

# CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPACTO DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR NA ECONOMIA DIGITAL PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DO SUJEITO ATIVO

*Guilherme Eleutério Martinez*<sup>1</sup>

*Rodrigo Griz*<sup>2</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

O anseio de contribuintes pelo menor custo tributário busca maximizar a geração de riqueza de modo a possibilitar que o empreendimento prospere e alcance cada vez maiores patamares com competitividade negocial.

No cenário do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”), a Lei Complementar 116/03 é clara ao dispor que o “*serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou, na falta do estabelecimento, no*

---

1. Advogado, Mestrando em Direito pela PUC-SP. Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV/SP. Graduado em Direito pela PUC-SP.

2. Mestre e Doutor pela PUC. Professor. Advogado.

*local do domicílio do prestador*”, salvo as exceções expressamente disposta no referido artigo.

Quanto à definição de estabelecimento prestador, conforme será mais bem detalhada ao longo desta análise, a legislação favorece o ideal de unidade econômica onde se desenvolve a atividade de prestar o serviço.

Um amplo contencioso é travado acerca deste conceito, de modo que o Poder Judiciário é costumeiramente instado a pronunciar os requisitos e caracterização de unidade econômica em determinada municipalidade.

Com a economia digital, bem assim período pós pandemia do COVID-19, a modalidade de trabalho remoto e possibilidade de migração célere e quase instantânea dos contribuintes para municipalidades que possuíssem menor impacto tributário acirra ainda mais a insegurança jurídica voltada ao tema.

Exatamente sobre tal ponto que buscaremos debruçar. Iniciaremos detalhando aspectos gerais da regra matriz de incidência do ISS. Posteriormente, detalharemos os conceitos acerca do estabelecimento prestador sob uma perspectiva tanto doutrinária quanto jurisprudencial. Por fim, abordaremos a caracterização do estabelecimento prestador sob à égide da nova modalidade de trabalho que se expandiu com a economia digital.

## **2. ASPECTOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS**

O imposto é instituído mediante a veiculação de um conjunto de normas que regulam comportamentos humanos, tornando-os fatos jurídicos tributários, quando vertidos em linguagem competente, sempre voltado a uma relação jurídica pecuniária<sup>3</sup>. Em outras palavras, descrevem fatos-tipo que produzirão os efeitos jurídico-tributários previstos pelo legislador<sup>4</sup>.

---

3. Martinez, Guilherme Eleutério. *Tributação das Startups*. São Paulo: Democracia Tributária, 2021.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 73.

Para ser considerado um fato jurídico tributário, um dado evento (acontecimento no mundo fenomênico) deve possuir determinadas características previstas nos critérios descritos na regra-matriz de incidência do tributo para que, após sua identificação, seja descrito em linguagem competente pelo aplicador do direito. Somente a correspondência entre o evento e a hipótese de incidência normativa aplicada é que faz surgir o fato jurídico que efetivamente enseja a tributação<sup>5</sup>.

Pode-se dizer com segurança que a cobrança de um tributo só é legítima quando há a correta subsunção da hipótese tributária (antecedente da regra matriz de incidência tributária) ao fato relatado pelo agente competente mediante um procedimento específico, respeitadas as normas de coordenação e subordinação, a exemplo das normas de competência.

Para tanto, a regra-matriz descreve uma situação hipotética e prescreve uma consequência, as quais são materializadas em cinco critérios específicos e necessários para tornar legítima a tributação. Trata-se do mínimo irreduzível do deontico, sem o qual não há comendo ou norma a ser obedecida. São eles: (i) o critério material, definido como o objeto da situação que ensejará a tributação, composto de um verbo e um complemento; (ii) o critério espacial, correspondendo ao espaço físico onde este evento deve ocorrer; (iii) o critério temporal, momento em que tal evento é tido como ocorrido, (iv) critério pessoal, formado pelos sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária; e (v) o critério quantitativo, representado pela forma de calcular o montante devido do tributo, composto sempre pelo produto da multiplicação de uma da alíquota por determinada base de cálculo<sup>6</sup>.

Quanto ao ISS, este imposto foi introduzido no ordenamento jurídico no contexto da reforma tributária de 1965,

---

5. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 261.

6. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 254.

objeto da Emenda Constitucional 18/65 à Constituição Federal de 1946, que determinou, à época, que competia aos municípios “o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados” (redação do *caput* do artigo 15 da Carta).

O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (“Decreto-Lei 406/68”), estabeleceu normas gerais aplicáveis ao ICM e ao ISS, incluindo a lista de serviços passíveis de tributação do ISS.

Já na Constituição Federal de 1988, nos termos do seu artigo 156, aos municípios foi outorgada a competência para instituir o imposto sobre a atividade de prestação de serviços de qualquer natureza, desde que tais serviços sejam previamente definidos em lei complementar e, ainda, não estejam compreendidos no art. 155, II, da Carta (que, por sua vez, trata do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, permaneceu o Decreto-lei 406/68 tratando das hipóteses de incidência do ISS, haja vista ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar<sup>7</sup>.

Posteriormente, foi editada a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (“LC 116/03”), que revogou substancialmente o teor do Decreto-Lei 406/68 e passou a estabelecer as normas gerais referente aos serviços passíveis de tributação pelo ISS. Essa Lei Complementar trouxe também uma lista anexa que enuncia os serviços tributáveis pelo ISS e indica expressamente casos em que mercadorias são tributadas pelo ICMS.

No que se refere à natureza da lista ser taxativa ou exemplificativa para fins de incidência do ISS, trata-se de uma discussão que acomete há tempos nosso judiciário. Em razão desse impasse, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se sentido de que a lista anexa de serviços possui natureza

---

7. STF, AI nº 346.807/MG. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ: 13/05/2002.

taxativa em uma análise vertical e exemplificativa na interpretação horizontal<sup>8</sup>.

Em outras palavras, as categorias de serviços mencionadas na lista deveriam ser entendidas como enumeradas de forma taxativa, sem que houvesse a possibilidade de inserção, entre as atividades tributadas, de qualquer outra categoria que não estivesse expressamente enumerada.

Diversamente, exemplificativas seriam as espécies dessas categorias que fossem especificamente mencionadas na lista. As espécies não expressamente mencionadas, mas que pudessem ser inseridas em alguma das categorias elencadas, seriam consideradas tributáveis (a exemplo dos denominados “congêneres”). Importante ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça adota posicionamento idêntico.<sup>9</sup>

A lista anexa dos serviços de que trata a LC 116/03 determina, por meio de itens e subitens, o rol de serviços passivos de tributação, de modo que os itens os itens representam as categorias e os subitens, as espécies.

### **3. ANÁLISE DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR DO ISS (CRITÉRIO ESPACIAL)**

A análise quanto ao conceito de estabelecimento prestador do ISS consiste em uma das mais relevantes discussões que envolvem esse imposto.

Cumpramos ressaltar que, com a evolução da economia digital e mudança cultural decorrente da pandemia da COVID-19, e, por consequência, a nova realidade de desenvolvimento da prestação de serviços atividades em diversas localidades, tal ponto ganha ainda mais relevância.

---

8. STF, RE nº 361.829 /RJ. Relatora: Min. Ellen Gracie. DJ: 13/12/2015.

9. “Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente.” (STJ, REsp nº 121.428/RJ. Relator: Ministro Castro Meira. DJ: 16/08/2004)

O critério espacial expõe algumas características interessantes do direito positivo. O mundo jurídico cria sua própria realidade e pode definir os lugares em que os eventos devem acontecer para que possam ser juridicizados. Pode alterar, de certa forma, a realidade social ou mesmo escolher características diversas para juridicizar o evento.

A diversidade de opções que cabem ao legislador fica subordinada às formas e contornos do evento juridicizado. Um serviço, por exemplo, pode ser objeto do ISS tanto no estabelecimento do prestador, no estabelecimento local da prestação do serviço e, também, no estabelecimento do tomador de serviços. Atualmente, encontram-se presentes todas as três hipóteses. As duas primeiras previstas no artigo 3º, *caput*,<sup>10</sup> e a última prevista no artigo 3º, inciso I<sup>11</sup>, todos da Lei Complementar nº 116/2003.

O critério espacial também traz expressa ou implicitamente os locais em que a ação prevista no critério material pode ocorrer para, assim, considerar-se o evento como jurídico. A mera opção do legislador dá margem a três possibilidades indicadoras da condição de espaço, isto é, da definição de *locus facti*, conforme observado por Paulo de Barros Carvalho.

Estas indicações podem ser estabelecidas pela (i) menção específica do espaço, ao prever-se o local determinado para a ocorrência do evento típico, caso do Imposto de Importação que apenas tem incidência nas chamadas repartições alfandegárias; (ii) elaboração menos específica, quando o indicador apenas alude a limites geográficos em que será considerado o evento jurídico tributário, a exemplo do ITR que atinge apenas os bens imóveis situados fora dos limites do perímetro

---

10. “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 XXII, quando o imposto será devido no local: (...)”

11. “Art.3º (...)

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;”

urbano dos Municípios; (iii) e, por último, o mais genérico, tem-se a determinação do evento jurídico tributário em área coincidente com a vigência territorial da lei instituidora, aplicável ao IR, IPI e ICMS entre outros.<sup>12</sup>

A Lei Complementar 116/03, em seu artigo 3º, é clara ao dispor que “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”, salvo as exceções expressamente disposta no artigo. Para fins deste trabalho, focaremos nossa análise da regra geral do *caput* referente ao “local do estabelecimento prestador”. Observa-se, então, para fins do ISS a legislação adotou menção específica do espaço, ao prever-se o local determinado para a ocorrência do evento típico.

Quanto à definição de estabelecimento prestador, a lei geral do imposto municipal define estabelecimento prestador como o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, podendo ser de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante a sua denominação (sede, filial etc.) para caracterizá-lo como tal, *in verbis*:

*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.*<sup>13</sup>

Sempre importantes as lições de Aires F. Barreto, especialmente ao definir o estabelecimento prestador nos seguintes termos:

“Estabelecimento é complexo de meios idôneos, materiais ou imateriais, pelos quais o prestador do serviço explora

---

12. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 292-293.

13. Artigo 4º da Lei Complementar 116/03.

determinada atividade, ou, na lição de Carvalho de Mendonça, o organismo econômico aparelhado para o exercício desta”<sup>14</sup>.

O ilustre jurista ainda acrescenta que o estabelecimento prestador consiste, de modo contrato no lugar no qual “se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se se trata de matriz, ou sede, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação de espécie)”<sup>15</sup>. Conclui assim que o estabelecimento prestador é “o local em que a atividade (facere) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços”<sup>16</sup>.

Outra não são as lições de Bernardo Ribeiro de Moraes, que também ressalta como característica o local fixo da prestação de serviços<sup>17</sup>:

*“Estabelecimento Prestador vem a ser o local fixo, onde a pessoa exerce sua atividade ou administra seus negócios. Manifesta-se através da loja, do armazém, do escritório, do hospital, da oficina, da agência, do consultoria, etc. Não vem ao caso, a hipótese do estabelecimento ser a matriz, a filial ou sede da empresa. O essencial é que a empresa tenha seu estabelecimento prestador”.*

Vê-se que, para fins da caracterização do estabelecimento prestador, é importante identificar os elementos onde o *facere* do serviço é realizado. Lembre-se: ainda que haja uma tendência concreta (e certamente questionável) de reconhecer prestação de serviço em atividades híbridas de “fazer” e de “dar”, o “fazer” ainda é o elemento unânime que se faz necessário para fins de incidência do ISS, acompanhado ou não do “dar”.

---

14. BARRETO, Aires. *ISS na constituição de na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p.262

15. BARRETO, Aires. *ISS na constituição de na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 263

16. BARRETO, Aires. *ISS na constituição de na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 263

17. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. 3ª Tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 488

O nível de subjetividade da matéria é elevado, motivo pelo qual coube ao judiciário apresentar maiores elucidações quanto à referida discussão.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no final do ano de 2012, em sede de recurso repetitivo, foi proferida importante decisão quanto ao conceito de estabelecimento prestador no contexto de uma operação de arrendamento mercantil, à luz da complexidade do serviço prestado. Nessa relevante decisão, o STJ se ateu à análise do núcleo do serviço para determinar o local de sua prestação.

O STJ entendeu que o núcleo do serviço de arrendamento mercantil financeiro é a análise creditícia realizada para verificar a viabilidade ou não da concessão de financiamento. Dessa forma, ter-se-ia que o serviço ocorreria no local onde a decisão acerca da aprovação do financiamento é tomada, ou seja, onde se encontra o poder decisório e se situa a direção geral da instituição. Vide trecho da ementa abaixo:

*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. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO.*

*PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.*<sup>18</sup>

Foi ainda entendido no referido acórdão que é irrelevante o local da celebração do contrato, da entrega do bem ou de outras atividades preparatórias e auxiliares ao negócio jurídico de arrendamento mercantil. Sobre este aspecto, merece destaque o voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

*“(...) 8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a conseqüente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.*

*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 procedimento acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo – fato gerador do tributo – é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento. (...)”*

---

18. STJ, REsp nº 1.060.210/SC. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ: 05/03/2013.

E por fim, conclui o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia da seguinte maneira:

“Ante o exposto, dá-se parcial provimento ao Recurso Especial para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (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 116/06, 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; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art.148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art.543-CC do CPC e da Resolução88/STJ.”

Outro precedente do STJ que merece ser destacado é o acórdão do contribuinte Instituto Stela, datado de outubro de 2015, pois traz duas considerações imprescindíveis para delinear o tema em discussão.

A primeira questão diz respeito ao fato de que a orientação trazida pelo caso do STJ que trata do arrendamento mercantil financeiro não tem aplicação limitada aos serviços de leasing, mas se estende a qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS, ressalvadas eventuais exceções previstas na legislação, conforme segue:

*“(...) Aqui, um primeiro esclarecimento: em linhas gerais, essa nova orientação ficou estabelecida não apenas para os serviços de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS, ressalvadas, é claro, as exceções previstas na legislação de regência supramencionada (...)”<sup>19</sup>*

---

19. STJ, AgRg no REsp nº 1.539.707/DF. Relator: Min. Benedito Gonçalves. DJ: 14/10/2015

O segundo ponto que merece destaque é o argumento de que o ISS incide não sobre a relação jurídica em que se assenta a prestação de fazer ou sobre o resultado do serviço, entretanto sobre o ato (processo) de prestar o serviço. Além disso, também foi destacado que o local onde está estabelecido o beneficiário (usuário) do serviço não tem nenhuma importância e não se compreende no conceito de prestação de serviço para incidência do ISS. Vide trecho do voto:

*“(...) Note-se que o fato gerador do ISS corresponde a uma ‘prestação’ de serviço, ou seja, uma prestação de fazer, consistente em desenvolver um esforço, com vistas a adimplir uma obrigação de ‘fazer’. Será esta ‘prestação de fazer’ resultante de uma relação jurídica obrigacional que servirá de fato gerador (hipótese de incidência) da Lei do ISS. Um segundo esclarecimento: o ISS não incide nem sobre a relação jurídica em que se assenta a prestação de fazer nem sobre o resultado do serviço, mas sobre o ato (processo) de prestar o serviço, em outras palavras, sobre o ‘fazer’. (...) Importante esclarecer, por oportuno, que o local onde estabelecido o beneficiário (usuário) do serviço não tem nenhuma importância e não se compreende no conceito de processo de prestação de serviço para fins de incidência da Lei de ISS (...)”.*

Certo é que o tema não é livre de dúvidas. Isso porque, em 2014 (anteriormente ao julgamento do caso do Instituto Stela acima descrito) foi publicado o acórdão proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.439.753/PE que discorreu sobre a incidência do ISS no que se refere aos serviços de análise clínica e de diagnose preventiva realizada por laboratórios. No caso em questão, a coleta dos materiais biológicos, o pagamento e o recebimento dos exames eram feitos em município diverso daquele onde efetivamente ocorria a análise laboratorial dos materiais.

Nesse caso, foi entendido que o ISS recairia sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros, considerando que, *“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 é estabelecida a relação jurídico-tributária.*”<sup>20</sup>.

Em seu voto, o Min. Relator Arnaldo Esteves Lima dispôs que o ISS era devido ao município em que (i) o serviço era prestado e que (ii) houvesse agência, filial ou qualquer unidade econômica ou profissional do contribuinte. Nesse sentido, considerando que foi configurada unidade econômica ou profissional no local onde havia a coleta dos materiais biológicos, o ISS deveria ser recolhido a esse município, e não àquele em que eram realizadas as análises laboratoriais. De fato, há manifesta inconsistência com o julgado posterior do referido caso Instituto Stela.

No âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, importante mencionar decisão que seguiu o entendimento segundo o qual seria irrelevante o local considerado como sede para associar com a efetiva prestação de serviços, conforme voto do relator Des. Ricardo Chimenti:

*“Vê-se, então, que deve ser considerado “estabelecimento prestador” o local em que efetivamente se desenvolva a atividade de prestação do serviço e que configure unidade econômica ou profissional, independente da denominação utilizada e independentemente do endereço da sede indicado no Contrato Social.”*<sup>21</sup>.

Assim, da análise das decisões judiciais mencionadas acima, extrai-se os seguintes fundamentos: o ISS será devido ao município em que são realizadas as atividades centrais e indissociáveis do serviço prestado, revelando-se, portanto, irrelevantes as atividades preparatórias e auxiliares prestadas em outras Municipalidades; o ISS incide não sobre a relação jurídica em que se assenta a prestação de fazer, nem sobre o resultado do serviço, mas sobre o ato (processo) de prestar o serviço.

---

20. STJ, ERE sp nº 1.439.753/PE. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. DJ: 12/12/2014

21. TJSP, Apelação nº 0017648-77.2013.8.26.0053. DJE: 30/06/2015

#### **4. A QUESTÃO DA MOBILIDADE DIGITAL E ESTABELECIMENTO PRESTADOR**

Conforme apontado acima, no que concerne ao entendimento do STJ, esse entendeu que o estabelecimento prestador será o local onde é realizada as atividades centrais e indissociáveis do serviço prestado, de modo que a incidência do ISS não deve ser observada sobre o resultado do serviço, mas sobre o ato de prestar o serviço (pelo menos no que não se refere à exportação ou à importação dos serviços).

Ao depararmos com a economia digital, quer parecer que tal entendimento permanece, de modo que o estabelecimento prestador, para fins de tributação do ISS, será aquele em que é realizada as atividades centrais, bem como possua estrutura organizacional, pessoal para realização do serviço.

Corroborando esse argumento, a Secretaria de Finanças do Município de São Paulo editou Solução de Consulta acerca do estabelecimento prestador nas atividades de intermediação, na qual exarou o entendimento que esse deverá ser o local onde desenvolve suas atividades. Veja-se:

(...) 5. Nos termos do “caput” do artigo 3º da Lei nº 13.701, de 2003, 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 daquele dispositivo. Já o artigo 4º da mesma lei prescreve que será considerado 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. 6. O deslocamento da execução do serviço, consubstanciado na alocação de recursos materiais e humanos, aduzido da exegese do contrato de prestação de serviço apresentado pela Consulente, é de natureza precária e não configura o efetivo deslocamento do “local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”. Portanto, embora os serviços objeto das contratações sejam habitualmente executados

fora do território do Município de São Paulo, tal circunstância é insuficiente para caracterizar o deslocamento do estabelecimento prestador, nos termos do § 2º do mesmo dispositivo. 7. Assim, o estabelecimento prestador, para os serviços indicados, é a sede da Consulente, localizada no território do Município, local onde desenvolve a atividade de prestar serviços, e onde identificáveis, no todo ou em parte, os elementos previstos no §1º do artigo 4º da Lei nº 13.701, de 2003. (... )<sup>22</sup>”

No caso da intermediação performada por meio de aplicativos digitais, o estabelecimento prestador será o local onde são realizadas as atividades centrais e indissociáveis do serviço prestado.

Adotando o racional da decisão proferida pelo STJ<sup>23</sup>, é possível afirmar que o ISS não incide sobre o resultado da intermediação (local onde o negócio que fora aproximado pelas partes foi concluído), mas sobre o ato de intermediação.

Importante pontuar que o município de São Paulo, a fim de regulamentar a questão, prevê requisitos mínimos para a configuração do “estabelecimento prestador”, conforme se depreende do art. 4º, §1º, da Lei nº 13.701/03<sup>24</sup>.

---

22. Secretaria de Finanças do Município de São Paulo. Solução de Consulta nº 19. DOM: 25/06/2017.

23. STJ, REsp nº 1.060.210/SC. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ: 05/03/2013.

24. 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.

§ 1º A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:

I - manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços;

II - estrutura organizacional ou administrativa;

III - inscrição nos órgãos previdenciários;

IV - indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;

V - permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, “site” na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de

Conforme se verifica do exposto, a legislação paulista apresenta alguns requisitos os quais são capazes de aproximar o conceito de estabelecimento prestador.

A despeito de entendermos que tal legislação inova na legislação tributária, uma vez que a Lei Complementar 116/03 não apresenta tais requisitos, é importante pontuar que existem decisões proferidas pelo Conselho Municipal de Tributos (“CMT”) acerca dos critérios para estabelecimento prestador.

Destacamos o Acórdão proferido nos autos do processo administrativo nº 6017.2020/0035477-3, no qual se analisou a atividade exercida pela Orbitall Serviços e Processamento de Meios de Pagamento Ltda., datado de 05 de novembro de 2020.

Referido Auto de Infração buscava analisar a necessidade de recolher o ISS aos cofres do município de São Paulo quanto aos serviços enquadrados no item 1.03 (processamento de dados), sob o argumento de que o estabelecimento localizado em Campina Grande, no Estado da Paraíba, não constituía o estabelecimento prestador.

Em referido processo, o CMT entendeu pela manutenção do Auto de Infração, sob o argumento de que havia elementos para caracterização do estabelecimento paulista como estabelecimento prestador. De acordo com o voto proferido, elementos como: (i) quantidade e enquadramento dos funcionários; (ii) administração da sociedade; (iii) totalidade dos funcionários tecnológicos e estrutura do parque tecnológico estava situado em São Paulo.

Destacamos também o acórdão proferido nos autos do Processo Administrativo nº 6017.2020/0004192-9, em face da

---

energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

§ 2º A circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executado habitual ou eventualmente fora do estabelecimento não o descaracteriza como estabelecimento prestador para os efeitos deste artigo.

§ 3º São, também, considerados estabelecimentos prestadores, os locais onde forem exercidas as atividades de prestação de serviços de diversões públicas de natureza itinerante

Green Line Sistema de Saúde S/A, o qual analisou a autuação fiscal por falta de recolhimento de ISS em razão da prestação de serviços elencados no item 4.22 (Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres).

Em referido acórdão, importante destacar os elementos utilizados pelo CMT para manutenção da infração fiscal. No voto proferido, o Conselho utilizou, novamente, de informações de quadro de funcionários e uma análise comparativa da quantidade e funções exercidas para fins de identificação do estabelecimento prestador, bem assim a utilização do CNAE do estabelecimento paulista.

Vê-se que o CMT identificou como elementos para caracterização do estabelecimento prestador os funcionários com poder de “tomada de decisão”, bem assim constatou que o “Administrador” da empresa estava vinculado ao estabelecimento paulista.

Da leitura de sua jurisprudência, é possível afirmar o CMT vem adotando critérios adotados para a caracterização de estabelecimento prestador mais restritos no que aqueles que dizem respeito às atividades desenvolvidas pelos contribuintes.

A jurisprudência judicial aponta que o ISS será devido ao município em que são realizadas as atividades centrais e indissociáveis do serviço prestado, revelando-se, portanto, irrelevantes as atividades preparatórias e auxiliares prestadas em outras municipalidades; o ISS incide não sobre a relação jurídica em que se assenta a prestação de fazer, nem sobre o resultado do serviço, mas sobre o ato (processo) de prestar o serviço.

Em um cenário de mobilidade para realização da atividade de prestação de serviço, o plexo decisório pode estar fisicamente distribuído em diversas localidades do país ou do mundo, de modo que cabe identificar tal plexo decisório, nos termos da jurisprudência para possibilitar a correta identificação da sujeição passiva. A tomada de decisão, assim, não poderia ser considerada a localização da pessoa física (quando funcionários ou

sócios de uma pessoa jurídica) que realiza o “fazer” que compõe a regra matriz de incidência tributária do ISS.

De fato, devemos reconhecer que o sujeito passivo não é a pessoa física nesses casos, mas a própria pessoa jurídica, denotando-se o seu estabelecimento como elemento necessário para fixar a sujeição passiva desse imposto.

## **5. CONCLUSÃO**

No que concerne ao estabelecimento prestador, considerando o racional adotado pelo STJ<sup>25</sup> o estabelecimento prestador deverá ser o local onde são realizadas as atividades centrais e indissociáveis do serviço prestado, revelando-se irrelevantes as atividades preparatórias e auxiliares prestadas em outras municipalidades.

Ademais, de acordo com referida decisão, o ISS não deve incidir sobre a relação jurídica em que se assenta a prestação de fazer, sem sobre o resultado do serviço, mas sobre o ato de prestar.

Assim, na prestação de serviço realizada por meio da economia digital, o estabelecimento prestador não será o local da efetivação do negócio intermediado (resultado), mas no local onde as decisões e atividades cruciais foram realizadas para que referido negócio ocorresse (aproximação entre as partes).

---

25. STJ, REsp nº 1.060.210/SC. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ: 05/03/2013.