

**TJDFT**

Poder Judiciário da União
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS
TERRITÓRIOS

Órgão 4ª Turma Cível

Processo N. APELAÇÃO CÍVEL 0703630-70.2018.8.07.0018

APELANTE(S) SQUADRA TECNOLOGIA S/A

APELADO(S) DISTRITO FEDERAL

Relator Desembargador LUÍS GUSTAVO B. DE OLIVEIRA

Acórdão N° 1195730

EMENTA

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA. INEXISTÊNCIA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL NO LOCA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ESTABELECIMENTO INEXISTENTE. ART. 4º DA LC Nº 116/03. CRITÉRIO ALTERNATIVO. DOMICÍLIO DO PRESTADOR DE SERVIÇO. RECURSO PROVIDO.

1. O serviço de informática prestado na modalidade “fábrica de software” e mediante departamentalização geográfica, com atividades desempenhadas coordenadamente em mais de uma localidade, constitui atividade complexa apta a descaracterizar a unidade econômica ou profissional, requisito necessário para a configuração do estabelecimento prestador para fins tributários, previsto no art. 4º da Lei Complementar nº 116/03.
2. A inexistência de estabelecimento prestador atrai a incidência da regra definidora da capacidade tributária ativa prevista alternativamente no art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, para atribuí-la ao ente federativo do local em que situado o domicílio do prestador.
3. O Distrito Federal não é sujeito ativo da relação jurídica tributária do ISSQN devido em razão de serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada em outro ente federativo, quando não caracterizado o estabelecimento na respectiva base territorial.
4. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 4ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito

Federal e dos Territórios, LUÍS GUSTAVO B. DE OLIVEIRA - Relator, FERNANDO HABIBE - 1º Vogal e ARNOLDO CAMANHO - 2º Vogal, sob a Presidência do Senhor Desembargador ARNOLDO CAMANHO, em proferir a seguinte decisão: DAR PROVIMENTO AO RECURSO, UNÂNIME, de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 21 de Agosto de 2019

Desembargador LUÍS GUSTAVO B. DE OLIVEIRA
Relator

RELATÓRIO

Trata-se de apelação interposta por **SQUADRA TECNOLOGIA S.A**, em face à sentença que julgou improcedentes os pedidos formulados na inicial.

Na origem, **SQUADRA TECNOLOGIA S.A** ajuizou ação declaratória, com pedido de tutela de urgência e repetição de indébito, em desfavor do **DISTRITO FEDERAL**.

Na oportunidade, afirmou que prestou serviços técnicos especializados à CEB Distribuição S.A., relativos ao desenvolvimento, manutenção e suporte de sistema informatizado.

Sobre essa atividade foi cobrado, indevidamente pelo réu, o imposto sobre serviço (ISSQN), não obstante o tributo tenha sido recolhido pelo município de Belo Horizonte-MG, onde se situa a sede da autora.

Até a propositura da ação, já havia pagado R\$ 22.979,20 ao ente federativo mineiro.

O imposto é devido no local do estabelecimento do prestador ou, em sua falta, no local do seu domicílio, nos termos do art. 3º, XXV, da Lei Complementar nº 116/2003.

Ao final, requereu a declaração de incompetência do réu em exigir o ISS sobre seus contratos firmados com a CEB Distribuição S/A, bem como a restituição dos valores indevidamente recolhidos.

A tutela de urgência foi indeferida (ID 6464090).

Em face a essa decisão, foi interposto agravo de instrumento (ID 6464094)

Emenda à inicial para delimitar o questionamento do ISSQN ao período de 08/03/2016 a 22/04/2018.

O agravo de instrumento foi julgado prejudicado pela desistência do recorrente (ID 6464108).

O Distrito Federal contestou a demanda (ID 6464110).

Relatou que a competência para julgar o feito seria do Juizado Especial da Fazenda Pública e não de Vara da Fazenda Pública, em razão do valor atribuído à causa de R\$ 22.979,20.

O ISSQN deve ser recolhido no lugar da prestação do serviço, em conformidade com o que restou decidido no REsp 1.060.210/SC, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

A cobrança do imposto é legítima, pois o local de prestação dos serviços ocorreu em Brasília, sede da empresa contratante e destinatária final dos serviços prestados.

Requereu, por derradeiro, a improcedência do pedido.

Réplica à contestação (ID 6464118).

Narrou que a vara de Fazenda Pública é competente porque a autora é sociedade anônima e o art. 5º, I, da Lei 12.153/09 somente autoriza que pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte possam demandar perante o juizado especial da Fazenda Pública.

A capacidade tributária ativa é do município de Belo Horizonte, pois o serviço é prestado diretamente em sua sede, sem a presença de seus funcionários *in loco*, o que atrai a incidência das regras dos arts. 3º e 4º da LC nº 116/03.

Os documentos acostados aos autos comprovam que os serviços foram prestados diretamente na sede da autora, sem o trabalho de funcionários na CEB Distribuição em Brasília, pois a contratante não reteve a contribuição previdenciária prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, o que revela não ter havido cessão de mão de obra.

Ademais, somente com a assinatura do 1º aditivo ao contrato nº 455/2017, é que se previu a transferência da execução dos serviços em Brasília e para a filial contratada.

O Distrito Federal juntou ofício da diretoria comercial da CEB, com a informação de que os serviços foram prestados em suas dependências em Brasília-DF (ID 6464125 e 6464126).

Sobreveio sentença que julgou improcedentes os pedidos, nos seguintes termos:

“Ante o exposto, ao tempo em que resolvo o mérito da demanda, com fulcro no art. 487, I, do CPC, JULGO IMPROCEDENTES os pedidos contidos na petição inicial.

Arcará a parte autora com o pagamento das custas e dos honorários advocatícios, os quais fixo em 10% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 85, §2º, do CPC”.

SQUADRA TECNOLOGIA S/A interpôs apelação (ID 6464130).

Relatou que a sentença fundamentou-se única e exclusivamente na afirmação do diretor comercial da CEB. Porém, inexistem provas nos autos que corroborem com tal argumento.

Por outro lado, restou comprovado que os serviços eram tributados pelo município de Belo Horizonte.

A existência de funcionários da apelante em Brasília e a previsão contratual, que permite a utilização da sede do tomador, não sustentam a presunção de que os serviços foram prestados na capital da República.

O fato de a contratante não ter realizado a retenção de INSS corrobora a alegação de que o serviço não foi realizado mediante cessão de mão de obra, pois do contrário implicaria descumprimento do art. 31 da Lei 8.212/91 por parte da sociedade de economia mista contratante.

A alteração contratual entabulada em 23/04/2018, com o intuito de transferir a execução dos serviços para a sede da contratada em Brasília, corrobora com a alegação de que, até então, os serviços não eram prestados na capital federal.

A Secretaria de Finanças do DF respondeu à consulta 019/2017, de outro contribuinte, e externou o entendimento de que o conceito de estabelecimento, para fins tributários, exige que a unidade esteja “*estruturada e aparelhada (...) para contratar, disponibilizar e prestar seus serviços a todos que por eles se interessarem, e não apenas para atender demanda de determinado e específico tomador por força contratual*”.

Não há fracionamento do serviço, para fins de arrecadação, se o comparecimento na sede do cliente for esporádico.

Ao final, requereu a reforma da sentença para julgar procedentes os pedidos iniciais.

Preparo regular (IDs 6464131 e 8985653).

Contrarrazões ao recurso, pela manutenção da sentença (ID 6464134).

Os autos foram distribuídos por prevenção (ID 7139444).

É o relatório.

VOTOS

O Senhor Desembargador LUÍS GUSTAVO B. DE OLIVEIRA - Relator

Ação ajuizada em 23/04/2018, sentença proferida em 18/09/2018 e apelação interposta em 10/10/2018.

Presentes os pressupostos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade, conheço o recurso.

Trata-se de apelação interposta por SQUADRA TECNOLOGIA S.A, em face à sentença que julgou improcedentes os pedidos formulados na inicial.

Inicialmente, é necessário consignar que a extensão do efeito devolutivo da apelação, no caso vertente, é inferior à integralidade da matéria versada na sentença, pois não houve irresignação por parte da ré acerca do não acolhimento da preliminar de incompetência funcional em favor dos juizados especiais da Fazenda Pública.

E ainda que superável a questão, porque a competência seria em razão da matéria e alcançada, não haveria como modificar o *status quo*, porque a autora é sociedade de economia mista e não estaria enquadrada na definição de micro-empresa ou de pequeno porte.

1. COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIAS

Segundo a constatação de Roberval Rocha, a temática do local da prestação do serviço, para determinação da capacidade tributária ativa, constitui atualmente o maior problema da legislação brasileira sobre o ISS (ROCHA, Roberval. Direito Tributário. 5ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018. Pág. 571).

De acordo com Roque Antônio Carrazza, “*competência tributária é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas*” (CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 14.ª ed., Malheiros: São Paulo, 2000, p. 331).

A par dessa competência, os entes federativos também detêm competência para legislar sobre direito tributário, repartida de forma concorrente entre a União, os Estados, municípios e o Distrito Federal, nos termos dos artigos 24 e 30 da CF/88.

Ou seja, compete à União a edição de normas gerais e aos Estados e ao Distrito Federal a suplementação da legislação federal.

A competência tributária não se confunde com a capacidade ativa tributária, que é a função administrativa de arrecadar, fiscalizar tributos e executar leis. A esse respeito, confira-se o que preleciona Bernardo Ribeiro de Moraes:

[...] a Constituição, que oferece os fins, isto é, o tributo e respectiva receita, também oferece os meios para a pessoa jurídica de direito público constitucional. Ao lado da competência tributária (poder de baixar normas jurídicas tributárias), a entidade tributante recebe funções tributárias, decorrentes do próprio dever da Administração de aplicar as leis tributárias, de executar leis, atos ou decisões administrativas, onde se acham as funções de fiscalizar e de arrecadar o tributo criado pela lei. Não podemos confundir, portanto, essas duas ordens diversas, tanto pelo fundamento como pela finalidade: o poder fiscal, ou competência tributária, advindo da soberania, que se concretiza com a decretação da norma jurídica tributária; e as funções fiscais, decorrência do dever de administração, que se concretizam com o exercício da fiscalização e da arrecadação do tributo. A competência tributária acha-se ligada ao Poder Legislativo; as funções fiscais estão ligadas ao Poder Executivo. (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 265)

2. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

2.1 RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR

O art. 153, §3º da CF/88 reservou à lei complementar a disciplina de alguns aspectos do ISSQN, como limites de suas alíquotas e concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Trata-se de reforço do art. 146, III, “a”, que exige lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes dos impostos.

O relevo da hipótese de incidência e da base de cálculo impõe que as balizas gerais que compõem os impostos estejam definidas em lei complementar nacional, sob pena de permitir que cada um dos mais de 5 mil municípios componentes da federação discipline tais questões de forma distinta, com o fito de atender às suas conveniências arrecadatórias.

Sacha Calmon Navarro Coelho enfatiza que as normas gerais em matéria de legislação tributária são “*normas sobre como fazer normas, em sede de tributação*”:

[...] as normas gerais de direito tributário, veiculadas pelas leis complementares, são eficazes em todo território nacional, acompanhando o âmbito de validade especial destas e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas, em matéria de tributação. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 132.)

No âmbito do ISSQN, o ente federativo central estabeleceu as balizas gerais desse tributo com a promulgação da Lei Complementar nº 116/03.

2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A hipótese de incidência é a previsão abstrata da situação à qual se atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar o tributo. O fato gerador, por outro lado, é a concretização da hipótese de incidência no plano fático que, uma vez ocorrido, atrai a incidência da norma. (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017).

A hipótese de incidência do ISSQN - equivocadamente denominada de fato gerador pelo legislador – encontra-se delineada no art. 1º da Lei Complementar nº 116/03:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como **fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Os serviços prestados pela apelante sujeitam-se à incidência do ISSQN porque se encontram previstos no item 1 da lista anexa da LC nº 116/03:

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos

pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

2.3 CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS

Nos termos do art. 5º da Lei Complementar nº 116/03, o contribuinte do ISSQN é o prestador do serviço. Logo, a apelante é sujeito ativo do imposto, em razão de ter prestado o serviço para a CEB.

2.4 COMPETÊNCIA

A competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza foi atribuída aos municípios, nos termos do art. 156 da CF/88, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Essa competência também foi atribuída ao Distrito Federal, ente federativo heteróclito (v. ADI nº 3.756-1), que detém simultaneamente as competências legislativas dos Estados e dos Municípios, *ex vi* do art. 32, §1º, da CF/88:

Art. 32. (...)

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

Consequentemente, tanto o Distrito Federal quanto o município de Belo Horizonte detêm competência tributária para instituir o ISSQN.

O nó górdio da questão submetida a este Colegiado, portanto, cinge-se à definição de qual ente federativo detém a capacidade tributária ativa diante dos fatos geradores e narrados na inicial.

2.5 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Uma vez exercida a competência tributária, surge a capacidade tributária ativa, que é a aptidão administrativa para cobrar ou arrecadar tributos.

Exerce-a a pessoa jurídica apta a ocupar o polo ativo da relação jurídico-tributária, denominada de sujeito ativo, ou seja, aquele ente que seja “*titular da competência para exigir o seu cumprimento* [da obrigação tributária]” (art. 119 do CTN).

Essa competência poderá ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público, consoante a permissão do art. 7º do CTN.

Ressalte-se que o Distrito Federal pode ser sujeito ativo do ISSQN, em razão do disposto no art. 147 da CF/88:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

A lei complementar nº 116/03 buscou delimitar a capacidade tributária ativa entre os municípios e o Distrito Federal no seu art. 3º, abaixo transcrito:

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:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do §1º do art. 1º desta Lei Complementar;

· Obs.: *Serviço proveniente do exterior*

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da

lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

- Obs.: *Planos de saúde humana e veterinária.*

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.

- Obs.: *Leasing, franchising, factoring e representação comercial.*

Observe-se que o serviço de informática não se subsume a nenhuma das hipóteses elencadas nos incisos I a XXV, razão pela qual incide a regra do *caput*, segundo a qual o imposto é devido no local do estabelecimento prestador - o que equivale dizer que a pessoa jurídica detentora da capacidade tributária ativa é aquela no qual situado o estabelecimento do prestador de serviço.

A controvérsia jurídica, no entanto, reside no alcance e abrangência do vocábulo “estabelecimento”, visto que tanto o município de Belo Horizonte, como o Distrito Federal interpretam a norma de forma a compreender que o estabelecimento prestador encontra-se dentro de suas delimitações geográficas.

Nos termos do art. 1.142 do CC, “*considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária*”.

Por outro lado, o art. 4º da LC nº 116/03 estabeleceu uma definição legal, para fins do imposto sobre serviços, nos seguintes termos:

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.

Vê-se que o art. 4º estabeleceu como requisito essencial para a definição de estabelecimento prestador a existência de “unidade econômica ou profissional”.

Em uma análise histórica do ordenamento jurídico, constata-se que o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68 (revogado pela LC 116/03), regulamentava a matriz de incidência territorial com a seguinte redação:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

Ou seja, à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, considerava-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do

prestador.

Contudo, com o advento da LC 116/03, a Primeira Seção do STJ firmou o entendimento de que “a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 40668, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa” (AgRg no Ag 1.173.805MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 2.6.2010; AgRg no Ag 964.198RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 17.12.2008).

A orientação firmada foi alvo de inúmeras críticas doutrinárias, porque teria desprezado a literalidade do dispositivo legal.

Em uma guinada nesse entendimento até então dominante, a Corte Superior reviu sua jurisprudência e firmou a seguinte tese no julgamento do REsp 1.060.210/SC, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 355):

*O sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprova haver **unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes** à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo (grifo nosso).*

Em voto de vista apresentado nesse julgamento, o Ministro Herman Benjamin advertiu da necessidade e imprescindibilidade de se fixar, naquele julgamento repetitivo, qual seria o critério de identificação do aspecto especial da hipótese de incidência, ou seja, a definição de local do estabelecimento prestador.

Na sequência, o eminente magistrado esclarece que não se transmudou o conceito anterior de “estabelecimento” com a definição legal conferida pelo art. 4º da LC 116/03:

Por tudo isso, podemos concluir tranquilamente que:

a) sede não se confunde com estabelecimento; e

b) o art. 4º da LC 116/2003 não inova ao definir o que seja estabelecimento, pois apenas registra expressamente a aceção sempre aceita do estabelecimento como local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado, produzindo, vendendo, prestando serviços. (Trecho de voto vista do Min. HERMAN BENJAMIN. REsp 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013).

Em situação análoga à dos autos, em que o prestador de serviço deslocou parte de seus recursos humanos e materiais para a sede do beneficiário do serviço, o STJ entendeu não restar configurado um estabelecimento prestador para fins de incidência do ISSQN:

TRIBUTÁRIO. ISS. SUJEITO ATIVO. LC 116/2003. AUSÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR. MERO DESLOCAMENTO DE MÃO DE OBRA. LOCAL DO DOMICÍLIO DO

CONTRIBUINTE.

(...)

2. 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 - que se 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 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); 3º) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

3. O simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo (AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

4. In casu, **não se pode afirmar que a mera realização de atividade na sede do contratante, equivalha a um estabelecimento prestador**, razão pela qual compete ao Município de Belo Horizonte - local do domicílio do prestador - a cobrança do ISS.

5. Agravo Regimental não provido.

(EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 1298917/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 06/04/2015) (grifo nosso)

Neste diapasão, confirmam-se os arestos desta Corte de Justiça:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. SERVIÇOS DE ASSESSORIA E CONSULTORIA. COMPETÊNCIA PARA RECOLHIMENTO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LC 116/03. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS.

1. Considera-se devido o ISS no local do estabelecimento-prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII da LC n. 116/2003, quando o imposto será devido no local da prestação.

2. O Superior Tribunal de Justiça, "reafirmou o entendimento segundo o qual, na ocorrência do fato gerador sob a égide da LC 116/2003, à exceção de serviços de construção civil, o ISSQN é devido ao Município do local da sede do prestador de serviço. (AgRg no REsp 1280592/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2012, DJe 12/04/2012).

3. O ISS relativo aos serviços de assessoria e consultoria prestados pela autora deve ser recolhido no local em que está situado o estabelecimento da empresa prestadora, no caso, o Município de Nova Lima/MG, evitando-se que ocorra a bitributação da respectiva empresa. (...)

(Acórdão n.1173902, 07005538720178070018, Relator: ANA CANTARINO 8ª Turma Cível, Data de

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. (...)**

(Acórdão n.1107026, 20160111133555APO, Relator: ESDRAS NEVES 6ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 27/06/2018, Publicado no DJE: 03/07/2018. Pág.: 433/447) (grifo nosso)

No caso vertente, observa-se justamente a inexistência de unidade geográfica no serviço prestado, o qual, devido à sua intrínseca complexidade, foi prestado, no período questionado, com a participação tanto de funcionários em sua sede no município de Belo Horizonte, como através de agentes situados em Brasília.

Descaracterizada, por conseguinte, a unidade econômica ou profissional.

2.6 CONCEITO DE SERVIÇO

A definição legislativa para serviço encontra-se no art. 3º, §2º, do CDC:

Art. 3º (...)

§ 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.

§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

A base econômica tributável pelo ISSQN é, portanto, a atividade de desenvolvimento e programação (item 1 da tabela anexa à LC nº 116/03) e não o sistema ou programa de computador resultante de tal atividade.

O processo de desenvolvimento de software, ramo da engenharia de software (área da ciência da computação), envolve diversas abordagens, passos e atividades.

No caso dos autos, verifica-se que foi definida a modalidade de fábrica de software para a prestação do serviço da apelante, conforme depreende-se da descrição do objeto do contrato na cláusula primeira, adiante transcrita (ID 6464079, pág. 2):

“CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO

O objeto do presente contrato é a CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS APLICÁVEIS AO DESENVOLVIMENTO, MANUTENÇÃO E SUPORTE DE SISTEMA INFORMATIZADOS POR MEIO DA MODALIDADE DE FÁBRICA DE SOFTWARE PARA CEB DISTRIBUIÇÃO”.

Aguinaldo Aragon Fernandes define fábrica de software como “*um processo estruturado, controlado e melhorado de forma contínua, considerando as abordagens da Engenharia Industrial orientadas para o atendimento a múltiplas demandas de natureza e escopo distintas, visando à geração de produtos de software, conforme os requisitos documentados dos usuários e/ou clientes, da forma mais produtiva e econômica*”. (FERNANDES, Aguinaldo Aragon. *Fábrica de Software: Implantação e Gestão de Operações*. São Paulo: Editora Atlas, 2004).

Segundo o autor, são elementos básicos de uma fábrica de software:

- Processo definido e padrão;
- Interação controlada com o cliente;
- Solicitações de serviço padronizadas;
- Estimativas de custos e prazos;
- Controle rigoroso dos recursos envolvidos em cada demanda da fábrica;
- Controle e armazenamento em bibliotecas de itens de software;
- Controle dos status e execução de todas as demandas;

- Produtos gerados de acordo com os padrões estabelecidos pela organização;
- Equipe treinada e capacitada nos processos organizacionais e produtivos;
- Controle da qualidade do produto;
- Processos de atendimento ao cliente;
- Métricas definidas e controle dos acordos de nível de serviço definidos com o cliente.

Assim, o serviço contratado caracteriza-se por uma complexidade de processos interconectados, sob uma gerência de projeto única, bem como a departamentalização geográfica.

A presença de funcionários no Distrito Federal para “*interação controlada com o cliente*” e realizar “*processos de atendimento ao cliente*”, conforme previsão contratual, não descaracterizam a complexidade do projeto, de maneira a conferir-lhe unidade econômica ou profissional.

Trata-se de mera departamentalização geográfica, noção estudada pela administração científica:

“O raciocínio envolvido no agrupamento de cargos envolve a necessidade de sua coordenação. Os cargos especializados constituem **parte separadas e inter-relacionadas de uma tarefa total**, cuja realização depende da execução correta de cada um dos cargos. Entretanto, os cargos devem ser desempenhados de maneira específica e na sequência prevista pelos gestores no momento de sua definição. À medida que a quantidade de cargos especializados de uma organização aumenta, chega-se a um ponto em que um único gestor não consegue mais coordená-los bem. Assim, para criar uma quantidade gerenciável de cargos, estes são combinados em grupos menores, e cria-se outro cargo – o de gestor do grupo.

(...) Outra base de departamentalização consiste em estabelecer os grupos de acordo com as áreas geográficas. A lógica é designar a um gestor todas as atividades de determinada região. (...) nas grandes organizações, as divisões geográficas são vantajosas porque a separação física das atividades dificulta a coordenação centralizada” (GIBSON, James L. Organizações: comportamento, estrutura e processos. São Paulo: McGraw-Hill, 2006, pág. 397/399).

Portanto, antes da transferência contratual entabulada em 23/04/2018, não é possível considerar que o serviço foi prestado com unidade econômica ou profissional, mas dispersado entre duas localidades.

Consequentemente, ainda que existente o estabelecimento para fins cíveis e empresariais, à vista da definição legal do vocábulo para fins tributários (art. 4º da LC nº 116/03), a conclusão correta é que o estabelecimento da empresa apelante configura um inexistente jurídico, ressalve-se: para fins tributários.

Aplica-se, portanto, a ressalva do art. 3º da LC nº 116/03, segundo a qual na falta do estabelecimento, o imposto é devido no local do domicílio do prestador – leia-se: o ente federativo dotado de capacidade tributária é aquele onde situado o domicílio do prestador do serviço, ainda que o fato gerador tenha ocorrido em localidade diversa ou em uma pluralidade de locais.

No caso vertente, o lugar de domicílio da pessoa jurídica prestadora do serviço é em Belo Horizonte, local eleito em seu Estatuto Social (ID 6464077, pág. 32), nos termos do art. 75, IV, do CC.

Outrossim, o Distrito Federal não é sujeito ativo da relação tributária do ISSQN devido pela prestação

dos serviços objeto dos contratos de ID 6464079 e 6464081, até a data de 23/04/2018.

Ante o exposto, CONHEÇO E DOU PROVIMENTO ao recurso, para reformar a sentença e DECLARAR a inexigibilidade do ISSQN, relativo aos serviços prestados em decorrência do contrato firmado entre Squadra Tecnologia S/A e a CEB distribuição S/A, até a data de 23/04/2018, e CONDENAR o Distrito Federal a restituir os valores do tributo recolhidos nesse período, corrigidos pelo INPC (LC no. 435/2001) até 17/04/2018, quando então haverá a incidência da taxa SELIC (LC no. 943/2018), nos termos da tese firmada no REsp 1.495.146/MG (recurso repetitivo).

Inverto os ônus da sucumbência e condeno o réu ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, anteriormente fixados em 10% sobre o valor da condenação.

Em razão da sucumbência nesta instância recursal, nos termos do artigo 85, parágrafo 11, do Código de Processo Civil, majoro os honorários advocatícios em mais 2% (dois por cento), para fixa-los, em definitivo, em 12% (doze por cento) sobre o montante da condenação.

É como voto.

O Senhor Desembargador FERNANDO HABIBE - 1º Vogal

Com o relator

O Senhor Desembargador ARNOLDO CAMANHO - 2º Vogal

Com o relator

DECISÃO

DAR PROVIMENTO AO RECURSO, UNÂNIME