

ARTIGO

(Extraído do livro **GESTÃO TRIBUTÁRIA** Rudson Domingos Bueno (coordenador), Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2020)

Local da prestação do serviço para efeito de exigência do ISS: análise da LC 116/2003 à luz da legislação, da doutrina e da jurisprudência.

Jéssica Borges Silva¹

Rudson Domingos Bueno

Sumário. Introdução. 1. Aspectos gerais do ISS. 1.1. ISS na Constituição. 1.2. Hipóteses de incidência. 1.3. Hipóteses de não incidência. 1.4. Sujeição passiva: contribuinte e responsável. 1.5. Base de cálculo e alíquota. 2. Análise do local da prestação do serviço para efeito de exigência do ISS à luz da doutrina e da jurisprudência. 3. Tratamento do local da prestação do serviço no DF e em dois Municípios brasileiros. Conclusão. Referências bibliográficas.

Introdução

O presente artigo objetiva analisar e discutir um dos temas mais controversos da Lei Complementar nº 116/2003, que é o local da prestação do serviço para efeito de exigência do ISS pelos Municípios brasileiros e pelo Distrito Federal.

Nesse sentido, a abordagem contemplará aspectos dos entendimentos doutrinários e da jurisprudência, em especial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

A relevância do trabalho está diretamente relacionada à importância do ISS para os Municípios e para o Distrito Federal como principal fonte de receita tributária. A partir da forma como é feita a interpretação dos artigos 3º e 4º da LC

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pelo UNIDESC – Centro Universitário de Desenvolvimento do Centro Oeste. MBA em Gestão Tributária pela Universidade Católica de Brasília. Encarregada de Divisão da Contabilidade Interna na Empresa BR Fisco Consultoria Tributaria Ltda.

116/2003, determinado Município pode ter perdas na arrecadação do imposto e outro pode ter ganhos.

Para melhor entendimento das características do ISS, no primeiro capítulo discorrer-se-á sobre seus aspectos gerais, dentre eles: o ISS na Constituição Federal, hipóteses de incidência e de não incidência, sujeição passiva e base de cálculo e alíquotas.

O segundo capítulo tem como foco a análise do local da prestação do serviço para efeito de exigência do ISS à luz da doutrina e da jurisprudência. É cediço que o tema é controverso e tem gerado interpretações distintas por parte de autores consagrados no âmbito do Direito Tributário. Da mesma forma, decisões do STJ têm se direcionado no sentido de que o ISS é devido ao Município em que efetivamente é prestado o serviço, desde que ali fique configurada a existência de uma unidade econômica ou profissional.

E por fim, no terceiro capítulo será analisado o tratamento do local da prestação do serviço no Distrito Federal e em alguns Municípios brasileiros.

1. Aspectos gerais do ISS

A norma geral que dispõe sobre o ISS é a Lei Complementar nº 116/2003, a qual trata dos principais aspectos do imposto, a saber: hipóteses de incidência e não incidência, local da prestação do serviço, sujeição passiva, base de cálculo e alíquota.

O ISS – Imposto Sobre Serviços –, segundo disposto no art. 156, III, da Constituição Federal, é um imposto de competência municipal e do Distrito Federal, consistindo na principal fonte de receita tributária dos municípios brasileiros.

Entre as características do ISS pode-se destacar: imposto sobre o consumo, indireto, real, progressivo e cumulativo. A função do ISS é majoritariamente fiscal, não sendo um imposto seletivo devido ao fato de não possuir uma alíquota uniforme. Sua alíquota será estabelecida de acordo com o tipo de serviço prestado e localidade do estabelecimento.

Apesar das vantagens, alguns Municípios deixam de arrecadar o ISS devido à falta de condições administrativas para seu controle e apuração.

1.1. ISS na Constituição

Conforme mencionado, a competência para os Municípios e o DF exigir o ISS é prevista no artigo 156, III da Constituição Federal de 1988, e as normas gerais são estabelecidas atualmente pela LC 116/2003, posteriormente alterada pela Lei Complementar nº 157/2016.

Assim, o citado art. 156, III, da CF/1988: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Na visão de Aires F. Barreto²:

Como a Constituição deu competência aos Municípios para instituir imposto “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, traçar o perímetro delimitador da irradiação da norma instituidora do ISS exige, inicialmente meditar sobre o conceito de serviço, no plano constitucional. Juridicamente, é irrelevante defini-lo consoante sua acepção vulgar, nada obstante conhecer o sentido usual do termo possa ser útil – como efetivamente o é – para mostrar a diferença entre um e outro. Do ponto de vista jurídico, o que importa é buscar seu enquadramento dentro dos parâmetros constitucionais. Desenvolvido esse esforço, debaixo do contexto sistemático da Constituição, alcançar-se-á o conceito de serviço tributável, que é diverso do conceito vulgar. Dito de outro modo: o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo. Essa diferença é fruto das limitações que o termo sofre, uma vez inserido no contexto global do sistema jurídico. Buscando apoio no insuperável Pontes de Miranda, um dos grandes construtores do Direito Tributário, Alfredo Augusto Becker demonstrou que a norma jurídica como que “deturpa” ou “deforma” os fatos do mundo ao erigi-los em fatos jurídicos. O conceito comum de serviço, à mercê dessa “deformação”, assume contornos distintos.

1.2. Hipóteses de incidência

Conforme disposto na LC116/2003, artigo 1º, pode-se afirmar que o ISS incide:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.
§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações

² BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 315-316.

Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

A prestação de serviços constitui atualmente uma das principais atividades econômicas, juntamente com o comércio e a indústria. Desde o serviço prestado pelas empresas de serviços médicos, de ensino, escritórios de contabilidade, consultoria, assessoria, escritórios advocatícios, bem como serviços mais complexos, a exemplo da construção civil e de informática, o ISS grava uma gama enorme de contribuintes. Conforme já mencionado, este imposto tem se constituído nos dias de hoje na principal fonte de receita tributária para os Municípios brasileiros.

Sobre a hipótese de incidência, assim se pronuncia o ilustre Geraldo Ataliba:

Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominado “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponível” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.³

A hipótese de incidência tributária, ou fato gerador, é a circunstância prevista no texto legal que pode gerar a cobrança do tributo, desde que atendidos alguns requisitos.

Para que ocorra a incidência do ISS, necessário se faz o atendimento de três requisitos, a saber: i) serviço prestado a terceiro: ii) em caráter oneroso, ou seja, com cobrança de preço. iii) serviço esteja descrito na lista anexa à LC 116/2003.

Exemplo de um serviço tributado pelo ISS é o prestado pelo cabeleireiro. O terceiro é a pessoa que vai cortar o cabelo, o cabeleireiro cobra um preço para prestar esse serviço, o qual consta previsto no subitem 6.01 da lista anexa à LC 116/2003.

³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 22.

E assim, tem-se diversos outros serviços que são prestados por pessoas jurídicas ou pessoas físicas, profissionais autônomos e sociedades uniprofissionais que são tributados pelo ISS, estes dois últimos em um sistema de tributação sobre valores fixos.

Alexandre Mazza afirma que

Hipótese de incidência é a descrição legislativa de uma situação que, ocorrendo na prática, produz a quem lhe deu causa o dever de pagar tributo. Trata-se de uma técnica utilizada em todos os países ocidentais modernos para dar nascimento à obrigação tributária. Primeiro, o legislador descreve uma certa conduta (hipótese de incidência). Então quando determinado sujeito realiza no mundo concreto (fato gerador) a conduta descrita na hipótese de incidência passa a ter o dever de pagar o tributo.⁴

1.3. Hipóteses de não incidência

A não incidência consiste, juntamente com a imunidade e a isenção, em uma forma criada pelos legisladores de retirar do campo de incidência do imposto algum fato ou situação.

Segundo Hugo de Brito Machado:

A não incidência configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária é, naturalmente, hipótese de não incidência tributária. Objeto, pois, da não incidência são todos os fatos que não estejam abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.⁵

Os casos de não incidência do ISS constam previstos no art. 2º da LC 116/2003, os quais são citados a seguir:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

⁴ MAZZA, Alexandre. **Manual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 577.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Isenção, imunidade e não incidência**. Disponível em: <https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/418480360/isenca-ao-nao-incidencia-e-imunidade>. Acesso em: 23 abr. 2020.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”

Como exemplo de não incidência do ISS podemos citar um arquiteto residente no Brasil que é contratado por um tomador residente no Brasil para elaborar projeto de arquitetura de um imóvel à ser construído na Alemanha; esse serviço não estará sujeito à incidência do imposto, tendo em vista que, apesar de o serviço ter sido desenvolvido em seu domicílio residencial, o seu resultado se dará em outro país. Em consequência desta não incidência do ISS prevista na LC 116/2003, o preço dos serviços brasileiros exportados se tornou mais competitivos no mercado internacional.

1.4. Sujeição passiva: contribuinte e responsável

O contribuinte do ISS consta definido no artigo 5º da LC 116/2003, como sendo o prestador do serviço, em regra, é quem estará obrigado a efetuar o pagamento do imposto.

São sujeitos passivos do ISS o contribuinte e o responsável, sendo o primeiro diretamente obrigado ao recolhimento do imposto devido e quaisquer multas e acréscimos legais relacionados.

A responsabilidade consta prevista no art. 6º da LC 116/2003, a qual é instituída somente mediante lei, e alcança outras pessoas jurídicas que não sejam o próprio prestador do serviço, contribuinte.

A seguir, consta citação deste dispositivo.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – O tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Na dicção de Ricardo Pita Medeiros:

A Lei Complementar nº 116/2003, norma federal de âmbito nacional, que disciplina vários assuntos sobre o ISSQN, dentre eles a sujeição passiva, prescreve, no artigo 5º, que o contribuinte do imposto é o prestador de serviços.

No artigo 6º, enuncia permissão às municipalidades para submeter à tributação na qualidade de responsáveis tributários terceiros vinculados ao fato gerador, podendo, para esses fins, subtrair a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la a estes em caráter supletivo.

O parágrafo primeiro do artigo 6º obriga os responsáveis ao pagamento do crédito tributário, incluídos juros e multas, independentemente de ter sido efetuada a devida retenção na fonte. No parágrafo segundo do mesmo artigo, enquadra como responsáveis pelo recolhimento do ISSQN, tanto os tomadores de serviços provenientes do exterior, quanto os tomadores de alguns serviços pinçados da lista de serviços anexa à lei complementar nº 116/2003.⁶

O objetivo do artigo 6º foi permitir que os Municípios e o DF possam instituir o regime de substituição tributária do ISS, no qual é transferida a responsabilidade pelo recolhimento do imposto para o tomador. Este regime tem trazido muitos benefícios para os entes tributantes ao se determinar responsáveis tributários vinculados ao fato gerador, uma vez que, ao se atribuir esta responsabilidade a determinados tomadores de serviço, por exemplo, órgãos públicos, fica assegurada a certeza do recolhimento do ISS e uma otimização de sua arrecadação. Contudo, esta atribuição tem que levar em conta as peculiaridades de cada Município e o potencial de arrecadação do tomador do serviço.

Aduz-se a seguir o entendimento de Hugo de Brito Machado acerca da atribuição da responsabilidade para o tomador do serviço

Se a lei municipal atribui ao tomador do serviço a responsabilidade pelo ISS, correspondente deve excluir dessa responsabilidade o prestador do serviço. A razão é simples. Não se justifica que o contribuinte, tendo sofrido o desconto do valor do imposto no preço do serviço – e, assim, suportando o ônus tributário-seja, assim, o responsável pelo correspondente pagamento, Isto implica fazê-lo suportar duplamente o mesmo ônus - o que evidentemente, não é razoável.

E sublinha ainda Machado:

Aliás, os responsáveis tributários como tais eleitos pelo legislador municipal “estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independente de ter sido efetuado a retenção na fonte (Lei complementar 116/2003, art.6º 1º). Com mais razão, portanto, devem ser os contribuintes exonerados de qualquer responsabilidade na hipóteses em que existem responsáveis tributários eleitos pelo legislador municipal como dever de fazer a

⁶ MEDEIROS, Ricardo Pita Lopes. **Apontamentos sobre responsabilidade tributária no ISS**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/14079/apontamentos-sobre-responsabilidade-tributaria-no-iss>. Acesso em: 22 abr. 2020.

retenção do imposto na fonte. Façam ou não essa retenção eles são obrigados ao pagamento, não havendo razão, portanto, para responsabilização do contribuinte.⁷

Entende-se em acordo com a visão de Hugo de Brito Machado, pois, segundo a lei o tomador de serviço deverá reter ISS e caberá a ele fazer o pagamento do imposto. Sendo assim, já foi descontado do contribuinte (prestador do serviço) o valor do imposto ao receber o pagamento dos serviços prestados. Logo, o mesmo não deverá sofrer nenhuma penalidade, uma vez que já teve o desconto devido no seu pagamento. No modelo atual é aberta uma medida administrativa onde o prestador de serviço e tomador são responsáveis e corresponsáveis pela dívida, ou seja, os dois são responsáveis pelo pagamento do imposto. Em virtude disso, concorda-se que compete responder administrativamente apenas o tomador do serviço que reteve o imposto e não repassou para o órgão fazendário.

1.5. Base de cálculo e alíquota

A base de cálculo e a alíquota constituem o aspecto quantitativo da regra matriz da hipótese de incidência tributária.

Por meio da base de cálculo do ISS, que é o preço do serviço, conforme disposto no art 7º da LC 116/2003, aplicando-se a alíquota, obtém-se o valor do imposto devido.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.

A alíquota mínima do ISS de 2% foi instituída pela LC 157/2016. tendo a máxima já sido fixada em 2003 pela LC 116/2003.

Para José Jayme de M. Oliveira:

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 415-416.

A quantificação do tributo é aspecto essencial à sua instituição e à constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento, e constrói-se mediante a definição legal de dois fatores numéricos que se complementam e se exigem mutuamente: base de cálculo e alíquota. O primeiro é a expressão numérica (multiplicado) sobre a qual se aplica o segundo fator (multiplicador), estabelecido este em razão proporcional, de regra, o montante do imposto devido resulta dessa operação aritmética de multiplicação.

A base de cálculo, enquanto disposição legal, presta-se não só a determinação da base calculada, mas, sobretudo, à afirmação, confirmação e infirmação da natureza do tributo e de seu fato gerador e à avaliação da existência de capacidade contributiva.

A relação de inerência entre a base de cálculo e o fato gerador dos tributos obriga a concluir que o elemento quantitativo da hipótese de incidência do ISS deve estar ligado ao contravalor da prestação de serviços, isto é, ao preço do serviço, conforme definido no art. 7º da LC 116/2003.⁸

2. Análise do local da prestação do serviço para efeito de exigência do ISS à luz da doutrina e da jurisprudência

Consoante já comentado, a principal controvérsia da LC 116/2003 tem sido o local da prestação do serviço, notadamente na doutrina e na jurisprudência. Na doutrina, uma corrente de autores tem se manifestado por um entendimento baseado numa interpretação literal do art. 3º. da Lei Complementar nº 116/2003, e, outros, considerando uma interpretação mais extensiva do que vem a ser estabelecimento prestador, conforme definido no art. 4º. Esta última, também está alinhada com a jurisprudência, particularmente a algumas decisões do STJ, nas quais entendeu-se que o imposto é devido no local da efetiva prestação do serviço, e não necessariamente no local onde o prestador possui estabelecimento físico, desde que fique configurada a existência de uma unidade econômica no primeiro.

Vejamos o que dispõem os artigos 3º (alguns incisos citados) e 4º da LC 116/2003 (alterada pela LC 157/2016):

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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;

⁸ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Impostos municipais: ISS, ITBI, IPTU**. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 128-129.

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa.

[...]

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.

Apresentamos a visão de Simone Costa *apud* Bueno acerca deste tema.

O legislador complementar, ao estabelecer que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador, não observou a norma matriz constitucional do tributo; não atendeu ao princípio da territorialidade da lei tributária, sobremodo prestigiado pela Carta Magna. A lei municipal que instituir o ISS só pode gerar efeitos no território do Município que a editou, de tal sorte que a outra conclusão não se pode chegar senão, à de que o imposto é devido no Município onde se der a efetiva prestação do serviço.⁹

Conforme disciplinado no artigo 4º da LC 116/03, atualmente existe uma interpretação a respeito do conceito de estabelecimento prestador, não sendo necessariamente o local físico onde o contribuinte do ISS presta o serviço. Com o advento da informática e da internet, temos hoje serviços que são prestados de forma virtual, como, por exemplo, educação à distância, desenvolvimento de sistemas, eentre outros. Assim para que seja caracterizado um estabelecimento prestador para efeito de definição do local onde é devido o ISS, deve se levar em conta diversos aspectos, como por exemplo, a existência de pessoas e máquinas no local onde o serviço é efetivamente prestado, de forma a caracterizar a existência de uma unidade econômica ou profissional naquele local..

Na visão de Valcir Gassen:

O princípio da territorialidade tributária se manifesta quando as normas jurídicas tributárias de um lugar alcançam apenas os fatos ocorridos nesse mesmo lugar, nesse mesmo território”. Note-se que o respeito ao princípio da territorialidade importa em considerar as normas jurídicas tributárias de um território em relação aos fatos ocorridos neste, sem observar qualquer outro elemento de conexão além do “lugar”, como, por exemplo, a nacionalidade.¹⁰

⁹ COSTA, Simone *apud* BUENO, Rudson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 77.

¹⁰ GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

Segundo Tsai Meng Hung:

Em razão da materialidade do ISS, consistente em prestação de serviço, o elemento “estabelecimento prestador” condicionado pelo legislador para determinar o local de incidência do ISS, deve apresentar uma relação direta com a materialidade do imposto. Isto nos infere uma conclusão lógica de que o estabelecimento prestador, para fins de ISS, não pode ser qualquer um, mas tão somente aquele que contribuiu de forma direta e decisiva, fornecendo elementos necessários para a execução do serviço e, por derradeiro, consumir o fato jurídico tributário de prestação de serviço, ou seja, sem os subsídios desse estabelecimento não há execução de serviço, logo, não há que se cogitar em fato juridicamente relevante para a tributação do ISS.¹¹

A LC 116/03 flexibilizou a definição do local do estabelecimento prestador ao estabelecer, no art. 3º, vinte e cinco exceções à regra geral relativa à prestação de serviço, para as quais o ISS não é devido no território do prestador, mas sim, no do tomador.

Roque Carrazza entende que:

Deve prevalecer o princípio da territorialidade no que tange ao ISS, afirmando que, de acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, CF) prestados no território do Município tributante. Justifica o seu entendimento no fato de que a Constituição da República adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu.¹²

Hung oferece uma interessante conclusão sobre o tema ao afirmar que:

Em razão da natureza operacional de determinadas espécies de serviço, seu processamento se dá fora do estabelecimento prestador e, na maioria das vezes, no local onde se encontra o tomador. É exatamente essa modalidade de serviço, o foco de discórdias em torno do comando normativo atrelado ao “estabelecimento prestador”. Nessa modalidade, dependendo das circunstâncias, o local onde se efetiva o aspecto material da hipótese de incidência tributária do ISS (local de execução do serviço) nem sempre coincide com o local onde se situa o estabelecimento prestador (aspecto espacial da hipótese legal designado para ocorrência da prestação de serviço, ou melhor, do fato jurídico tributário).estabelecimento prestador (aspecto espacial da hipótese legal designado para ocorrência da prestação de serviço, ou melhor, do fato jurídico tributário).¹³

¹¹ HUNG, Tsai. **ISS - Como definir o local da incidência do Imposto sobre Serviços**. São Paulo : IOB. 2010

¹² CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32ed.São Paulo : Malheiros. 2019.

¹³ HUNG, *op. cit.*

Quanto ao entendimento jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça tem proferido decisões no sentido de que o município competente para a exigência do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, e não aquele onde se encontra a sede física do estabelecimento prestador, desde que no primeiro fique configurada a existência de uma unidade econômica.

A seguir são apresentadas algumas dessas decisões do STJ.

(REsp. 674.072/MG – Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª T. – j. em 06.09.2005 – DJ 26.09.2005, p. 215).

Tributário. ISSQN. Competência. Fato gerador. Município onde foi prestado o serviço.

1. O acórdão combatido partiu de premissa teórica adequada: o Município onde ocorre a prestação do serviço é aquele a quem cabe o recolhimento do ISS, pois lá se considera perfectibilizado o fato gerador.

Precedentes.

2. Com as alegações trazidas no especial, o que o recorrente pretende, na verdade, é ver reexaminado o conjunto fático-probatório, o que é vedado aos magistrados do Superior Tribunal de Justiça, como esclarecem as suas Súmulas n. 5 e 7.

Precedentes. Recurso especial não provido.

(REsp. 1038193/ES – Rel. Ministro Mauro Campbell Marques – 2ª T. – j em 04.09.2008 – DJe 06.10.2008).

Recurso ordinário. Mandado de segurança. Tributário. ISS. Local da prestação do serviço.

1. As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Dec-lei 406/68, revogado pela Lei Complementar 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que 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. Ademais, nos termos do art. 106 do CTN, em caso de situação não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração.

3. No particular, não mais subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixados pelo Município da sede da empresa, pois a Lei Complementar 116/2003 estabelece em seu art. 3º, inc. XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do “local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados”.

4. Recurso ordinário provido. ,

(RMS 17.156/SE – Rel. Ministro Castro Meira – 2ª T. – j. em 10.08.2004 – DJ 20.09.2004, p. 215).

Na hipótese, discutem-se fatos geradores posteriores à LC 116/2003, o que não altera a sorte da demanda, pois a LC 116/2003 determina, em caso de arrendamento mercantil, que “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador” (art. 3º, caput, c/c o item 15.09 da lista anexa), a exemplo do que era previsto pelo DL 406/1968 (art. 12, “a”). (grifei)

Dito de outra forma, as exceções à regra geral prevista no caput do art. 3º da LC 116/2003 (ISS devido no local do estabelecimento prestador), apesar de mais numerosas e amplas que aquelas previstas no DL 406/1968 (art. 12, “b” e “c”), não abarcam o arrendamento mercantil (art. 3º, incisos I a XII, da LC 116/2003).

Diante do exposto, acolho os Embargos Declaratórios, a fim de sanar a omissão apontada, nos termos da fundamentação supra, mantendo-se, no mais, o decisum embargado. (grifos no original)

É como voto.”

Em casos envolvendo representação comercial, o STF já entendeu que o que importa é onde o serviço foi prestado e não, onde é centralizada a contabilidade da empresa. Se esta tem escritório de contato em certa cidade e há a prestação de serviços pelo referido estabelecimento, é neste Município que será devido o ISS, por se tratar do local do estabelecimento prestador e não, onde a empresa mantém sua contabilidade.

O entendimento hoje existente nos Municípios e no Distrito Federal é divergente quanto ao local da prestação do serviço. O Município de São Paulo tem uma interpretação restrita, em que somente o art. 3º é aplicável, ou seja, existe uma regra geral em que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, entendido este como a sede física do contribuinte, e no caso das exceções previstas nos incisos de I a XXII, o imposto é devido no local onde o serviço foi efetivamente prestado. Para isto, este Município editou uma norma criando um cadastro de empresas prestadores de serviço de outros Municípios (CEPOM), no qual, se um contribuinte de outro Município prestar serviços na capital paulista e preencher este cadastro informando este fato, não estará sujeito à retenção do ISS por parte do tomador.

Já no Distrito Federal, prevalece o entendimento de que o ISS é devido no local da prestação do serviço, independentemente do que dispõe o art. 3º, tendo em vista uma interpretação mais extensiva do art. 4º. Este entendimento foi normatizado no Decreto 25.508/2005 – Regulamento do ISS – onde consta no § 1º do art. 6º. o conceito de unidade econômica ou profissional.”

RESP_1160253_MG_1284671047078.

“1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal 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. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.”

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15941832/recurso-especial-resp-1160253-mg-2009-0188086-8/inteiro-teor-16834456>

“2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, interpretando o art. 12, "a", do Decreto-Lei n. 406/68, entendia que a competência tributária para cobrança do ISS era da municipalidade onde o serviço era prestado.

3. Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, a competência passou a ser o local do estabelecimento prestador do serviço, considerando-se como tal 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 (arts. 3º e 4º).4. Precedentes: REsp 1.195.844/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1.3.2011, DJe 15.3.2011; REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.8.2010, DJe 19.8.2010; REsp 1.139.903/GO, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.8.2010, DJe 17.8.2010; REsp 1.175.980/CE, Rel. Ministra Eliana

Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.3.2010, DJe 10.3.2010; REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 14.10.2009, DJe 29.10.2009; AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 11.12.2007, DJ 7.2.2008, p. 307. Recurso especial conhecido em parte e improvido". REsp 1245310/MG – Relator Ministro Humberto Martins - DJe 25/05/2011.
<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18491895/recurso-especial- resp-1195844-df-2010-0097356-3/inteiro-teor-18491896>

Antes da edição da LC 116/2003, algumas decisões do STJ interpretavam que o direito de exigir o ISS pertencia ao município no qual o serviço estava sendo realizado ou prestado, sendo irrelevante o local que o prestador do serviço era estabelecido, da prestação ou da execução do serviço, nos casos expressamente previstos na lei.

Após o advento da LC 116/2003, o STJ passou a decidir que o ISS era devido no local do estabelecimento do prestador, independentemente do local que o serviço estava sendo prestado, ou seja, o fato gerador do ISS é da competência da jurisdição da empresa e não de onde o serviço está sendo prestado. Tendo, portanto, como domicílio tributário, para fins de recolhimento do ISS, o do estabelecimento prestador do serviço e o tributo pode ser devido no local da prestação apenas quando ocorrem determinadas condições, onde se evidencie a existência de unidade econômica autônoma da empresa.

3. Tratamento do local da prestação do serviço no Distrito Federal e em dois Municípios brasileiros

Nesta parte será abordado o tratamento que o Distrito Federal e dois Municípios brasileiros: Belo Horizonte e Teresina tem dado à questão do local da prestação do serviço para efeito de exigência do ISS.

Na legislação do Distrito Federal o local da prestação do serviço consta disposto nos artigos 5º e 6º do Decreto nº 25.508/2005 - RISS.

O art. 5º repete a redação do art. 3º da LC 116/2003. O art. 6º, da mesma forma, reproduz a redação do art. 4º. da LC 116/2003. Contudo, acrescenta quatro parágrafos em que se explicita a definição de estabelecimento prestador e unidade econômica.

Vejamos a redação do art. 6º, *caput* e parágrafos, do RISS-DF.

Art. 6º Considera-se estabelecimento prestador o local, público ou privado, edificado ou não, próprio ou de terceiro, 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 Sem prejuízo do disposto no caput, caracteriza unidade econômica ou profissional, para os efeitos deste artigo, a existência de um dos seguintes elementos:

I - Pessoal, material, máquinas, instrumentos e/ou equipamentos necessários à execução dos serviços;

II - Estrutura organizacional ou administrativa;

III - inscrição nos órgãos previdenciários, fazendários, fiscalizadores de exercício profissional, nos cartórios ou na Junta Comercial;

IV - permanência ou ânimo de permanecer no local, para exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizados pela indicação do endereço em impressos, formulários ou correspondência, em contrato de locação de imóvel, propaganda ou publicidade, ou em conta de telefone, de fornecimento de energia elétrica ou água, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

§ 2º Considera-se prestado no estabelecimento, para os efeitos deste artigo, o serviço que, por sua natureza, deva ser executado, habitual ou eventualmente, fora dele.

§ 3º Consideram-se estabelecimentos os locais onde forem prestados serviços de natureza itinerante.

§ 4º Para os fins deste artigo, a configuração de unidade econômica ou profissional independe da regular constituição do contribuinte.

Este entendimento mais flexível do conceito de estabelecimento prestador pelo Distrito Federal se coaduna com algumas decisões judiciais, em especial as já citadas neste artigo, do Superior Tribunal de Justiça.

Para melhor entendimento, tomemos dois exemplos. O primeiro envolve a prestação de serviço de limpeza descrito o subitem 7.10 (Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres) da lista da LC 116/2003, o qual não consta nas exceções do art. 3º.

Empresa estabelecida fisicamente no município de Goiânia foi contratada pela Secretaria de Educação do Distrito Federal para prestar os referidos serviços na sede deste órgão em Brasília. Para tanto, a empresa teve que deslocar funcionários e máquinas para a prestação do serviço. Este fato configura a existência de uma unidade econômica no DF, o que caracteriza um estabelecimento prestador, na forma de pessoal e equipamentos, nos termos do art. 6º, parágrafo único, inciso I, do RISS/DF.

Um segundo exemplo: serviços de informática. Estes serviços são complexos e, dependendo do caso, se enquadram na mesma situação do serviço de limpeza apresentado. Entre os serviços de informática tem-se o de suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção

de programas de computação e bancos de dados (subitem 1.07), que consiste na instalação, configuração e manutenção de *software* de computador, o qual, pelas suas próprias características, deve ser prestado pessoalmente, sendo exigida a presença de um técnico na sede da empresa tomadora do serviço. Portanto, configurada a existência de uma unidade econômica na forma de pessoas no DF, caracterizado está o estabelecimento prestador.

O Município de Belo Horizonte, não obstante a jurisprudência outrora em vigor no STJ, sempre cumpriu a letra do antigo Decreto-lei nº 406/1968, e, hoje, da vigente Lei Complementar nº 116/2003. Noutras palavras, O Fisco belo-horizontino sempre considerou devido o ISS ao Município de situação do respectivo estabelecimento prestador, à exceção, obviamente, das obras de construção civil e dos serviços de pedágio, quando da vigência do velho Decreto-lei, bem como das demais hipóteses atualmente descritas no art. 3º, incisos I a XXV, da LC 116/2003, situações em que o imposto deve ser recolhido em favor do Município em cujo território foi o serviço prestado.

No Município de Teresina o local da prestação do serviço e do estabelecimento prestador consta dos artigos 115 e 116 da Lei Complementar nº 4.974/2016 – Código Tributário do Município de Teresina – CTMT.

Art. 115. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, ou onde sejam planejados, organizados, controlados, administrados, fiscalizados ou executados serviços, total ou parcialmente, e que configure unidade econômica ou profissional. Parágrafo único. É irrelevante para a caracterização do estabelecimento prestador a denominação de sede, matriz, filial, loja, oficina, posto de atendimento, agência, sucursal, escritório de representação, ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 116. A existência de estabelecimento prestador é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos: I – manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução das atividades de prestação dos serviços; II – estrutura organizacional ou administrativa; III – inscrição nos órgãos previdenciários; IV – indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos; ou V – permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada através: a) da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, veículos ou em qualquer outro meio; b) de contrato de locação do imóvel, propaganda ou publicidade; ou c) de conta de telefone, de fornecimento de energia, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

§ 1º A circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executado, habitual ou eventualmente, fora do estabelecimento, para os efeitos do caput deste artigo, não o descaracteriza como estabelecimento prestador.

Como pode-se observar, o tratamento dado à questão em Teresina é igual ao do Distrito Federal.

Conclusão

O presente artigo abordou o local da prestação do serviço para efeito da exigência do ISS, que está previsto na LC nº 116/2003. Este assunto, ainda bastante controverso na literatura e na atuação profissional, principalmente tendo em vista o que determina o art. 3º desta lei, que fixou uma regra geral quanto ao local da prestação do serviço, sendo este o do estabelecimento do prestador e elencou as exceções, nas quais o imposto é devido no local onde o serviço é efetivamente prestado.

Além disso, o STJ proferiu algumas decisões com base no artigo 4º da LC 116/2003, e com isso alguns Municípios e o DF criaram suas próprias regras que caracterizam o estabelecimento prestador, com base na redação deste dispositivo legal.

Nesse sentido, foram apresentadas algumas dessas decisões do STJ proferidas antes do surgimento da LC 116/2003 e após, com o intuito de demonstrar o entendimento anterior e posterior à edição desta lei.

Como pode-se observar ao longo deste artigo, o entendimento predominante na legislação de alguns Municípios brasileiros, na doutrina e na jurisprudência é de que o ISS é devido no local onde o serviço é efetivamente prestado e não necessariamente no Município onde o prestador possui o estabelecimento físico, desde que no primeiro local fique configurada a existência de uma unidade econômica ou profissional.

Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BUENO, Rudson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá, 2013.

CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

GASSEN, Valcir. **Tributação sobre o consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

HUNG, Tsai. **ISS - Como definir o local da incidência do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: IOB, 2010.

MAZZA, Alexandre. **Manual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

REsp 1160253 MG 2009/0188086-8. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14477021/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1140354-sp-2009-0174282-1/inteiro-teor-14477022?ref=juris-tabs> Acesso em: 14 abr. 2020.

REsp 1160253 MG 2009/0188086-8. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15941832/recurso-especial-resp-1160253-mg-2009-0188086-8/inteiro-teor-16834456?ref=juris-tabs>. Acesso em: 14 abr. 2020.

REsp 674072 MG 2004/0132310-1 Rel. e voto. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7196548/recurso-especial-resp-674072-mg-2004-0132310-1-stj/relatorio-e-voto-12943543?ref=juris-tabs> Acesso em 14 abr. 2020.

MANUAL DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS RJ Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/informacao/contabeis/circulares/ci_sunot/2016/Manual%20de%20Aspectos%20Tribut%C3%A1rios_%20FINAL.pdf