir o desconto dos valores pagos aos cofres municipais a título de taxa de emissão de guia no momento do pagamento aos prestadores de serviço.

A



No que toca a futuros contratos, a serem firmados entre o Estado de Minas Gerais e as empresas prestadoras de serviço, o que se sugere é que esses contratos passem a ter cláusula expressamente garantindo ao tomador de serviço, Estado de Minas Gerais, na condição de substituto tributário, o ressarcimento não só dos valores referentes ao pagamento de impostos, mas também das taxas de expedientes de utilização de serviços administrativos relativos a tais impostos, como é o caso em análise.

CONCLUSÃO

Em síntese:

a) o Estado de Minas Gerais, na condição de substituto tributário, recolhe, junto ao Município, o valor devido a título pelo ISSQN, para as empresas que prestam serviços a ele, Estado, subtraindo, após, o valor pago, daquele devido a título de remuneração para a empresa prestadora de serviço;

b) diante dessa mesma condição de substituto tributário, o Estado também deve promover o pagamento da taxa de emissão de guia do ISSQN, vez que não há incidência da imunidade tributária na espécie;

c) todavia, como o Estado não é o devedor final da taxa, deve buscar ressarcimento, junto à empresa prestadora do serviço, devedora final do ISSQN, do valor pago a título de taxa de emissão de guia;

d) a fim de regularizar a situação e evitar dúvida a respeito, deve o Estado, nos contratos futuros, inserir cláusula atribuindo à empresa a responsabilidade pela taxa, e a possibilidade dele, Estado, descontar os valores pagos a título de taxa diretamente da remuneração devida ao contratado;

A



GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO



e) nos contratos já firmados, deve o Estado, também para evitar maiores dúvidas, convocar a empresa para firmar aditivo contratual, permitindo o desconto da taxa da remuneração devida à empresa contratada para prestar serviços;

f) ou, ainda, outra alternativa, é o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, perante o Tribunal de Justiça, nos moldes da ADIN apresentada contra norma semelhante da legislação tributária do município de Belo Horizonte, suspendendo-se a condição do Estado de substituto tributário, situação que o livraria do recolhimento da taxa de emissão de guia;

g) de toda sorte, mesmo no caso de ajuizamento de ADIN, é aconselhável que se faça constar nos contratos futuros a possibilidade de desconto no pagamento do contratado dos valores eventualmente pagos a título de taxa de emissão de guia para recolhimento de ISSQN, devido pelo contratado, pois não se conhece o entendimento do STF a respeito da matéria.

Belo Horizonte, 17 de janeiro de 2005

Erico Andrade

OAB-MG 64.102

Aprovado. Em 18 de I 05

Sérgio Ferrer de Paula Castro
Sérgio Pessoa de Paula Castro
Coordenador de Área da Consultoria Jurídica
MASP 598.222-8 - OAB 62.597