



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**2ª Câmara Cível**

Avenida Borges de Medeiros, 1565 – Porto Alegre/RS – CEP 90110-906

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008015-85.2017.8.21.0010/RS**

**TIPO DE AÇÃO:** ISS/ Imposto sobre Serviços

**RELATORA:** DESEMBARGADORA LUCIA DE FATIMA CERVEIRA

**APELANTE:** GUSTAVO SCHERER (AUTOR)

**APELADO:** MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL (RÉU)

**APELADO:** MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE (RÉU)

**RELATÓRIO**

GUSTAVO SCHERER interpõe apelação cível contra sentença proferida na ação declaratória movida contra o MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL e o MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE, que assim decidiu:

*ISSO POSTO, pelos fundamentos acima, julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE a ação, apenas para o fim de DECLARAR a competência do MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL para a tributação da prestação de serviços até aqui desenvolvida pelo autor, condenando o autor, sucumbente em maior grau, ao pagamento de honorários advocatícios, no percentual de 10% sobre o valor da causa, atualizado desde a propositura da demanda pelo IPCA-E, dividido o percentual entre os dois réus, e das custas processuais.*

*Publique-se.*

*Registre-se.*

*Intimem-se.*

Nas razões, postula o apelante, em síntese, a condenação do Município de Porto Alegre à restituir os valores indevidamente pagos nos últimos 05 (cinco) anos, à título de ISS, a contar da data da distribuição da presente ação, e, de todas as contribuições vincendas e pagas, contadas do ajuizamento até o final do trâmite desta ação. Argumenta, que por se tratar de ação declaratória, neste momento processual, é possível apenas ser declarado o seu direito à restituição, e, posteriormente, na fase de execução de sentença, ser efetuada a apresentação dos respectivos comprovantes de recolhimento indevido do imposto. Postula a condenação dos apelados ao pagamento dos ônus sucumbenciais. Pede provimento.

Ambos apelados apresentaram contrarrazões ao apelo.

Com vista dos autos, o Ministério Público deixou de exarar Parecer em razão da matéria.

**5008015-85.2017.8.21.0010**

**20003898247.V89**



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**2ª Câmara Cível**

Vieram os autos conclusos para julgamento.

Observado o disposto nos arts. 931 e 934 do CPC.

**VOTO**

Inicialmente, ressalto que a empresa apelante fora intimada para recolher o preparo recursal ou trazer aos autos elementos de convicção bastantes à concessão do benefício de gratuidade almejado, mormente os três últimos balanços patrimoniais atualizados e cópia das últimas três declarações de imposto de renda da pessoa jurídica, tendo a recorrente optado por efetuar o preparo recursal, conforme guia juntada no evento 14. Assim, resta prejudicado o pedido de Gratuidade da Justiça.

Indo ao mérito, colhe-se da inicial que a empresa autora, ora apelante, buscou com a presente ação, a declaração acerca de qual o ente público tributante competente, se o Município de Caxias do Sul ou o Município de Porto Alegre, para a cobrança do ISS incidente sobre sua atividade empresarial (prestação de serviços no ramo da medicina, especificamente emissão de laudos e exames de cintilografia), uma vez que tem sede em Caxias do Sul e presta serviços com exclusividade, para um cliente situado no Município de Porto Alegre, qual seja, Serviço Gama de Medicina Nuclear Ltda. – EPP. Postulou ainda, fosse declarado inexistente todo e qualquer débito junto ao município incompetente, além da condenação deste à repetição do indébito.

Aduziu a apelante que por orientação do Município de Porto Alegre, recolheu os valores correspondentes ao ISS nas notas fiscais emitidas, relativo ao período de 2011 a 2015. Noticiou que o Município de Caxias do Sul passou a efetuar a cobrança do mesmo tributo sobre os mesmos fatos geradores e que, diante do receio de execução fiscal, passou a pagar o ISS em duplicidade, sobre o mesmo fato gerador.

A sentença recorrida declarou a competência do Município de Caxias do Sul para o recolhimento do ISS em questão, à vista da atividade econômica desenvolvida pela apelante - *prestação de serviços no ramo da medicina, especificamente emissão de laudos e exames de cintilografia* - previstos nos subitens 4.01 e 17.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/2000, não se enquadrando, portanto, nas exceções dos incs. do art. 3º do referido diploma legal. Desta forma, o serviço é considerado prestado e o imposto devido no município onde localizada sua sede. Não houve recurso acerca de tal ponto.



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**2ª Câmara Cível**

A insurgência recursal diz com o acolhimento da preliminar de ilegitimidade ativa quanto ao pedido de repetição do indébito. Segundo a sentença, trata-se de ISS incidente sobre o preço do serviço prestado (tributo indireto), em que o encargo financeiro é transferido ao tomador do serviço, estando embutido no custo da atividade empresarial. Em outras palavras, entendeu a magistrada de origem, que o tomador seria o contribuinte de fato, sendo que este suportaria o ônus financeiro, e não a autora, hipótese em que incidiria a regra do art. 166 do CTN, segundo a qual o contribuinte de direito deve demonstrar que assumiu o encargo financeiro do pagamento do tributo, ou que está autorizado pelo terceiro a quem transferiu tal encargo, a promover sua restituição.

Sem razão.

O art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003 não deixa dúvida de que o contribuinte do ISS é o prestador do serviço. O Decreto nº 15.416 do Município de Porto Alegre, que regulamenta o Código Tributário Municipal, em seu art. 31, estabelece que "O contribuinte do imposto é o prestador dos serviços constantes da lista anexa.". Também indica claramente que o tomador do serviço, na hipótese de substituição tributária, como no caso, apenas substitui a empresa que prestou o serviço, relativamente à obrigação de repassar o ISS ao Fisco, retendo tal valor, mas não a substitui em relação à obrigação de arcar com o ônus financeiro.

O substituído tributário, que é quem suporta a carga tributária por integrar a relação jurídico-tributária, possui legitimidade para discuti-la, a fim de ver restituído o imposto recolhido indevidamente, uma vez que o substituído abate do preço do serviço o valor do imposto recolhido pelo substituto. Esta é a dinâmica da substituição tributária em questão.

Assim, tem legitimidade a empresa apelante (substituída tributária) para buscar a repetição do indébito, uma vez que foi quem, de fato, arcou com ônus financeiro do ISS. O tomador do serviço (substituto tributário), como dito, apenas reteve e repassou o tributo ao ente tributante.

Entendeu a sentença, ainda, que o direito à repetição do indébito também encontraria óbice no art. 166 do CTN, por não ter a autora/apelante comprovado que o custo do imposto não foi repassado, no preço do serviço, ao tomador.

Novamente sem razão.

Na hipótese, se está diante de pedido de repetição de indébito em face de erro no recolhimento do ISS ao Município de Porto Alegre, o qual não possui competência tributária para tanto. Tal circunstância vem autorizada no art. 165, inc.

**5008015-85.2017.8.21.0010**

**20003898247.V89**



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**2ª Câmara Cível**

I, do CTN, conforme se vê a seguir:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

Não há óbice, pois, à repetição do indébito pleiteada, pois o Município de Porto Alegre não possui competência tributante para receber o ISS sobre a prestação de serviços efetuada pela apelante e, por isso, deverá devolver a estes valores indevidamente recolhidos.

Incontroverso nos autos o recolhimento em duplicidade sobre o mesmo fato gerador, resta devida a repetição de indébito pelo município incompetente, não sendo aplicável o disposto no art. 166 do CTN.

Isto porque, a repetição do indébito não está fundada em erro na determinação da alíquota aplicável ou no cálculo do montante do débito, mas sim na **incompetência tributária para o recolhimento do ISS sobre a atividade que a autora desempenha**, de modo que a apelante sequer pode ser chamada de "contribuinte do imposto" perante o Município de Porto Alegre.

Ora, são elementos de qualquer tributo o *tipo tributário*, o *fato gerador*, a *base de cálculo* e o **contribuinte**.

Não se concretizando a hipótese de competência tributária, não há falar em exação, porquanto a empresa autora não é contribuinte do Município de Porto Alegre. Portanto, completamente ilegal a retenção por este município, do recolhimento efetuado equivocadamente pela autora/apelante.

Por isso, a prova da assunção do encargo prevista no art. 166 do CTN, não pode ser aplicada ao caso, uma vez que dirigida ao contribuinte do imposto a ser restituído, hipótese inócua no caso em análise, pois **a autora/apelante, como dito, não é contribuinte do ISS perante o Município de Porto Alegre, mas sim contribuinte perante o Município de Caxias do Sul, sendo, por isso, irrelevante ao deslinde do caso em análise, considerações acerca da natureza jurídica do tributo a ser restituído (direto ou indireto).**

**Ora, o erro da empresa em informar ao Município de Porto Alegre a sua atividade e recolher o tributo indevidamente, não a transforma em contribuinte.**



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**2ª Câmara Cível**

**O direito à repetição do indébito, no caso, é consequência lógico-jurídica da ausência de um dos elementos do tributo, pois a apelante não é contribuinte do ISS no âmbito do Município de Porto Alegre.**

Cuida-se, ademais, de impedir enriquecimento ilícito do Município de Porto Alegre, uma vez que recebeu indevidamente quantias à título de ISS.

Sobre a matéria em análise, colaciono os seguintes precedentes desta Corte:

*APELAÇÃO CÍVEL. REMESSA NECESSÁRIA. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTÁRIO. ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. OBRIGAÇÃO DE DAR. PRECEDENTES DO STJ E STF. ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO SERVIÇO. PRESCRIÇÃO PAECIAL. JUROS MORATÓRIOS A CONTAR DO TRÂNSITO EM JULGADO.*

*A atividade de locação de bens móveis não é considerada serviço, pois não se trata de obrigação de fazer, mas, sim, de dar. Verbete nº 31 da Súmula Vinculante do STF. A ocorrência de erro na qualificação jurídica do fato gerador pela própria empresa não a transforma em contribuinte efetiva. Não desenvolvida atividade sobre a qual incida ISSQN, não é exigível o tributo, sendo hipótese de repetição dos valores pagos por falta de suficiente fato gerador.*

*PRESCRIÇÃO. Tratando-se de repetição de indébito tributário, deve ser observado o prazo prescricional quinquenal contido no art. 1º, do Decreto nº 20.910/32. Ajuizada a ação em 09/09/2015, restam prescritas os créditos vencidos até 10/08/2010.*

*JUROS MORATÓRIOS. O marco inicial dos juros moratórios é o trânsito em julgado, na forma do art. 167, parágrafo único, do CTN, e do verbete nº 188 da Súmula do STJ. APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA REFORMADA EM PARTE EM REMESSA NECESSÁRIA.*

*(Apelação Cível, Nº 70074811399, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em: 27-09-2017).*

*APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. PRESTAÇÃO EM OUTROS MUNICÍPIOS. LOCAL DO FATO GERADOR. REPETIÇÃO. CABIMENTO. No julgamento do REsp 1.117.121/SP, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, o STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 (arts. 3º e 4º), nos seguintes termos: 1º) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve 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, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; 2º) na*



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**2ª Câmara Cível**

*falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação). Caso em que restou devidamente demonstrado pelo acervo probatório dos autos o pagamento indevido ao demandado, porquanto demonstrado que houve a prestação de serviços pela demandante em municípios diversos do demandado, permitindo-se concluir ser devido o recolhimento do imposto a cada um dos municípios nos quais foram efetivamente prestados os serviços pela demandante por meio de suas unidades profissionais, por se tratarem do local do fato gerador do tributo. Precedentes do TJRS. **Patente a hipótese de bitributação, configurada quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, cabível a repetição de indébito perante o ente tributante que não detinha competência para a exigência do tributo em questão, razão porque inaplicável ao caso o disposto no art. 166 do CTN. APELO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REMESSA NECESSÁRIA.**(Apelação e Reexame Necessário, Nº 70069530491, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em: 30-06-2016) .*

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ISS. CONTRATAÇÃO DE MÁQUINAS E CAMINHÕES COM FORNECIMENTO DE OPERADORES E MOTORISTAS PELA CONTRATADA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO PELO TOMADOR. LEGITIMIDADE ATIVA DO SUBSTITUÍDO PARA AFASTAR COBRANÇA DE ISS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS NO MUNICÍPIO, TOMADOS PELA CORSAN **Detém legitimidade ativa para a ação anulatória de débito fiscal, a substituída, objetivando discutir a relação jurídico-tributária que lhe está sendo repassada, por força do contrato celebrado com a CORSAN, para os serviços de locação de maquinários, sendo a autora contribuinte de fato, que mantém relação jurídico-tributária com o fisco, diversa da do substituto. [...].** (Apelação Cível Nº 70035285311, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 18/04/2010).*

Dentro deste contexto, não há falar em ilegitimidade ativa, uma vez que não houve transferência do encargo financeiro, mas tão somente retenção de valores e seu repasse para o Município de Porto Alegre, e muito menos em aplicação do disposto no art. 166 do CTN.

Relativamente à repetição do indébito, os valores deverão ser demonstrados e apurados em posterior fase de liquidação de sentença, respeitada a prescrição quinquenal.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado neste sentido, inclusive em sede de recurso repetitivo, aduzindo que a retenção ocorrida deve ser objeto de quantificação e demonstração específica em sede de liquidação de sentença, conforme ementa que transcrevo:



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**2ª Câmara Cível**

*PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – MUNICÍPIO DE LONDRINA – DESNECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE TODOS OS COMPROVANTES DE PAGAMENTO COM A INICIAL – APURAÇÃO DO "QUANTUM DEBEATUR" NA LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA.*

*1. De acordo com a jurisprudência pacífica do STJ, em ação de repetição de indébito, no Município de Londrina, os documentos indispensáveis mencionados pelo art. 283 do CPC são aqueles hábeis a comprovar a legitimidade ativa ad causam do contribuinte que arcou com o pagamento indevido da exação. Dessa forma, conclui-se desnecessária, para fins de reconhecer o direito alegado pelo autor, a juntada de todos os comprovantes de recolhimento do tributo, providência que deverá ser levada a termo, quando da apuração do montante que se pretende restituir, em sede de liquidação do título executivo judicial. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

*Recurso especial improvido. (REsp nº 1.111.003/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 25/05/2009) (grifos meus)*

Por fim, ao contrário do alegado pelo Município de Porto Alegre nas contrarrazões, a inexistência de ação fiscal (cobrança judicial ou extrajudicial) não afasta o interesse processual na declaração de existência ou inexistência de relação jurídico-tributária, à vista do recolhimento em duplicidade ao Município de Porto Alegre e ao Município de Caxias do Sul, e considerando ainda o pedido de repetição do indébito.

Dentro deste contexto, cumpre reformar a sentença, a fim de declarar o direito da autora/apelante à repetição do indébito relativo ao ISS, afastando a necessidade de prova de que a empresa tenha assumido o encargo financeiro do tributo, prevista no art. 166 do CTN. O *quantum debeatur* deverá ser demonstrado e apurado em posterior fase de liquidação de sentença, respeitada a prescrição quinquenal a contar do ajuizamento da ação.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao apelo. Os ônus sucumbenciais deverão ser fixados na fase de liquidação de sentença.

---

Documento assinado eletronicamente por **LUCIA DE FATIMA CERVEIRA, Desembargadora Relatora**, em 27/7/2023, às 14:20:0, conforme art. 1º, III, "b", da Lei 11.419/2006. A autenticidade do documento pode ser conferida no site [https://eproc2g.tjrs.jus.br/eproc/externo\\_controlador.php?acao=consulta\\_autenticidade\\_documentos](https://eproc2g.tjrs.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=consulta_autenticidade_documentos), informando o código verificador **20003898247v89** e o código CRC **a58f9f23**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): LUCIA DE FATIMA CERVEIRA  
Data e Hora: 27/7/2023, às 14:20:0

---



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**2ª Câmara Cível**

**5008015-85.2017.8.21.0010**

**20003898247 .V89**