



DIVERGÊNCIAS DO STJ SOBRE A DEFINIÇÃO DO LOCAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Francielli Honorato Alves¹

1. Questões introdutórias

A instituição e a cobrança do Imposto sobre Serviços (ISS) naturalmente envolvem complexidades decorrentes da grande quantidade de entes federados que receberam essa competência do texto constitucional. Entre essas complexidades está a definição do local de incidência desse imposto, que implica diretamente na identificação de qual é o ente federado competente para instituir e cobrar o ISS sobre cada prestação de serviço que seja realizada no território nacional: se é um dos 5.560 Municípios ou se é o Distrito Federal.

1. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), graduada em Direito pelo Centro Universitário de Rio Preto (UNIRP) e em Licenciatura em Letras pela Universidade Estadual Paulista Julio de Mesquita Filho (UNESP). É coordenadora local do IBET de São José do Rio Preto/SP e professora conferencista e seminarista do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET.

Sabendo-se que o ordenamento jurídico brasileiro não admite a figura da bitributação, é necessário que haja critérios objetivos e bem definidos para que esses entes federados saibam identificar os limites da sua competência tributária em relação a cada prestação de serviço tributável por meio do ISS e não imponham a cobrança desse imposto sobre fatos jurídicos que estejam sob a competência de outro ente. Por outro lado, esses critérios também são necessários para que as pessoas físicas e jurídicas que podem ser consideradas como sujeito passivo do ISS consigam identificar, com a máxima segurança possível, qual é o ente federado que poderá lhe impor a cobrança desse imposto, caso venha a praticar alguma prestação de serviço tributável por meio dele.

Nesse contexto, o objetivo deste artigo é analisar as decisões que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem proferido nos casos em que esse tipo de problema tem sido levado à sua apreciação para tentar identificar qual é o elemento objetivo que tem sido adotado por aquele órgão para dirimir esse conflito de competências. Ao final, pretende-se concluir se há ou não uma uniformidade nessas decisões e se elas estão conferindo segurança jurídica aos contribuintes e aos entes federados envolvidos na cobrança de ISS.

2. O local de incidência do ISS e o possível conflito de competências tributárias

Quando a Constituição Federal atribui a um ente federado a competência para instituir e cobrar determinado tributo, ela confere a esse ente o poder de verificar a ocorrência de determinado fato jurídico e de exigir o pagamento de um tributo calculado de acordo com as características desse fato. No caso em questão, o fato jurídico que permite que um Município ou o Distrito Federal exerça a sua competência para cobrar ISS é a realização de uma prestação de serviço por um prestador em benefício de um tomador, que não esteja compreendido na competência tributária dos Estados, que seja realizada de

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

forma onerosa, sem subordinação, em regime de direito privado², com habitualidade³ e desde que corresponda a uma das atividades previstas na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 e que também esteja prevista na lei que instituiu a cobrança desse imposto no território daquele Município ou do Distrito Federal.

Esse é o fato jurídico que preenche o critério material da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços⁴. Mas, para que haja a incidência dessa norma jurídica geral e abstrata, não basta saber qual é o fato jurídico que poderá ser tributado; é imprescindível saber o momento e o local onde esse fato jurídico deve ocorrer para que determinado ente federado possa cobrar esse tributo daquele sujeito que praticou aquele fato ou que com ele tenha alguma relação direta ou indireta, nos termos previstos no parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional. Ou seja, é necessário também identificar

2. Conforme a definição do Professor Aires F. Barreto, “(...) se pode conceituar serviço tributável pelo Município como sendo ‘o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo’ (BARRETO, AIRES F. ISS na Constituição e na Lei. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 35).

3. “O elemento habitualidade é essencial para a concretização do fato impositivo do ISS. Tal elemento deve ser levado em conta no exame da incidência do tributo. Esta exige prestação de serviço habitual, reiterada, com ideia de atividade permanente, sistemática, de reprodução continuada. A reiteração das operações constitui parte integrante do ciclo orgânico da atividade”. (MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços. 1 ed. 2 tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 119).

4. A regra-matriz de incidência tributária ou “a ‘norma tributária em sentido estrito’ será a que prescreve a incidência. Sua construção é obra do intérprete, enquanto órgão do sistema ou na condição de um interessado qualquer, mas sempre a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado (reduzindo o direito à forma escrita). (...) A hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico (ou dever subjetivo) de prestar aquele objeto”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 8 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 132).

as informações que preenchem, respectivamente, os critérios temporal e espacial daquela regra-matriz, para que a hipótese de sua incidência fique definida de forma completa.

Para os objetivos deste trabalho, vamos nos concentrar na análise do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS, que nada mais é do que a identificação do local onde se considera ocorrida a prestação de serviço para que, a partir disso, seja possível identificar qual é o ente federado que poderá assumir a posição de sujeito ativo em uma relação jurídico-tributária a ser estabelecida com o sujeito passivo, de quem será exigido o pagamento do ISS. Em outras palavras, o critério espacial é aquele que identifica o local onde a materialidade tributável deve ser concretizada para que determinado ente federado possa exercer a sua competência para tributá-la⁵.

No caso específico do ISS, não é difícil identificar esse local quando todos os elementos relacionados à prestação de serviço tributável encontram-se no território de um mesmo Município. Ou seja, se o prestador do serviço e o seu tomador estiverem localizados em um mesmo Município X e a prestação do serviço também for realizada no território desse mesmo Município, não haverá dúvidas de que o local em que se concretizou a prestação de serviço é o Município X e que esse será o ente federado competente para cobrar o ISS calculado

5. De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho, “(...) os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. 3 tir. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 266). O critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS enquadra-se na terceira hipótese, sendo qualquer local dentro do território do Município que tenha instituído a cobrança de ISS por meio de lei própria, no qual ocorra a prestação de um serviço.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

sobre o preço daquele serviço. Quando uma prestação de serviço for realizada dessa forma, não haverá, em tese, motivos para que outro Município diferente do Município X queira cobrar ISS sobre essa prestação de serviço, pois, repita-se, todos os elementos envolvidos na ocorrência daquele fato jurídico tributário estão concentrados no território do Município X.

Os problemas com a identificação do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS acontecem quando os elementos envolvidos na prestação de serviço estão vinculados aos territórios de Municípios diferentes. Isso acontece quando: (i) o prestador está localizado no Município X, onde executa a prestação do serviço para um tomador, que está localizado no Município Y; (ii) o prestador e o tomador do serviço estão localizados no Município X, mas o serviço é executado no território do Município Y; ou, por fim, (iii) o prestador está estabelecido no Município X e é contratado por um tomador localizado no Município Y para executar um serviço no Município Z. Em todos esses casos, todos esses Municípios, em um primeiro momento, poderão se julgar competentes para cobrar o pagamento de ISS sobre aquela mesma prestação de serviço, cada um sob a justificativa de ter em seu território um desses elementos principais do fato jurídico que seria tributado⁶.

Trata-se de um típico caso de “conflito horizontal de competências”, em que dois ou mais Municípios, entes federados da mesma natureza, entendem que têm competência para atuar sobre o mesmo fato jurídico mediante a cobrança de tributo da mesma natureza. Caso esse conflito ocorra entre um ou mais

6. Em outras palavras, é possível que cada um desses Municípios entenda que exista, no seu respectivo território, um elemento de conexão do fato jurídico tributário (a prestação de serviço) que confirme a sua competência para cobrar ISS sobre aquele fato. Contudo, como bem lembra o Professor Lucas Galvão de Britto, “(...) devem as disposições sobre os elementos de conexão conformarem o critério espacial das regras-matrizes de incidência tributária” (BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 150). Ou seja, somente aquele Município em cujo território for concretizado o elemento considerado como critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS é que terá competência para cobrar o imposto sobre a prestação de serviço concretizada.

Municípios e o Distrito Federal, haverá o chamado “conflito vertical de competências”, que ocorre quando entes federados de natureza distinta querem cobrar o mesmo tipo de tributo sobre o mesmo fato jurídico. Conflitos esses que, de acordo com as lições do Professor Roque Antonio Carrazza⁷, são apenas aparentes, haja vista que o texto constitucional delimitou precisamente a competência tributária de cada ente federado a partir da materialidade tributável atribuída a cada um deles, o que faz com que esse tipo de conflito surja apenas quando um desses entes estiver ultrapassando os limites daquela competência.

3. A legislação complementar nacional e o conflito de competências em matéria de ISS

Para evitar a ocorrência desses conflitos de competência, o próprio texto constitucional atribuiu à lei complementar de caráter nacional a função de “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios” (art. 146, inciso I). Ou seja, cabe à lei complementar prescrever qual o elemento que deve ser considerado para identificar qual Município tem a competência para cobrar ISS sobre determinada prestação de serviços e, por consequência, negar a competência de todos os outros Municípios para cobrar esse mesmo imposto sobre aquela mesma prestação em casos em que mais de um Município ou o Distrito Federal tenham, em seus territórios, elementos que poderiam justificar a atração dessa competência.

7. “(...) a lei complementar que dá à publicidade normas gerais em matéria tributária possui natureza simplesmente preventiva.

Entendamos corretamente o sentido da expressão: usamos o adjetivo preventivo para destacar que nosso sistema jurídico quer que, por meio de normas gerais em matéria de legislação tributária, previnam-se litígios entre as pessoas políticas ou entre estas e os contribuintes. Destarte, as normas gerais em matéria de legislação tributária existem para dificultar, ainda mais, os conflitos (logicamente impossíveis, na prática verificáveis) nesta matéria tão mal compreendida e, por isso mesmo, tão propensa a dissídios e violações de direitos”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30 ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 1127-1128).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Da promulgação da Constituição Federal de 1988 até meados de 2003, o documento normativo que exerceu o papel de lei complementar nacional em matéria de Imposto sobre Serviços foi o Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968. A definição do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS estava prescrita no artigo 12 daquele Decreto-Lei⁸.

Observe-se que esse enunciado normativo prescrevia, como regra geral, que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador. Parece haver aqui a suposição de que era nesse local que seria realizada a prestação do serviço, já que não se utilizou a expressão “estabelecimento do prestador”, e sim aquela que indica que é o estabelecimento onde se presta o serviço. E, caso o prestador não tivesse um local constituído especificamente para esse fim, o seu domicílio seria considerado como tal, pois era nele que, supostamente, esse prestador realizaria essa sua atividade econômica. A exceção prevista desde o início para o serviço de construção civil e, posteriormente, aquela incluída para a atividade de exploração de rodovia mediante a cobrança de pedágio passam a considerar o local onde a prestação de serviço foi efetivamente realizada, ainda que desvinculado do local do estabelecimento prestador, por se tratarem de atividades cuja execução necessariamente ocorre fora dos limites daquele estabelecimento.

Em 31 de julho de 2003, esse dispositivo foi expressamente revogado pela Lei Complementar n.º 116, que passou a ser o documento normativo responsável por prescrever normas gerais em matéria de ISS. Nessa nova legislação, as regras gerais para definição do critério espacial da regra matriz de incidência do ISS estão prescritas no art. 3º, cujo *caput* repete a previsão da alínea “a” do art. 12 do Decreto-lei n.º 406/1968

8. 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 (Incluído pela Lei Complementar n.º 100, de 1999)*

com a eleição do local do estabelecimento prestador como o local em que se considera prestado o serviço e devido o ISS ou o local do próprio domicílio do prestador, nos casos em que não houver um estabelecimento individualizado para tal finalidade. Contudo, essa nova legislação confere maior segurança ao seu intérprete ao prescrever, em seu art. 4º, a definição de “estabelecimento prestador” que deve ser considerada para a identificação do Município competente para cobrar o ISS sobre cada prestação de serviço.

De acordo com esse art. 4º da Lei Complementar n.º 116/2003, para que determinado local seja considerado como estabelecimento prestador de serviço, não é necessário que seja oficial ou formalmente identificado pelo seu prestador como uma sede, uma filial, uma agência, um posto de atendimento, uma sucursal, um escritório de representação ou contato ou qualquer outra denominação que o identifique como estabelecimento prestador. Para ser considerado como tal para fins de definição do local de incidência do ISS, basta que esse estabelecimento seja o local onde o prestador desenvolve a atividade de prestação de serviços de modo permanente ou temporário e que configure uma unidade econômica e profissional. Ou seja, o que importa para a identificação de um local como um estabelecimento prestador é que nele seja efetivamente executada a prestação do serviço que será tributada. Em outras palavras, o que aquele art. 4º prescreve é que estabelecimento prestador será o local onde a materialidade tributável por meio do ISS será concretizada e é isso que permitirá identifica-lo como o local de incidência desse imposto municipal.

E seguindo nesse critério, que considera que o Município competente para cobrar ISS sobre determinada prestação de serviço é aquele em cujo território está o estabelecimento no qual aquela materialidade tributável foi concretizada, o mesmo art. 3º daquela Lei Complementar desdobra-se em 22 (vinte e dois) incisos para prever expressamente algumas hipóteses em que a natureza do serviço faz com que a sua execução ocorra fora do espaço físico do estabelecimento

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

prestador. Para esses casos, o legislador complementar nacional prescreveu expressamente, nos incisos I a XXII daquele art. 3º, que o ISS será devido ao Município em cujo território o serviço for executado.

Em síntese, é possível afirmar que a Lei Complementar n.º 116/2003, diploma que atualmente deve ser seguido pelos Municípios brasileiros no exercício das suas competências para instituir e cobrar o ISS, considerou que o Município em cujo território estiver o local onde se concretizar a materialidade tributável por meio desse imposto, qual seja, a prestação do serviço propriamente dita é que será o ente competente para cobrar o pagamento desse imposto. Seja porque nesse território está o estabelecimento prestador de serviço e a natureza daquela atividade faz com que ela necessariamente seja desenvolvida dentro do espaço físico desse estabelecimento, seja porque naquele território foi executada uma prestação de serviço que, também por sua natureza, não é realizada dentro do estabelecimento prestador, que pode estar no território de outro Município, mas que torna esse segundo Município incompetente para tributá-la.

Esse é o entendimento que a doutrina majoritária tem construído a partir dos enunciados prescritivos dessa legislação complementar atualmente vigente em matéria de ISS⁹. Contudo, o objetivo principal deste artigo é analisar qual é a interpretação que o Superior Tribunal de Justiça tem dado para esses mesmos enunciados e como isso pode interferir na segurança jurídica dos sujeitos passivos do ISS diante da constante

9. Como exemplo dessa doutrina, consideremos as lições do Professor Aires F. Barreto: “Impõe-se, pois, a urgente reposição do único critério que parece prestigiado pela Constituição, qual seja, o de que local da prestação é o do Município onde se conclui, onde se consoma o fato tributário, é dizer, onde se produzem os resultados da prestação do serviço. Se o fato tributável só ocorre no momento da consumação do serviço, ou seja, no átimo da produção dos efeitos que lhe são próprios, parece ser necessário concluir que o Município competente seja o do lugar onde forem eles produzidos, executados, consumados. É fazer prevalecer só a única regra, sem contemplar exceção: deve-se ISS no lugar onde se efetuar a prestação”. (BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 322).

possibilidade de conflito de competências entre Municípios e o Distrito Federal envolvendo a cobrança desse imposto.

4. A definição do local de incidência do ISS na jurisprudência do STJ

Iniciamos esta análise com a consideração de um julgamento do ano de 1995 realizado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça a respeito da possibilidade de incidência do ISS sobre os serviços de engenharia consultiva e a consequente definição do local em que esse imposto seria devido no caso em que a sede do prestador está em um Município e o serviço é executado em outro. Mesmo estando diante da vigência da regra geral prescrita pelo art. 12, alínea “a” do Decreto-lei n.º 406/1968, que elegeu o local do estabelecimento prestador como aquele em que o é devido o ISS, o voto do Ministro Relator Milton Luiz Pereira, seguido por unanimidade por aquela Primeira Turma, foi no sentido de que “(...) caracterizado o fato gerador, a incidência do ISS deve ocorrer no Território do Município onde é prestado o serviço”. (*STJ, REsp n.º 720-0-MA, Primeira Turma, 19/04/1995, DJ 15/05/1995, p. 13365, folha 4 do recurso*).

Anos depois, esse ainda foi o entendimento adotado também pela Segunda Turma do mesmo STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 882.913/PE, de Relatoria do Ministro Castro Meira, cuja ementa transcrevemos a seguir:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68.

1. **Mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/03, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto.**

2. Recurso especial improvido.”

(REsp 882.913/PE, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28.11.2006, DJ 12.12.2006, grifo nosso)

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Essa decisão é também mencionada em novo julgamento proferido pela mesma Segunda Turma no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.043.090/SC, de relatoria do Ministro Humberto Martins, em cuja ementa consta que “3. É entendimento assente no âmbito deste Tribunal que a competência para a cobrança do ISS é o local de prestação do serviço, e não o da sede do estabelecimento”. Em seu voto, o Ministro Relator expressamente explica o seu entendimento em divergência com o que está previsto de forma literal na legislação vigente na época: “Quanto à alegada violação do artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68, sem êxito a pretensão recursal, pois é entendimento assente no âmbito deste Tribunal que a competência para a cobrança do ISS é o local de prestação do serviço, e não o da sede do estabelecimento” (*STJ, AgRg no REsp 1.043.090/S, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, 26/08/2008, DJe 24/112008, página 6 do recurso*).

Em 2011, ainda encontramos julgamento da Primeira Turma do STJ reafirmando o entendimento sobre a cobrança do ISS ser de competência do Município onde ocorreu a prestação do serviço durante a vigência do Decreto-Lei n.º 406/1968:

“Quanto à competência para cobrança do ISS, se é do Município onde se localiza a sede da empresa prestadora de serviços, conforme determina o artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68, ou do Município onde aqueles são prestados, **esta Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto**” (*STJ, REsp 1.170.222/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, 15/03/2011, DJe 24/03/2011, página 7 do recurso, grifo nosso*)

Observe-se que, nos julgamentos acima mencionados, o Superior Tribunal de Justiça considerou que o “estabelecimento prestador” previsto na alínea “a” do art. 12 do Decreto-lei n.º 406/1968 poderia não ser necessariamente o local onde o serviço foi prestado e, por isso, passou a adotar o entendimento de que a regra geral para a definição do local de incidência do ISS seria aquele onde ocorreu a prestação do

serviço, ou seja, onde se concretizou o fato jurídico tributável por meio desse imposto. Contudo, em nossa opinião, conforme já mencionado anteriormente no tópico 3 deste trabalho, aquele enunciado hoje revogado já indicava, ainda que implicitamente, que o local do estabelecimento prestador somente poderia ser considerado como critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS se ele fosse o local onde era realizada a prestação de serviço tributável por meio do ISS.

E o que a Lei Complementar n.º 116/2003 fez ao dispor as regras para a definição daquele critério espacial foi deixar claro, em seu art. 4º, que deve ser considerado como estabelecimento prestador o local onde efetivamente seja prestado o serviço, independentemente de esse estabelecimento estar devidamente formalizado ou não. Ou seja, a regra manteve-se a mesma construída pela jurisprudência na análise do documento normativo anterior: deve-se privilegiar o local onde ocorre a prestação de serviço, mas não se pode desconsiderar que, em grande parte das vezes, esse fato jurídico ocorre nos limites do estabelecimento prestador do serviço. Contudo, não foi exatamente essa a análise construída pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.117.121/SP, de Relatoria da Ministra Eliana Calmon, de cujo voto transcrevemos os seguintes trechos:

“Sobre o tema a jurisprudência do STJ, ao tempo da vigência do Decreto-lei 406/68, era uníssona e reiterada no sentido de reconhecer que o ISS deveria ser recolhido no município onde se deu o fato gerador do tributo, isto é, no local em que os serviços foram prestados (cf. REsp n. 886.148-BA, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/10/2008 e Ag. Reg. No Agravo 762.249-MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/9/2006, entre outros), nos termos do art. 12 do referido diploma: (...)

Com a edição da Lei Complementar 116/2003 houve alteração de entendimento em relação ao local de recolhimento do ISS sobre os serviços prestados, porque foi profundamente alterado o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pelo novo diploma que, atendendo à reivindicação dos contribuintes, consignou o lugar da sede da empresa como o local de recolhimento do ISS. Entretanto, em relação à construção civil abriu

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

uma exceção para considerar, como antes, o local da prestação do serviço, como deixa claro o teor do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003: (...)”.

(STJ, REsp n.º 1.117.121/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, 14/10/2009, DJe 29/10/2009, páginas 4 e 5 do recurso, grifo nosso)

É importante destacar que tal entendimento desconsidera o enunciado do art. 4º da Lei Complementar n.º 116/2003 que, como já comentado anteriormente no tópico 3 deixa claro que o estabelecimento prestador, para fins de incidência do ISS, deve ser aquele onde efetivamente é realizada a prestação do serviço. Sendo assim, ao invés da “alteração de entendimento” mencionada no trecho acima transcrito do voto da Ministra Relatora Eliana Calmon, entendemos que houve, na verdade, a manutenção do entendimento de que o ISS é devido no local da prestação do serviço, com o reforço expresso de que somente pode ser considerado como estabelecimento prestador aquele onde esse fato jurídico aconteceu.

Contudo, logo as prescrições do mencionado art. 4º passaram a ser consideradas pelo STJ, que voltou a dar ênfase no local onde o serviço é prestado, como se observa no seguinte trecho do voto do Ministro Relator Og Fernandes, proferido no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.390.900/MG feito pela Segunda Turma daquele Tribunal:

“A controvérsia dos autos diz respeito à competência para instituir e cobrar o ISS sobre o serviço de ‘substituição de motores a gás Jenbach acionadores de compressores alternativos por motores elétricos síncronos’ prestados a entidade localizada no Município de Araças, ou seja, em municipalidade diversa daquela onde sediada a sociedade empresária prestadora. (...)”

No caso dos autos, restou incontroverso que a contratação dos serviços ocorreu sob a vigência da LC n. 116/2003, conforme documento de e-STJ, fls. 41/68, pelo que se aplica a **premissa no sentido de que o sujeito ativo da relação tributária** ‘é o Município onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora’.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Também restou incontroverso que os serviços de ‘substituição de motores a gás Jenbach acionadores de compressores alternativos por motores elétricos síncronos’ (e-STJ, fl. 41) ora objeto de tributação pelo ISS foram prestados no Município de Araçás (e-STJ, fls. 253 e 294).

Dessa forma, o reconhecimento da incompetência tributária do Município de Belo Horizonte é medida que se impõe, pois os serviços, sob a égide da LC n. 116/2003, foram executados em outra municipalidade, qual seja o Município de Araçás”.

(STJ, AgRg no REsp n.º 1.390.900/MG, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, 24/04/2014, DJe 20/05/2014, páginas 4 e 7 do recurso, grifo nosso).

Ocorre que, em 2012, no julgamento do Recurso Especial de n.º 1.060.210-SC, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, a Primeira Seção do STJ fixou o entendimento de que as prestações de serviço realizadas durante a vigência do Decreto-Lei n.º 406/1968 deveriam ser tributadas no local do estabelecimento prestador, em uma interpretação literal do art. 12, alínea “a” daquele decreto, conforme se observa no trecho da ementa abaixo transcrito:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

(...) ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. (...)

(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) 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 comprove 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; (...)”.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

(STJ, REsp n.º 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, 28/11/2012, DJe 05/03/2013, grifo nosso).

A aplicação desse entendimento pode ser verificada em vários julgamentos posteriores, entre eles a decisão da Primeira Turma no AgRg no AREsp n.º 466.415/RJ, no qual se afirma que as prestações de serviço realizadas sob a vigência do Decreto-Lei n.º 406/1968 sempre deveriam ser tributadas no local do estabelecimento prestador, cabendo a análise do local da prestação do serviço apenas nos casos em que esse aconteceu sob a vigência da Lei Complementar n.º 116/2003:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LOCAÇÃO DE MÓVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAS E CARGAS. FATOS OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO DL 406/68. COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

(...) 3. Tem-se que o entendimento agora vigente nesta Corte é o seguinte: (a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (b) 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 comprove haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora.

4. De acordo com o atual posicionamento, para as discussões envolvendo fatos ocorridos sob a vigência do DL 406/68, como na espécie, para a solução da controvérsia acerca da competência para instituir e cobrar o ISS basta a identificação do local onde situado o estabelecimento prestador.

5. Restou incontroverso que o estabelecimento prestador situa-se no Município do Rio de Janeiro. Decisão agravada que conheceu do agravo para dar provimento ao recurso especial interposto por aquele Município que merece ser mantida.

(STJ, EDcl no AgRg no AREsp 466.415/RJ, Rel. Min. Marga Tessler - Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região -, Primeira Turma, 24/03/2015, DJe 06/04/2015, grifo nosso).

A partir de então, começamos a verificar nos julgamentos do STJ a consideração de informações que demonstrem a

existência de estabelecimento prestador de fato em território de Município diferente daquele onde está a sede formal do prestador, o que atrairia a competência para a cobrança do ISS, conforme se verifica no seguinte trecho do voto do Ministro Relator Herman Benjamin no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.498.822/MG:

“(…) A sentença de fls. 209/214 reconheceu a competência do Município de Canoas/RS para o recebimento do ISSQN, ao entendimento de que é incontestado nos autos o fato de que os serviços foram e serão prestados em Canoas/RS, pelo que é naquela localidade que se encontra o “estabelecimento do prestador”, para os fins do disposto no art. 3º da LC 116/03. (…)

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 18/06/2014).

Importa para a configuração de estabelecimento prestador (art. 4º da LC 116/2003) a existência de 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.

In casu, a Corte local asseverou que “é incontroverso nos autos que houve/há unidade profissional estabelecida naquela localidade, no período previsto no contrato n.º 8000.0001313.11.2 (fls. 47/76), com o deslocamento de profissionais para que o serviço de organização e tratamento de documentação para o Arquivo Técnico e Biblioteca da Refinaria Alberto Pasqualini -REFAP S.A. fosse devidamente prestado” (fl. 399, e-STJ), razão pela qual compete ao Município de Canoas/RS a cobrança do ISS (…)

(STJ, AgRg no REsp 1498.822/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, 02/06/2015, DJe 05/08/2015, páginas 5 a 7 do recurso, grifo nosso)

Oportuno também é citar exemplo de julgamento da Primeira Turma do STJ do mesmo ano, em que também foi privilegiada a análise de elementos que indiquem a constituição de um estabelecimento prestador de fato do serviço, ainda que de forma temporária, para se definir o sujeito ativo do ISS a ser cobrado:

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

“(…) Quando a pessoa jurídica desloca a sua equipe para realizar serviços em outro território, para lá está deslocando não apenas as atividades, mas a própria representação da pessoa jurídica, mesmo que isso não resulte em alteração formal do seu domicílio jurídico, ocorre a instalação jurídica da pessoa jurídica para o local onde está prestando os serviços.

(…) Na hipótese, trata-se da letra (b), estando consignado no acórdão recorrido que, “em se tratando o caso de serviços de manutenção e conservação de três compressores de nitrogênio no parque industrial de Usiminas, localizado em Ipatinga/MG, até mesmo pela complexidade dos serviços, **não restam dúvidas de que houve composição de uma unidade econômica ou profissional nesse município, com o deslocamento de técnicos e equipamentos**”(e-STJ fl. 270) - premissa inalterável no âmbito do recurso especial (Súmula 7/STJ).

À vista do exposto, ao concluir que o Município de Ipatinga, MG, tem competência para exigir o ISS prestado naquela localidade, decidiu em consonância ao entendimento da Primeira Seção. (…)

(STJ, AgRg no AREsp n.º 466.825/MG, Rel. Min. Olindo Menezes – Desembargador convocado do TRF 1ª Região, Primeira Turma, 17/12/2015, DJe 04/02/2016, páginas 5 a 7 do recurso, grifo nosso)

Entretanto, ainda que seja possível afirmar que o Superior Tribunal de Justiça esteja considerando a aplicação dos elementos previstos no art. 4º da LC n.º 116/2003 para identificar o estabelecimento prestador do serviço e, com isso, entender como local de incidência do ISS aquele onde ocorrer a efetiva prestação do serviço, a grande dificuldade que ainda encontramos ao analisar a jurisprudência do STJ sobre o assunto é a identificação de qual é o local da prestação do serviço em cada caso concreto. Ou seja, quando nos deparamos com um julgamento em cuja ementa se afirma que “o acórdão recorrido encontra-se em desconformidade com o entendimento firmado no âmbito do STJ, uma vez que, tratando-se de fato gerador do ISS ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, o sujeito ativo da relação tributária é o município no qual o serviço é efetivamente prestado” (*STJ, AgInt no REsp 1.774.005/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, 11/06/2019, DJe 01/07/2019*), ainda resta a necessidade

de se compreender qual é a prestação de serviço considerada e qual é o local em que ela ocorreu.

5. A dificuldade da definição do local da prestação do serviço

Como dito anteriormente no item 2 deste trabalho, as prestações de serviço que são tributáveis por meio do ISS são aquelas que estão previstas na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003. Esse entendimento é pacífico no Supremo Tribunal Federal¹⁰ e implica no fato de que, atualmente, os Municípios brasileiros e o Distrito Federal podem prever, em suas próprias leis, mais de 190 atividades diferentes que hoje estão reunidas em 40 grupos daquela lista nacional.

Cada uma dessas atividades tem uma natureza diferente e isso implica em formas de execução também diferentes. Como consequência, a identificação de qual é o local onde ocorre a prestação de um serviço dependerá da natureza desse serviço e da forma como ele é executado, de acordo com o que foi contratado pelo seu tomador. Sendo assim, o fato de a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça estar consolidada no sentido de que o Município competente para cobrar ISS sobre determinada prestação de serviço é aquele em cujo território ela foi executada não garante completa segurança jurídica aos prestadores de serviço e aos próprios entes tributantes, haja vista que, em cada tipo de serviço que pode ser tributado, haverá complexidades diferentes relacionadas ao local onde ele será executado. E essas complexidades dificilmente são analisadas pelo STJ, por envolverem questões fáticas que dependem de apreciação de provas, o que, de acordo

10. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES BANCÁRIAS. *A lista de serviços anexa à lei complementar n. 56/87 é taxativa. Não incide ISS sobre serviços expressamente excluídos desta.* Precedente: RE n. 361.829, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, AI n.º 590.329 AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, 08/08/2006, DJ 08/09/2006, grifo nosso).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

com a súmula 7 desse Tribunal, não pode ser objeto de análise em sede de Recurso Especial.

Nos poucos casos em que essas questões foram analisadas, verificamos mudança de entendimento do STJ sobre o que é o serviço que está sendo prestado e, conseqüentemente, o local em que ele é executado. Exemplo disso é a jurisprudência que foi construída no STJ a respeito da atividade de arrendamento mercantil – *leasing* antes do julgamento do Recurso Especial n.º 1.060.210/SC: encontramos vários julgados em que se repete a afirmação de que o ISS é devido no local onde é prestado o serviço, sem deixar claro qual seria esse local. Essa informação é considerada no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.233.258/PR, em cujo relatório se verifica o seguinte trecho do acórdão contra o qual esse agravo foi interposto e que foram considerados para manutenção daquela decisão:

“O Município competente para eventualmente lançar o ISS no caso em tela, **será aquele em que ocorreu o fato gerador, vale dizer, o local onde se efetivou a oferta e contratação do arrendamento mercantil, e não a sede administrativa da empresa.** Esse entendimento tem como suporte a própria definição do fato gerador, que na hipótese do imposto em questão será a efetiva prestação do serviço, por empresa ou profissional autônomo.

Assim, concretiza-se o princípio da territorialidade, o qual impera na distribuição da competência tributária promovida pela Constituição Federal. (...)

Logo, não há que se falar em incompetência do Município de Foz do Iguaçu para lançamento e cobrança do ISS, visto que **este imposto incide no local da prestação de serviços, com a assinatura do contrato, o qual se aperfeiçoou com a entrega do bem;** podendo inclusive a Fazenda Pública optar pelo foro onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária.”

(STJ, AgRg no REsp 1.233.258/PR, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, 12/04/2011, DJe 26/04/2011, páginas 13 a 15 do recurso, grifo nosso).

Observe-se aqui o entendimento de que o ponto principal a ser considerado para a cobrança do ISS sobre a atividade

de *leasing* seria o local onde o contrato de arrendamento mercantil era assinado pelo contratante, independentemente do local onde fosse realizada a análise e a concessão do crédito que dá efetividade a esse contrato. Entendimento esse completamente diferente daquele adotado no julgamento do já mencionado Recurso Especial n.º 1.060.210/SC, a partir do qual se passou a considerar que o local em que se considera executada a atividade de *leasing* é aquele onde se realiza a análise e a concessão do crédito, que é realizado no estabelecimento da empresa que executa esse tipo de serviço.

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

(...) 7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, **o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.** (...)

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento. (...)

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais. (...)

(STJ, REsp n.º 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, 28/11/2012, DJe 05/03/2013, grifo nosso).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

É possível notar aqui a insegurança que se mantém na definição do local de incidência do ISS sobre cada prestação de serviço realizada no mundo real, apesar da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que deve corresponder ao local onde aquela prestação for realizada. A interpretação dos elementos de cada fato poderá levar a divergência de entendimento sobre qual é o núcleo do serviço que foi realizado e, conseqüentemente, qual será o Município competente exercer sobre ele a cobrança do ISS.

Outro exemplo dessa divergência é a análise que tem sido feita pelo STJ sobre o serviço de engenharia consultiva, previsto no item 07.01 da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 e que, de acordo com o *caput* do art. 3º dessa legislação, é uma atividade que é realizada predominantemente nos limites de um estabelecimento prestador. Contudo, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.117.121/SP, a Relatora Ministra Eliana Calmon privilegia o entendimento de que esse serviço também é realizado de forma predominante no local onde é executada a obra, o que determinaria a competência desse Município para a cobrança do ISS:

“(...) Na questão em julgamento temos uma empresa com sede no Município de São Paulo, contratada pelo Município de Presidente Prudente PARA ALI REALIZAR UMA OBRA DE CONSTRUÇÃO. Dos diversos e complexos serviços uns foram executados na sede da empresa e outros no município onde ficará a construção.

O contrato indica todas as etapas do serviço, a partir da elaboração dos projetos, sem especificar o local de sua realização. (...)

Pelos serviços nominados tem-se que alguns não podem ser realizados na sede da empresa, como por exemplo o Gerenciamento das Obras de Construção, que só pode ocorrer no local da edificação, ou seja, no Município de Presidente Prudente. (...)

Assim sendo a conclusão é de que, seja sob a égide do DL 406/68, seja ao advento da Lei Complementar 116/2003, **o ISS incidente sobre os serviços de engenharia consultiva, obedecendo-se à unidade da obra de construção, deve ser recolhido no local da construção**, ou seja, no Município de Presidente Prudente, como indicado na sentença de primeiro grau. (...)”.

(STJ, REsp n.º 1.117.121/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, 14/10/2009, DJe 29/10/2009, páginas 7 e 8 do recurso, grifo nosso)

Nesse sentido também se posicionou posteriormente a Segunda Turma do STJ, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.428.118/ES. Curiosamente, a mesma Segunda Turma, poucos meses antes, no mesmo ano de 2014, havia decidido em sentido completamente oposto em relação ao local de incidência do ISS sobre o mesmo tipo de serviço, como se observa na ementa transcrita em partes a seguir:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. ENGENHARIA CONSULTIVA. SERVIÇO QUE NÃO SE CONFUNDE COM O DE CONSTRUÇÃO CIVIL. (...).

4. O serviço de engenharia consultiva desenvolve-se antes ou até mesmo em concomitância com o serviço de “construção civil”, mas com esse não se confunde, conforme se depreende do art. 11, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 406/68. Inaplicabilidade, portanto, da exceção à regra de competência prevista na alínea “b” do art. 12 desse normativo.

5. Dessa forma, aplicando-se a recente orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior firmada nos autos do REsp 1.060.210/SC, tem-se que **subsiste relação jurídico-tributária apta a legitimar a instituição e cobrança do ISSQN pelo Município de São Paulo em relação aos fatos geradores ocorridos sob a vigência do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que, para esse período, o município competente corresponde àquele onde situado o estabelecimento prestador.**

6. Recurso especial a que se dá provimento.

(STJ, REsp 1.211.219/SP, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, 24/04/2014, DJe 20/05/2014, grifo nosso)

Parece-nos que, diante dessa divergência de entendimentos do STJ sobre onde deve ser considerada realizada a prestação de um mesmo serviço exemplificada pelas decisões acima transcritas, fica clara a falta de segurança jurídica que os contribuintes do ISS e que os próprios entes federados que possuem competência para a instituição e a cobrança desse imposto enfrentam diante de uma jurisprudência que apenas

confirma que o local de incidência do ISS deve ser o local onde a prestação de serviço é realizada, ou seja, o local onde ocorre o fato gerador desse imposto.

Como se não bastasse essa dificuldade na definição do local onde a prestação do serviço é realizada para, com isso, definir o Município competente para a cobrança do ISS, é necessário considerar ainda aquelas atividades que compreendem a realização de atividades acessórias que, apesar de serem importantes para a execução da atividade principal, não se confundem com ela. Nesses casos, não será suficiente identificar um local onde o prestador está executando uma atividade; será imprescindível verificar se essa atividade é o verdadeiro objeto do contrato de prestação de serviço e que, como tal, poderá sofrer a incidência do ISS.

6. A dicotomia atividade-fim e atividade-meio na definição do local de incidência do ISS

Sabemos que alguns serviços compreendem a realização das chamadas “atividade-meio”, que consistem em etapas iniciais da prestação da atividade que foi contratada pelo tomador e que é a “atividade-fim” do contrato de prestação de serviço a ser cumprido pelo prestador. Nesses casos, é pacífico o entendimento da doutrina de que a cobrança do ISS deve incidir sobre a execução da atividade-fim, que é aquela para a qual foi atribuído um preço do serviço no momento da celebração do contrato de prestação de serviço e que representa a utilidade ou o benefício buscado pelo tomador.

Em outras palavras, nos casos em que uma prestação de serviço envolver uma atividade-fim e uma ou mais atividades-meio e essas atividades forem realizadas nos territórios de diferentes Municípios, o que deve prevalecer, para fins de definição do Município competente para a cobrança de ISS, é aquele onde o prestador concretizar a atividade-fim daquela prestação. E foi exatamente esse o entendimento adotado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no

juízo do Recurso Especial n.º 72.398/SP, sob a relatoria do Ministro Demócrito Reinaldo, de cujo voto transcrevemos os seguintes trechos:

“(…) O local do recolhimento do ISS incidente sobre a administração de bens ou negócios, inclusive consórcios é o do território do Município onde se realiza o serviço.

O serviço de administração de consórcio compreende não só a coleta dos nomes dos interessados como a realização de reuniões, cobrança de parcelas e respectiva contabilização, aquisição dos bens e sorteio dos consorciados, e, in casu, em todas essas etapas, praticado no Município de Lins, ao qual cabe o poder de tributar.

(…) Como se observa, a administração do consórcio se realiza no Município de Lins e esse trabalho é centralizado na matriz, que, naquela Comarca fica localizada. **A filial, em Porto Alegre, se cinge à captação de inscrições aos grupos diversos, em outras palavras, à captação de clientela.** Não há, pois, como se admitir que “a administração do consórcio” se realize, em seu todo, em Porto Alegre. (...) E, a não ser a captação de clientelas, todas as demais etapas do fato impositivo se verificam no Município de Lins, ao qual compete o auferimento do tributo”.

(STJ, REsp n.º 72.398/SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, 06/05/1996, DJ 10/06/1996, p. 20283, folhas 4 e 5 do recurso, grifo nosso)

A coerência desse raciocínio de que o que deve prevalecer para definir o local em que o serviço foi realizado é aquele onde a atividade principal (ou a atividade-fim) foi concretizada também pode ser observada no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.251.753/ES, em que a Segunda Turma do STJ, sob a Relatoria do Ministro Humberto Martins, entendeu que a atividade de coleta e de captação de clientela é mera atividade-meio da execução da atividade de lavanderia, verdadeira atividade-fim que confirma a competência para a cobrança do ISS do Município onde é realizada.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE FIM.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

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).

(STJ, AgRg no REsp n.º 1.251.753/ES, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, 27/09/2011, DJe 04/10/2011, grifo nosso)

Entretanto, esse raciocínio não foi adotado pela Primeira Turma do STJ no final de 2014, no momento do julgamento do Recurso Especial n.º 1.439.753/PE, em que foi analisada a execução, no território de um Município, de atividade de coleta de material que servia de atividade-meio para a execução da atividade de análises clínicas, atividade-fim executada no território de outro Município. De forma completamente oposta à que estava sendo adotada até então, o STJ entendeu que o que deveria prevalecer para fins de definição do Município competente para a cobrança de ISS sobre a totalidade do serviço contratado pelo tomador, qual seja, a realização de exame ambulatorial que envolve a coleta e a análise clínica de material humano, seria aquele onde executada a atividade-meio, conforme se observa na ementa desse julgamento:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO

PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

(...) 3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, “cada fato imponible é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária” (Hipótese de Incidência Tributária. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. (...)

(STJ, REsp n.º 1.439.753/PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Rel. P/ Acórdão Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, 06/11/2014, DJe 12/12/2014, grifo nosso)

É importante ainda verificar os argumentos empregados pelo Ministro Ari Pargendler na realização desse julgamento para justificar a prevalência do local de execução da atividade-meio como critério para definir a competência para a cobrança do ISS: o local onde o serviço é contratado seria o local onde é gerada a riqueza relacionada à prestação de serviço; logo, é nesse local que deve haver a cobrança do imposto.

“(...) A recorrente, que tem sede no Recife, explora a prestação de serviços de análises clínicas. No que aqui importa, o Município de Jaboatão de Guararapes está a lhe exigir o pagamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza relativamente aos serviços contratados no seu âmbito territorial. A controvérsia resulta da circunstância de que a recorrente mantém uma filial no Município de Jaboatão de Guararapes, onde só faz a coleta dos materiais utilizados na prestação dos serviços de análises

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

clínicas. As análises clínicas propriamente tais são realizadas na matriz localizada no Recife. (...)

O imposto sobre serviços de qualquer natureza tributa a riqueza produzida no Município de Jaboatão dos Guararapes, e dele é a competência para arrecadá-lo. A prestação dos serviços se dá no interesse do respectivo tomador, que no caso deles se beneficia sem deslocar-se para o Município de Recife. (...)

(STJ, REsp n.º 1.439.753/PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Rel. P/ Acórdão Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, 06/11/2014, DJe 12/12/2014, página 12 do recurso, grifo nosso)

Contudo, não podemos esquecer, nesse momento, das importantes lições do saudoso Professor Aires F. Barreto¹¹, no sentido de que o que deve ser tributado não é o contrato de prestação de serviço, e sim a execução do serviço contratado. Ou seja, ainda que o contrato seja celebrado no território de um Município, a finalidade desse contrato é a execução de um serviço; se esse serviço não for executado, o prestador não fara jus ao recebimento do preço do serviço contratado, não havendo que se falar em riqueza gerada em razão de uma prestação de serviço que não se concretizou. Em outras palavras, a riqueza é gerada em razão da execução do serviço contratado, que ocorre no local onde a atividade-fim é realizada, e não em razão da mera celebração do contrato de prestação de serviço. Ou seja, esse elemento também confirmaria a competência do Município onde é realizada a atividade-fim para cobrar o ISS incidente sobre essa atividade em detrimento daquele onde é executada a atividade-meio.

7. Considerações finais

Sem nenhuma pretensão de esgotar a análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a definição do local de incidência do Imposto sobre Serviços, os julgados apresentados neste estudo demonstram que houve uma mudança na interpretação que esse Tribunal deu ao enunciado

11. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

do art. 12, alínea “a” do Decreto-lei n.º 406/1968, passando do entendimento de que os serviços prestados durante a sua vigência deveriam ser tributados no local onde foram realizados para o entendimento de que a competência para a cobrança de ISS sobre aqueles mesmos serviços era do Município onde se encontrava o estabelecimento prestador que os executou. Já em relação aos serviços prestados sob a vigência da Lei Complementar n.º 116/2003, é possível afirmar que, apesar de alguns julgados considerarem simplesmente que o local de incidência do ISS é aquele onde está o estabelecimento prestador, aplicando-se a regra do art. 3º daquela legislação nacional, predominam os julgamentos em que se procura aplicar as prescrições do art. 4º da mesma lei, no sentido de procurar identificar o local onde estão reunidos os elementos necessários para que seja realizada a prestação do serviço.

Como consequência, grande parte das decisões mais recentes que foram consultadas resumem-se a repetir que o local de incidência do ISS é o local da prestação do serviço, dado que é esse o local da ocorrência do fato jurídico tributável por meio desse imposto. Apesar de concordarmos com esse entendimento, que privilegia a relação direta que deve existir entre o critério material e o critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS, parece-nos que ele é insuficiente para dar segurança jurídica aos prestadores de serviço e aos próprios entes federados que receberam competência para a cobrança de ISS, haja vista que cada uma das inúmeras atividades previstas na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 como prestações de serviços tributáveis por meio do ISS apresentam natureza e complexidade distintas, o que faz com que a identificação de qual é o local onde determinada prestação de serviço foi realizada dependerá muito da apreciação do caso concreto. Essa dificuldade foi verificada inclusive em julgamentos que abordaram as atividades de arrendamento mercantil – *leasing* e de engenharia consultiva, em que ficou clara a mudança de entendimento do STJ, ao passar dos anos, sobre o que caracteriza efetivamente a prestação de serviço que pode ser tributada.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Por fim, como também abordado neste estudo, a insegurança dos prestadores de serviços, dos Municípios e do Distrito Federal é ainda maior diante da divergência de entendimento do Superior Tribunal de Justiça na definição do local de incidência do ISS quando a prestação de um serviço envolver a execução da atividade-fim no território de um Município e de uma ou mais atividades-meio em outro Município. A segurança que vinha sendo conferida nas decisões que privilegiavam a identificação do local onde há o estabelecimento prestador de fato do núcleo do serviço contratado pelo tomador foi derrubada pela decisão mais recente, que passou a considerar que o Município onde a atividade-meio é desenvolvida é que deve ser competente para tributar a prestação de serviço, ainda que não realizada efetivamente em seu território, sob o argumento de que a celebração do contrato nesse território é que gera a riqueza tributável, quando, na verdade, em nossa opinião, essa riqueza é gerada pela execução da atividade-fim.

Sendo assim, a partir desta análise inicial da jurisprudência do STJ sobre a definição do local de incidência do ISS podemos afirmar que os contribuintes desse imposto e também os entes federados competentes para a sua cobrança não têm a proteção da segurança jurídica que precisam para ter a certeza de qual o local onde cada prestação de serviço será considerada realizada e, conseqüentemente, qual o Município será competente para tributá-la com a cobrança de ISS. A segurança que se pode ter é a busca pela identificação do local da prestação do serviço, que dependerá da interpretação das provas produzidas em relação a cada caso concreto.