



Órgão : 6ª TURMA CÍVEL
Classe : APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO
N. Processo : **20160111133555APO**
(0039034-97.2016.8.07.0018)
Apelante(s) : DISTRITO FEDERAL E OUTROS
Apelado(s) : OS MESMOS
Relator : Desembargador ESDRAS NEVES
Acórdão N. : 1107026

E M E N T A

APELAÇÕES CÍVEIS. TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL FATO GERADOR. ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ART. 4º, LC Nº 116/03. DEPÓSITO. AÇÃO TRIBUTÁRIA. CONVERTIDO EM PAGAMENTO. REMESSA DOS VALORES À FAZENDA PÚBLICA COMPETENTE OU LEVANTAMENTO MEDIANTE PROVA DE ANTERIOR PAGAMENTO. CUSTAS PROCESSUAIS. CONDENAÇÃO. DISTRITO FEDERAL. REFORMA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI Nº 500/69. O Imposto Sobre Serviços (ISS ou ISSQN) é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, este último porque cumula competências estaduais e municipais. A hipótese de incidência do ISS, conforme se depreende da norma constitucional, é a prestação de serviços de qualquer natureza, sendo que o local do fato gerador é, portanto, o local da sua realização. Estabelecer o local do fator gerador é de suma importância, pois evita a bitributação e a extraterritorialidade da lei tributária. Diante do dinamismo referente às diversas formas de prestação de serviços, há grande dificuldade na definição precisa do local de prestação de serviços, devendo se utilizar o critério do estabelecimento prestador, na forma do artigo 4º, da Lei Complementar nº 116/03. Estabelecimento prestador é distinto do estabelecimento do prestador; o segundo possui conceito advindo do direito empresarial e pode ser definido como

complexo de bens organizados para o exercício da empresa (artigo 1.142, do Código Civil) e, na prática, representa o que se chama de matriz ou filial, ou seja, onde o empresário atua regularmente; o primeiro, por sua vez, representa o local onde está localizado o conjunto de bens ou equipamentos destinados à prestação de serviços objeto do imposto, seja formal ou informal, permanente ou eventual (unidade econômica ou profissional). A prestação de serviços de aplicação, processamento (técnico e estatístico) e análise de resultados da Avaliação Nacional de Alfabetização - ANA é plúrimo, complexo e envolve diversas etapas/fases, porém não deixa de ser global e uno. Este serviço não se encontra listado no rol do artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/03, devendo, assim, obedecer à regra do local de prestação dos serviços/estabelecimento prestador (artigo 4º, da mesma lei). Não importa, nesta análise, o fato de que as avaliações são realizadas em vários municípios, porque são meras etapas e o núcleo essencial (que se desenvolveu no Rio de Janeiro/RJ) é o processamento e análise dos resultados, no escopo de apresentar relatórios ao INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. As avaliações realizadas em diversos municípios são meio para atingir a finalidade do serviço, e não um serviço em si. Conforme estabelecido no REsp 805.317, não importa o local de contratação ou pagamento, mas, sim, onde os serviços foram realizados. No caso o estabelecimento prestador (unidade econômica ou profissional) coincide com o estabelecimento do prestador - município do Rio de Janeiro. O depósito em ação tributária possui a finalidade de afastar a mora do contribuinte e suspender a exigibilidade do encargo (com isso evita-se a inclusão na dívida ativa e o ajuizamento de ação fiscal) e, ainda que reconhecido, ao final, como devido o tributo, não incidirão encargos moratórios. No caso de improcedência, o depósito é convertido em pagamento, nos termos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) e da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80). *In casu*, reconheceu-se apenas que o Distrito Federal não é o sujeito ativo da relação tributária, nada se

discutindo sobre a exigibilidade do tributo (o que é presumido até decisão contrária); ou seja, o tributo é devido, apenas não é devido ao Distrito Federal. Assim, correta a decisão que condiciona o levantamento de valores ao pagamento do tributo e que manda oficial o ente competente, pois a quantia depositada não pertence à autora, mas ao sujeito ativo da relação tributária. É impossível, sem que tenha provado o pagamento, devolver à autora valores recolhidos pelo INEP, a título de ISS, e que devem ser repassados ao respectivo credor. Por ordem do Decreto-Lei nº 500/69, o Distrito Federal é isento do pagamento das custas processuais perante esta Corte de Justiça.

A C Ó R D ã O

Acordam os Senhores Desembargadores da **6ª TURMA CÍVEL** do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, **ESDRAS NEVES** - Relator, **ALFEU MACHADO** - 1º Vogal, **CARLOS RODRIGUES** - 2º Vogal, sob a presidência do Senhor Desembargador **ALFEU MACHADO**, em proferir a seguinte decisão: **CONHECIDOS. DESPROVIDOS OS RECURSOS. PARCIALMENTE PROVIDO O REEXAME NECESSÁRIO. UNÂNIME.**, de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília(DF), 27 de Junho de 2018.

Documento Assinado Eletronicamente

ESDRAS NEVES

Relator

RELATÓRIO

Trata-se de Apelações Cíveis interpostas por FUNDACAO CESGRANRIO (autor) e por DISTRITO FEDERAL(réu), contra a sentença proferida pelo Juízo da Quarta Vara de Fazenda Pública, que, nos autos da ação ordinária, julgou procedente a demanda, para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre a autora e o réu no que tange ao recolhimento do ISS pelos serviços prestados ao INEP no tocante ao Contrato 19/2016, descabendo qualquer repasse de tributos ao Distrito Federal. Ante a sucumbência, condenou o réu ao pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios, arbitrados em R\$2.500,00, consoante disposição contida no artigo 85, § 8º, do CPC. Determinou que, após o trânsito em julgado, comprovado o pagamento ou repasse dos tributos devidos em favor do Município do Rio de Janeiro/RJ, libere-se eventual depósito judicial em favor da autora. Ainda, mandou oficial ao Município do Rio de Janeiro dando-lhe ciência dessa decisão (fls. 825/830).

Em suas razões recursais (fls. 848/857), a FUNDACAO CESGRANRIO sustenta, em síntese, que a sentença extrapola os limites do pedido, concedendo prestação jurisdicional diversa daquela pleiteada pela autora. Relata que propôs ação visando apenas e tão somente não ser compelida a pagar tributo para o Distrito Federal e a sentença decidiu que tal tributo seria devido ao município do Rio de Janeiro/RJ, mas não há na inicial nenhum pedido em relação a este ente político, que sequer participou da lide. Relata que a decisão também extrapolou ao determinar o pagamento do imposto a terceiro não integrante da lide e, pior, ter condicionado o levantamento dos depósitos judiciais à comprovação de pagamento ou repasse do tributo ao município do Rio de Janeiro. Afirma que este tópico da sentença configura *error in procedendo* e deve ser excluído. Ao final, requer o provimento do recurso, para reformar o julgado, a fim de ajustá-lo aos limites da lide, mediante a exclusão do terceiro parágrafo do dispositivo da sentença, que determinou o pagamento ou repasse do imposto ao município do Rio de Janeiro, bem como condicionou o levantamento dos depósitos judiciais em favor da autora à comprovação do pagamento ou repasse do tributo.

Preparo recolhido (fl. 858).

O réu/apelado, às fls. 861/862, declinou do seu prazo para contrarrazoar, pois entende que a sentença deve ser integralmente reformada, nos termos do recurso de apelação interposto.

O réu, DISTRITO FEDERAL, nas razões do seu apelo (fls.

863/844), argumenta que o ente competente para cobrar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) é definido pelo local de prestação do serviço. Alega que no caso dos autos o serviço foi prestado à autarquia federal situada no Distrito Federal e que este é o local de pagamento, não importando a localização da sede da empresa prestadora ou de suas filiais, mas, sim, onde o serviço foi efetivamente prestado e produziu os seus efeitos. Defende que seu entendimento encontra respaldo nos artigos 3º e 4º, da Lei Complementar nº 116/03, os quais adotam o princípio da utilidade do serviço a quem sua prestação se destina. Pede, assim, a reforma da sentença guerreada, para julgar improcedentes os pedidos iniciais.

Preparo dispensado.

Contrarrazões pelo desprovimento do recurso (fls. 878/889).

É o relatório.

V O T O S

O Senhor Desembargador ESDRAS NEVES - Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço dos recursos e da remessa necessária.

APELAÇÃO DO DISTRITO FEDERAL

O Imposto Sobre Serviços (ISS ou ISSQN) é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, este último porque cumula competências estaduais e municipais, conforme prevê a Constituição Federal, verbis:

Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A hipótese de incidência do ISS, conforme se depreende da norma constitucional, é a prestação de serviços de qualquer natureza.

Este imposto possui dois pontos de maior controvérsia: i) quais serviços estão sujeitos à sua incidência, pois o ICMS também incide sobre serviços; ii) local do fato gerador, tendo em vista o dinamismo referente às diversas formas de prestação de serviços, o que vai definir quem é o sujeito ativo da relação tributária.

A lide em questão refere-se ao segundo ponto (local do fato gerador). Veja-se que esta definição é extremamente relevante, pois evita a

bitributação (*bis in idem*) bem como impede a extraterritorialidade das normas do ente que não possui competência sobre o imposto, vedada pelo artigo 102, Código Tributário Nacional:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

No intuito de regular a matéria, o artigo 4º, da Lei Complementar nº 116/03, determina que seja observado, em regra, o estabelecimento prestador. Confira-se:

Art. 4º Considera-se 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.

Ocorre que essa definição é bastante abstrata e, a depender do serviço, mais difícil ainda é averiguar no caso concreto qual é esse estabelecimento prestador.

É importante esclarecer que estabelecimento prestador é diferente

de estabelecimento do prestador. Este possui conceito advindo do direito empresarial e pode ser definido como complexo de bens organizados para o exercício da empresa (artigo 1.142, do Código Civil); e na prática representa o que se chama de matriz ou filial, ou seja, onde o empresário atua regularmente. Estabelecimento prestador, por sua vez, representa o local onde está localizado o conjunto de bens ou equipamentos destinados à prestação de serviços objeto do imposto, seja formal ou informal, permanente ou eventual.

Confira-se a diferenciação feita por José Antônio (Patrocínio, José Antônio. Imposto sobre serviços [livro eletrônico]: questões polêmicas. - 2. Ed. - São Paulo: FISCOSoft Editora. 2016. Conteúdo: Análise jurisprudencial: questões polêmicas do ISS / José Antônio Patrocínio - Administração tributária municipal: questões polêmicas do ISS / Mauro Hidalgo):

Em relação ao tema objeto do nosso estudo, podemos verificar que nos dois casos, tanto no Dec.-lei 406/1968 quanto na LC 116/2003, o legislador optou por fixar a competência tributária no local do chamado "estabelecimento prestador" dos serviços. A ficção legal é a mesma, ou seja, tanto em um período quanto em outro o que vale é a caracterização do "estabelecimento prestador" dos serviços. Não podemos confundir "estabelecimento prestador", cuja definição é dada pelo artigo 4.º acima transcrito, com "estabelecimento do prestador". Pelo conceito legal, estabelecimento prestador é aquele local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional. Assim, a sede da empresa, o depósito, a filial, o armazém, o escritório, a agência, entre outros, são todos "estabelecimentos do prestador", porém, em cada caso concreto, somente um deles será reconhecido e poderá ser chamado de "estabelecimento prestador". Lembrando: estabelecimento prestador pressupõe que, naquele local, o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços.

Diante da diversidade de possibilidades de realização de serviços, verifica-se que eles podem ser prestados no estabelecimento do prestador, do tomador ou ainda em local diverso.

Alguns serviços necessariamente são prestados fora do estabelecimento do prestador (observa-se aqui o conceito de direito empresarial), como, por exemplo, os serviços de construção civil. Outros somente podem ser prestados no estabelecimento do prestador, no caso de hospitais, creches, hotelaria, dentre outros. Há ainda um terceiro grupo de serviços, que podem ser prestados em qualquer local; cito, como exemplo, assessoria e consultoria.

O artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/03, atento a esta percepção, elenca o local do fato gerador de alguns serviços, ressaltando a regra geral - estabelecimento prestador (inclusive, este é o norte desta lista). Vejamos:

Art. 3º 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

(...)

Note-se que este artigo não destoa da regra base do local de prestação dos serviços, mas apenas pinça, em regra, serviços que exigem sua realização em localidade distinta do estabelecimento do prestador.

Pelo explanado, verifica-se que a definição do local do fato gerador é muito importante, porém, extremamente complexa. Para esta atividade, revela-se ser necessário apreciar com bastante atenção os aspectos do caso concreto, depreendendo-se, caso não esteja no rol supracitado (artigo 3º), qual é o estabelecimento prestador.

Este parâmetro foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a

denominação de unidade econômica ou profissional (constante do *caput* do artigo 4º, da LC nº 116/03), conforme estabelecido no REsp Repetitivo nº 1.060.210/SC - Tema 355 (caso que envolveu arrendamento mercantil). O critério é utilizado para todas as modalidades de serviços que não possuem uma regra clara. Confira-se recente julgado neste sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. MATÉRIA JULGADA NESTA CORTE SUPERIOR SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. SÚMULA 7/STJ. 1. "Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo." (REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe de 5/3/2013 - representativo de controvérsia). 2. In casu, o Tribunal de origem deixou consignado que "as planilhas referentes ao sistema de administração do consórcio trazidas aos autos pelo apelado não são suficientes para demonstrar que na época das autuações toda a administração era feita pela Matriz situada em Guarulhos, pois não há indicação sequer do período abrangido nos referidos documentos", concluindo pela "ausência de prova de que apenas a matriz exercia tal atividade". Incide à hipótese a Súmula 7/STJ. 3. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 818.704/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/04/2018, DJe 19/04/2018)

Estabelecidas as premissas jurídicas e voltando-se ao caso concreto, verifica-se que o contrato que gerou a incidência de ISS possui como

objeto a prestação de serviços de aplicação, processamento (técnico e estatístico) e análise de resultados da Avaliação Nacional de Alfabetização - ANA (fl. 39).

Pelo objeto contratual é forçoso admitir que o serviço não se encontra listado no rol do artigo 3º acima mencionado, devendo, assim, obedecer à regra do local de prestação dos serviços/estabelecimento prestador.

O serviço consiste na aplicação de avaliação e processamento e análise dos resultados obtidos, com o objetivo de fornecer dados informativos e estatísticos ao INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, sendo que os principais objetivos da ANA são (<http://portal.inep.gov.br/educacao-basica/saeb/sobre-a-ana>; acessado em 9 de maio de 2015):

1. Avaliar o nível de alfabetização dos educandos no 3º ano do ensino fundamental;
2. Produzir indicadores sobre as condições de oferta de ensino;
3. Concorrer para a melhoria da qualidade de ensino e redução das desigualdades, em consonância com as metas e políticas estabelecidas pelas diretrizes da educação nacional.

É, portanto, um serviço plúrimo, que envolve, além da aplicação de avaliação em várias cidades no território nacional (vide extensa lista de cidades de fls. 727/776), o tratamento do resultado e na apresentação de dados, a fim de subsidiar futuras políticas públicas.

Neste contexto, é impossível acolher a tese recursal do Distrito Federal de que o serviço é prestado no local do tomador (INEP) ou aquela veiculada em primeira instância de que a atividade desenvolve-se em várias cidades e que cada uma delas seria uma unidade econômica e profissional.

Primeiro, porque as avaliações são acessórias ao objetivo fim, que é a apresentação de indicadores atinentes à oferta de ensino e ao nível de alfabetização dos educandos.

Segundo, porque o serviço objeto da lide, apesar de complexo, é

uno, pois visa um resultado global (apresentação de dados). Não se contratou, de forma individualizada, a avaliação a ser realizada em cada cidade, mas, sim, o processamento e análise dos dados obtidos a partir destas avaliações.

Destaco que as avaliações, realizadas em diversos municípios, são meio para atingir a finalidade do serviço, e não um serviço em si. Tanto é que a Planilha de Custos (fls. 110/112) que subsidiou a formulação do preço do contrato sequer especifica o montante destinado para atender a cada avaliação, tratando apenas do custo de mão-de-obra e equipamentos necessários ao desempenho do serviço. Em outras palavras, não foi previsto um pagamento para cada avaliação, o que é quase impossível de mensurar, sobretudo pela abrangência da avaliação.

Terceiro, o acolhimento do entendimento defendido pelo Distrito Federal resultaria na teratológica situação de milhares de municípios cobrarem pelo serviço em debate, sem ser possível sequer dizer qual é a base de cálculo atinente a cada um deles (informação imprescindível para o lançamento tributário). O motivo é simples: o fato gerador não é a aplicação de avaliação (atividade meio para a obtenção dos dados solicitados pelo INEP), mas o serviço de forma global.

Assim, evidente que a definição do local do fato gerador deve seguir pelo local em que foi prestado o serviço principal, em atenção ao fim a que se propôs, independentemente de atividades acessórias/meios. Neste sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE FIM. 1. Cinge-se a controvérsia em saber qual Município é titular do crédito de ISSQN: o Município de Cariacica, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte (lavanderia); ou o Município de Vitória, local da filial administrativa da empresa (captação de clientela, entrega da mercadoria e pagamento). 2. **Considera-se como local do estabelecimento prestador a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.** 3. No presente caso, o Município de Vitória

(recorrente) não é o local da prestação de serviços, mas sim onde se executam as atividades de captação da clientela (atividade meio). Portanto, não pode o recorrente ser o beneficiário do tributo. 4. A jurisprudência do STJ afirma que, "envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário **impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência.**" (REsp 805.317, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJ 17.8.2006). Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1251753/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2011, DJe 04/10/2011)

Observe-se que as atividades/etapas meios podem ser desprendidas do núcleo da prestação dos serviços, tendo em vista o caráter de acessoriedade, como ocorreu no caso em análise (inclusive, espalhadas em milhares de municípios), e por isso não importam para a definição do local do fato gerador.

Destarte, deve ser apreciado o núcleo central do serviço, que é a centralização dos resultados obtidos, processamento e análise; na espécie, realizados no estabelecimento do prestador de serviços (Município do Rio de Janeiro - fl. 38). Ainda, nos termos da expressão adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, o estabelecimento da FUNDAÇÃO CESGRANRIO foi a unidade econômica e profissional utilizada para a prestação dos serviços.

Pouco importa se a destinatária dos serviços está situada no Distrito Federal, pois deve ser observado o local de prestação do serviço.

Repita-se, a vigia mestra para definição do ente competente para cobrar ISS é o local de prestação de serviços, e não o domicílio do destinatário dos serviços.

Para esta conclusão, basta pensar, por exemplo, num escritório de advocacia que é contratado por uma empresa localizada no Distrito Federal para defendê-la perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na Capital. Neste caso, obviamente o local da prestação de serviços e do fato gerador, portanto, é o

Município de São Paulo, pouco importando o local do destinatário dos serviços.

Assim, conclui-se que, para a definição do local do fato gerador do ISS, pouco importa o local de contratação ou pagamento, mas, sim, o local de prestação dos serviços. Ademais, é a prestação de serviços em si que constitui o fato gerador, e não a contratação ou pagamento.

Neste sentido, vejam-se julgados desta egrégia Corte de Justiça:

(...) 4 - Nesse diapasão, verifica-se que não há elementos probatórios que denotem a existência de uma unidade econômica ou profissional da pessoa jurídica prestadora dos serviços no Distrito Federal para que ocorra a exação do ISS, de modo que o imposto relativo aos serviços de assessoria e consultoria de informática prestados pela apelada deve ser recolhido no local em que está situado o estabelecimento da empresa prestadora, no caso, o município do Rio de Janeiro, evitando-se que ocorra a bitributação da empresa ora apelada. (...) (Acórdão n.1022932, 20130110912502APC, Relator: GILBERTO PEREIRA DE OLIVEIRA 3ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 31/05/2017, Publicado no DJE: 08/06/2017. Pág.: 277/286)

REEXAME NECESSÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO - CESGRANRIO - CONTRATO CELEBRADO COM INEP TENDO COMO OBJETO O EXAME ENEM - IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO DO ISS - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL - COBRANÇA - LOCAL DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. 01. "A competência para a cobrança de ISS é do município em que ocorreu o fato gerador, o local no qual há a prestação de serviço, sendo irrelevante o estabelecimento prestador. Precedentes TJDF e STJ." (Acórdão n. 488490). 02. Não pode o Distrito Federal fazer lançamento do tributo ISS tendo por base de cálculo o valor integral do contrato celebrado entre o impetrante, Fundação CESGRANRIO, e o INEP, tendo

por objeto o ENEM, reconhecidamente exame de âmbito nacional, prestado em todos os municípios da Federação. 03. Reexame necessário recebido e improvido. Unânime. (Acórdão n.612613, 20040110702023RMO, Relator: ROMEU GONZAGA NEIVA 5ª Turma Cível, Data de Julgamento: 08/08/2012, Publicado no DJE: 27/08/2012. Pág.: 138)

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. 1.A competência para a cobrança do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é do Município em cujo território ocorre a efetiva prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontre o estabelecimento prestador ou tomador. 2. Recurso conhecido e não provido. (Acórdão n.763286, 20100110098982APC, Relator: NÍDIA CORRÊA LIMA, Revisor: GETÚLIO DE MORAES OLIVEIRA, 3ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 19/02/2014, Publicado no DJE: 25/02/2014. Pág.: 98)

Destarte, o desprovimento do apelo do DISTRITO FEDERAL é medida que se impõe.

APELAÇÃO DA CESGRANRIO

A autora entende que houve extrapolação da sentença, quando determinou que, após o trânsito em julgado, caso comprovado o pagamento ou repasse dos tributos devidos em favor do Município do Rio de Janeiro/RJ, deveria ser liberado eventual depósito judicial em favor da autora.

Veja-se que o caso cinge-se ao depósito referente ao valor do tributo, realizado em decorrência de pedido liminar subsidiário formulado pela autora, nos termos da decisão de fls. 265/v:

I - FUNDAÇÃO CESGRANRIO pede tutela provisória de

urgência, de natureza antecipada, para que o DISTRITO FEDERREAL se abstenha de exigir o ISSQN sobre os pagamentos efetuados à autora pelo INEP com base no contrato nº 19/2016.

Narra a inicial que a autora integra consórcio que celebrou o contrato nº 19/2016 com o INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais, que tem por objeto prestação de serviços de aplicação, processamento e análise de resultados da Avaliação Nacional de Alfabetização. A entidade contratante informou que reterá e recolherá aos cofres públicos valores referentes ao ISSQN incidente sobre o serviço, em razão de convênio firmado entre a Secretaria do Tesouro Nacional e o Governo do Distrito Federal. Aduz que caberá somente à Fundação Getúlio Vargas a aplicação de provas no Distrito Federal e que a autora não prestará qualquer serviço nesta Unidade da Federação.

(...)

III - Não obstante, a fim de evitar possível risco ao erário, impõe-se a determinação para que o montante correspondente ao tributo questionado seja depositado à disposição do Juízo pelo substituto tributário, como forma de garantia (art. 297 do NCPC), em conformidade com o pedido do item "b" de fls. 261, até que seja julgado o mérito da ação.

IV - Pelo exposto, DEFERE-SE EM PARTE o pedido de tutela de urgência para determinar que o valor correspondente ao ISS incidente sobre os pagamentos devidos à autora no contrato nº 19/2016, firmado com o INEP, sejam depositados em conta judicial à disposição deste Juízo.

(...) Notifique-se o INEP sobre o teor desta decisão, para que providencie o recolhimento do tributo em conta judicial, conforme referido acima.

Em obediência a esta decisão, o INEP depositou em Juízo os valores que havia recolhido a título de ISS (R\$665.886,99), conforme demonstram

os documentos de fls. 272/276.

Cabe salientar que o depósito em ação tributária possui a finalidade de afastar a mora do contribuinte e suspender a exigibilidade do encargo (com isso evita-se a inclusão na dívida ativa e o ajuizamento de ação fiscal) e, ainda que reconhecido, ao final, como devido o tributo, não incidirão encargos moratórios. No caso de improcedência, o depósito é convertido em pagamento, nos termos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) e da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80):

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...) II - o depósito do seu montante integral;

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...) VI - a conversão de depósito em renda;

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

(...) § 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

(...) § 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

Caso seja reconhecido como não devido o tributo, o valor depositado deve ser devolvido ao autor. Ocorre que, *in casu*, reconheceu-se apenas que o Distrito Federal não é o sujeito ativo da relação tributária, nada se discutindo sobre a exigibilidade do tributo (o que é presumido até decisão contrária).

Ou seja, o tributo é devido, apenas não é devido ao Distrito Federal. Assim, correta a decisão que condiciona o levantamento de valores ao pagamento do tributo e que manda oficialiar ao ente competente.

Destaco que o depósito converte-se em pagamento, ao passo que deve ser destinado ao credor/sujeito ativo, aplicando-se o artigo 156, VI, do Código Tributário Nacional, e analogicamente o artigo 32, § 2º, da Lei de Execução Fiscal.

Outro ponto é crucial para entender como correta a postura do Juiz sentenciante. **O valor depositado não pertence ao autor, mas, sim, ao ente competente para cobrar o ISS.** Nesta ação busca-se afastar apenas eventual bitributação e não o imposto em si, pois não se discute acerca da exigência dos valores depositados.

É impossível, portanto, devolver à autora valores que não lhe pertencem, porquanto se referem a quantias recolhidas pelo INEP, a título de ISS, e que devem ser repassadas ao respectivo credor.

Correto, portanto, condicionar o levantamento dos valores à comprovação do pagamento ou repasse do tributo, porque nesta situação (de anterior pagamento do tributo) não se deve realizar novo pagamento. Somente na hipótese de o pagamento já ter sido realizado os valores poderiam ser devolvidos à autora, o que deve ser comprovado por ela, caso pretenda o levantamento da quantia.

Destarte, o apelo da autora não merece provimento.

REEXAME NECESSÁRIO

Embora a sentença esteja em conformidade com as provas e elementos dos autos, bem como com as leis que regulam a matéria, há equívoco quanto à condenação do Distrito Federal ao pagamento das custas processuais, tendo em vista ser isento desta verba, por ordem do Decreto-Lei nº 500/69:

Art. 1º O Distrito Federal fica isento do pagamento de custas perante a Justiça do Distrito Federal.

Portanto, a sentença deve ser corrigida neste tópico.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

Por fim, cumpre observar que, conforme previsto no artigo 85, §11, do novo Código de Processo Civil, deverão ser fixados, nesta fase processual, os honorários de sucumbência recursais, diversos daqueles fixados em primeiro grau de jurisdição, que com eles serão acumulados, devido ao trabalho adicional realizado em segundo grau de jurisdição, observando-se os limites estabelecidos nos §§2º e 3º do mesmo dispositivo legal.

Não se pode olvidar que a autora também foi sucumbente nesta fase recursal e, por consequência, deve ser condenada a pagar honorários recursais em favor do patrono da parte adversa.

DISPOSITIVO

Ante o exposto conheço dos recursos interpostos e a eles NEGÓ PROVIMENTO. Em sede de REEXAME NECESSÁRIO, reformo parcialmente a sentença, apenas para afastar a condenação do Distrito Federal ao pagamento de custas processuais. O réu, Distrito Federal, foi condenado ao pagamento de honorários advocatícios no valor de R\$2.500,00, com base no artigo 85, §8º, do CPC. Nos termos do artigo 85, § 11, do CPC, majoro os honorários advocatícios devidos de R\$2.500,00 para R\$2.750,00. Ainda, considerando a sucumbência da autora, FUNDAÇÃO CESGRANRIO, condeno-a a pagar honorários recursais em favor do patrono da parte adversa, que arbitro em R\$250,00.

É como voto.

O Senhor Desembargador ALFEU MACHADO - Vogal

Com o relator

O Senhor Desembargador CARLOS RODRIGUES - Vogal

Com o relator

DECISÃO

CONHECIDOS. DESPROVIDOS OS RECURSOS.
PARCIALMENTE PROVIDO O REEXAME NECESSÁRIO. UNÂNIME.