

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discrecionariedade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

AINDA A DEFINIÇÃO DO LOCAL DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

STILL THE OCCURRENCE PLACE DEFINITION OF THE GENERATOR FACT OF THE TAX ON SERVICES OF ANY NATURE

Rafhael Frattari ¹

Fernanda Prata Moreira Ribeiro ²

Resumo

O presente artigo tem por objetivo retratar as controvérsias acerca da definição do lugar de ocorrência do fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. O aludido imposto, uma das principais fontes de arrecadação dos municípios e do Distrito Federal, é alvo de acirrada guerra fiscal no tocante ao seu critério territorial, de forma que a caracterização do local de incidência do tributo demanda cautela. Situações específicas merecem atenção especial, principalmente pela dificuldade em precisar o verdadeiro sujeito ativo hábil ao recolhimento da exação. A incerteza da competência para a cobrança do imposto não pode chancelar ilegítima tributação.

Palavras-chave: Imposto sobre serviços de qualquer natureza, Conflito de competência, Local de incidência do fato gerador

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to portray the controversy about the occurrence place definition of the generator fact of the Tax on Services of any nature. The aforementioned tribute, one of the main sources of the Federal District and municipalities' revenue, is the target of fiscal war regard to their territorial criterion, so that the characterization of the tax incidence place requires caution. Specific situations deserve special attention, especially for the difficulty to measure the real skilled active subject by the recollection of taxes. The uncertainty of the power to levy the tax cannot seal illegitimate taxation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax on services of any nature, Conflict of jurisdiction, Incidence place of the generator fact

¹ Doutor e mestre em Direito Tributário

² Mestranda em Direito

1 INTRODUÇÃO

Não é de hoje que os contribuintes do imposto sobre serviços de qualquer natureza - de competência municipal – veem-se às voltas com a incômoda situação de não saberem para qual Município recolher o tributo, quando o serviço é prestado em localidade diversa da que está localizada o estabelecimento prestador.

O problema já foi mais grave, antes da Lei Complementar n. 116/2003, especialmente porque a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça caminhava em sentido diametralmente oposto ao do Decreto-Lei n. 406/68, ao adotar como local de ocorrência do fato gerador do tributo o da execução dos serviços, com base em suposto princípio da territorialidade¹. Por isso, foi festejada a adoção da Lei Complementar n. 116, em julho de 2003, cujo um dos principais objetivos foi o de reduzir a insegurança em relação ao conflito de competência na exigência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

No entanto, mais de uma década se passou e ainda se observam casos em que o conflito de competência entre os Municípios apresenta-se, trazendo insegurança jurídica aos prestadores, muitas vezes premidos por exigências fiscais em duplicidade, agravada pela onipresente técnica da retenção na fonte pelo tomador do serviço. Embora a Lei Complementar n. 116 tenha seguido a orientação da legislação anterior, fixando como regra a tributação no local do estabelecimento prestador, houve a ampliação das exceções, nas quais os serviços são tributados no local em que executados.²

O problema enfrentado pelo presente trabalho é o de identificar os casos que não são resolvidos pela aplicação simples da regra prevista na legislação, ao modo mecanicista, tipicamente utilizado sob o modelo da subsunção, ou seja, verificar que em algumas hipóteses o esforço interpretativo deve ser mais denso.

A hipótese de que se parte é a de que eventuais problemas não são causados pela ausência de regulação desses casos, mas sim porque eles devem ser tomados de modo sistemático, sobretudo com apoio da: a) compreensão da própria materialidade do fato gerador, ou seja, da análise da complexidade inerente a certos serviços e b) da reconstrução do conceito de estabelecimento prestador.

A importância da pesquisa é facilmente demonstrada pela existência de conflitos entre pretensões fiscais em relação a certos serviços como os de construção civil, de

¹ FRATTARI, Rafael. *O local de ocorrência do fato gerador do ISSQN na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 16, 2002, p. 104.

² Conforme lista prevista no art. 3º, da LC 116/2003.

monitoramento e até de serviços médicos. Assim, a duplicidade de exigências fiscais é suficiente para evidenciar a justificativa do presente trabalho, necessário contribuir para a construção de sistema tributário previsível, no qual seja possível a previsão do impacto fiscal incidente em determinadas atividades empresariais.

A pesquisa tem natureza compreensivo-dogmática³, já que busca enfrentar os conflitos identificados pela análise das regras previstas na legislação e na compreensão constitucional do conceito de serviços, que há de ser tomados na complexidade inerente aos casos concretos apresentados.

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e também a análise de decisões, com ênfase no tratamento jurisprudencial dado pelo Poder Judiciário às regras de resolução dos conflitos de competência previstas na Lei Complementar n. 116/2003. Como técnica, adotou-se a análise de conteúdo⁴, pela qual se buscou: a) definir as condições de produção dos discursos analisados, sejam eles trabalhos teóricos, leis ou decisões judiciais; b) identificar as unidades de informação relevantes para a investigação e c) relacioná-las com o problema sugerido, tendo como pano de fundo o pressuposto de que a legislação dá o instrumental necessário para o enfrentamento dos problemas advindos da prática social.

Para tanto, é importante, a partir do paradigma do Estado Democrático de Direito, analisar as unidades de informação relevantes para a questão, como “estabelecimento”, “prestação de serviços”, “indivisibilidade dos serviços”, “praticidade” entre outras, relacionando-as entre si para delas extrair-se a construção de sentido das normas jurídicas importantes ao caso⁵.

Também foi refeita a construção da linha jurisprudencial sobre o assunto, especialmente com apoio nos entendimentos do Superior Tribunal de Justiça, tanto antes quanto depois da adoção da Lei Complementar n. 116/2003.

³ GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. (Re) *Pensando a Pesquisa Jurídica*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 28-29.

⁴ A análise discursiva de conteúdo ora é tratada como método em sentido amplo, ora como técnica de pesquisa. Sobre o tema, cf: DEMO, Pedro. *Pesquisa e informação qualitativa*. Campinas: Papirus, 2001; MINAYO, Maria Cecília de Souza. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004. Para efeitos deste trabalho, buscou-se verificar as condições de produção de cada discurso (texto doutrinário, legislação, jurisprudência), para que as informações sejam analisadas de acordo com as inclinações teóricas, políticas e ideológicas dos seus produtores, como também para averiguar eventuais contextos histórico-sociais relevantes. Após a análise textual preliminar, buscou-se identificar as unidades de informação que seriam requeridas no trabalho, quase sempre retiradas dos objetivos específicos já descritos. De posse de uma infinidade de “unidades de informação”, iniciou-se a tarefa hermenêutica propriamente dita. A terceira etapa partiu das unidades de informação recolhidas nos textos doutrinários, nas posições jurisprudenciais e nas normas positivas, relacionando-as com o problema escolhido.

⁵ GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: QuartierLatin, 2005.

A partir daí, a hipótese levantada é a de que a resolução dos conflitos de competência não exige instrumental além daquele ofertado pela legislação complementar, que, contudo, deve sempre ser utilizado de acordo com a complexidade material dos serviços envolvidos e sem perder de vista o conceito de “estabelecimento prestador”, trazido na própria Lei Complementar n. 116/2003.

2. A EQUIVOCADA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Uma análise minuciosa na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ – mostra que a primeira ocasião em que o Tribunal apreciou a matéria deu-se no julgamento do REsp.n. 38, em 02.08.1989, assim ementado:

RE – IMPOSTO – FATO GERADOR – O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é da competência do Município. O fato gerador deve acontecer nos respectivos limites geográficos. Não alcança fato imponible, ainda que realizado por filial, cuja matriz tenha domicílio em outro (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. n. 38/SP, 2ª Turma, Rel. Min. VICENTE CERNICCHIARO, in DJU de 28.08.89).

A questão que se colocava era saber se o Município de Araçatuba tinha competência para tributar serviços prestados em outro Município, através do ISSQN. Na oportunidade, apresentava-se a peculiaridade de que o contribuinte não tinha recolhido o imposto onde prestara o serviço. O Min. Vicente Cernicchiaro negou a possibilidade da tributação, escorando-se no âmbito de incidência territorial da norma municipal e na vedação de invasão de competência dos Entes políticos. Vejam-se os trechos mais importantes de seu voto:

O ISSQN é tributo de competência dos Municípios. Ademais, o fato imponible deve ocorrer nos limites geográficos dessa pessoa jurídica de Direito Público Interno. Decorre, inclusive, de princípio da harmonia das normas Constitucionais. A conclusão não se altera ainda que o Município impute omissão ao contribuinte. Se o fato gerador acontece em outro local, evidente a invasão de competência. Pouco importa que a alegação afirme existência de malícia. O defeito jurídico é combatido de outra via. Jamais a aleita pelo recorrido. (Grifos nossos).

O Relator ainda mencionou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, que, em apertada síntese, vedava a pretendida tributação em razão da territorialidade das normas municipais e da proibição de invasão de competência municipal - que supostamente ocorreria no caso-, segundo o entendimento tradicional da Corte

Constitucional⁶. Cinco anos depois, em 04.04.1994, o STJ apreciou novamente a temática ao julgar o REsp.n. 41.867/RS:

TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o do local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga.

Recurso provido indiscrepantemente” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. n. 41.867-4/RS, 1ª Turma, Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, in DJU de 25.04.1999).

Em seu voto, o Ministro Demócrito Reinaldo assim averbou:

[...] Quanto à questão nodal do recurso – a de que o ISS é devido no território do Município em que se prestou o serviço – parece-me com razão, a recorrente. É certo que o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68 dispõe que ‘considera-se local da prestação do serviço, o do estabelecimento prestador, ou, na falta, o do domicílio do prestador’.

É de ver que o dispositivo supra não tem sentido absoluto. A sua compreensão, como ensinam os doutrinadores, exige temperamentos. É curial que na repartição dos tributos, a lei pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É, pois, o local da prestação do serviço que indica o município competente para a cobrança do tributo. Entender-se de outro modo é um contra-senso, eis que, se permitiria que, um serviço realizado dentro das fronteiras de um município, a outro se deferisse.

O insigne tributarista Roque Carraza, ao escrever sobre aspectos controvertidos do Decreto-lei n. 406/68 e, dentre eles, o local da prestação do serviço, para efeito de estabelecer a propriedade do ISS, esclareceu, com maestria:

“A matéria vem disciplinada no artigo 12: Considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta, o do domicílio do prestador. Esse artigo 12, creio eu, deve ser considerado com grandes cautelas justamente para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui ao Município competência para tributar as prestações ocorridas em seu território. Se o serviço é prestado no Município ‘A’, nele é que deverá ser tributado pelo ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja no Município ‘B’. Do contrário estaríamos admitindo que a lei do Município ‘B’ pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território do município onde ela não pode ter voga... Sempre o ISS é devido no Município em cujo território a prestação de serviço se deu. Isso a despeito do que dispõe o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68, que não se sobrepõe a nenhuma norma constitucional” (Rev. de Direito Tributário, vol, 48, págs. 210/211).

⁶ Embora o entendimento atual do STJ dê continuidade à linha traçada pelo Supremo Tribunal Federal, não serão analisadas as decisões anteriores do STF em razão das limitações deste ensaio. O fato, contudo, não chega a prejudicar a exata compreensão do tema.

Conforme transcrito, o voto vencedor baseou-se em lição de Roque Carraza⁷ acerca da interpretação do disposto no art. 12, *a*, do Decreto-lei n. 406/68. Apregoa o autor paulista que a interpretação do dispositivo deve ser cautelosa, sob pena de fazer pouco dos conflitos de competência entre os Municípios, que poderiam exsurgir em se aceitando a extraterritorialidade das leis municipais para alcançar fatos havidos fora dos seus lindes. Esse voto teve fundamental importância em toda a discussão que lhe foi posterior, sobretudo, pela doutrina invocada, citada inúmeras outras vezes⁸. À época, havia clara divergência no seio do Superior Tribunal de Justiça quanto ao local de ocorrência do fato gerador do ISSQN, já que algumas decisões do Tribunal prestigiam a literalidade do art. 12, do Decreto-lei n. 406/68 e outras simplesmente desprezavam a redação do dispositivo.

A controvérsia possibilitou a manifestação da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. O ocorrido deu-se no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp.n. 168.023/CE, cuja ementa assim dispôs:

TRIBUTÁRIO. ISS. FATO GERADOR. MUNICÍPIO. COMPETÊNCIA PARA EXIGIR O TRIBUTO.

O município competente para exigir o ISS é aquele onde o serviço é prestado.

Precedentes.

Recurso conhecido e rejeitado” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no REsp. n. 168.023/CE, 1ª Seção, Rel. Min. PAULO GALLOTI, in DJU de 03.11.99).

O voto do Ministro Relator é tão sintético quanto a ementa do acórdão. Referiu-se o Exmo. Ministro apenas à pacificação da questão nas duas Turmas do STJ, colacionando acórdãos neste sentido. Mais oportuna é a análise dos Embargos de Divergência no REsp. 130.792/CE, nos quais novamente a matéria veio à baila na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 07.04.2000:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre Serviço*. Conferência publicada na Revista de Direito Tributário, São Paulo, Vol. 48.

⁸ Outro acórdão interessante é o proferido no REsp.n. 23.371-2/SP. O contribuinte ajuizou ação de consignação de pagamento, vez que o ISSQN estava sendo-lhe exigido pela Prefeitura de Assis/SP e pelo Município de Porto Alegre/RS. É que na cidade paulista estava sediada empresa administradora de Consórcio, que, contudo, tinha filial estabelecida em Porto Alegre. Com base em escólios de Aliomar Baleeiro e Bernardo Ribeiro Moraes decidiu o STJ que o ISSQN deveria ser recolhido em Porto Alegre, por ali terem sido realizados os serviços e em razão da existência de estabelecimento do contribuinte naquela localidade, sendo irrelevante que fosse filial. O paradoxo foi que se fundou o acórdão na decisão já transcrita do REsp.n. 41.867/RS, que apenas se ateu ao local da prestação do serviço, sem se referir a qualquer preocupação com a existência ou não de estabelecimentos do contribuinte.

I - Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços - , importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’ do Decreto-lei n. 406/68.

II - Embargos rejeitados.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no REsp. n. 130.792/CE, 1ª Seção, Rel. Min. ARI PARGENDLER, Rel. para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI, in DJU de 12.06.2000).

Registre-se que no voto vencido do Ministro Ari Pargendler a matéria foi tratada de acordo com o disposto no art. 12, *a*, do Decreto-lei n. 406/68, na trilha de seu entendimento anterior, veja-se:

[...]

Os autos dão conta de que as Embargantes têm sede nos Municípios de Maranguape e Euzébio, mas também prestam serviços no Município de Juazeiro do Norte (fl. 07), sem que lá mantenham estabelecimentos.

As regras do artigo 12 do Decreto-lei n. 406, de 1968, favorecem-lhe a pretensão de recolher o imposto nos Municípios de Maranguape e Euzébio.

Tudo porque, por efeito delas, ‘considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador, ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio prestador;

b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar prestação’.

Quer dizer, salvo no caso de construção civil, onde o ISS é devido no local onde se efetuar a prestação, a regra é a de que o tributo é devido no Município onde estiver localizado o estabelecimento prestador, ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador.

As Embargantes não têm estabelecimento, nem domicílio, em Juazeiro do Norte; só, empregados.

Vale aqui a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

‘A primeira regra contida no Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, em referência à incidência do ISS, é a de que imposto municipal é devido no local onde se situa o estabelecimento do prestador do serviço (art. 12, a). No local do estabelecimento prestador’, dispõe a lei.

Esta regra, relativa à incidência do ISS, evidentemente se aplica a todos os casos de prestação de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, por empresa ou profissional autônomo. Basta a existência do estabelecimento e não tratar-se de hipóteses de execução de construção civil. Prestado o serviço, verifica-se o local de sua prestação através da existência ou não de um ‘estabelecimento prestador’ (Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984, p. 488).

Voto, por isso, no sentido de acolher os embargos de divergência para conceder a ordem.”

Contudo, prevaleceu a posição expendida pela Ministra Nancy Andrighi:

Cuida-se de mandado de segurança preventivo, no qual a impetrante invoca o art. 12 do DEL n. 406, para fins de fixação de competência municipal para cobrança do ISS, porque o local da prestação dos serviços para fins de incidência do ISS, é aquele onde está situada a sede do estabelecimento prestador.

Com isso, pretende a impetrante eximir-se do recolhimento do ISS devido por serviço prestado em município diverso daquele em que possui sede, nos municípios de Maranguape e Euzébio – CE.

O tema está pacificado no seio da 1ª Seção, sendo que recentemente, no EREsp n. 168.023, Rel. Min. Paulo Galotti, DJ de 03-11-99, decidiu-se:

“TRIBUTÁRIO. ISS. FATO GERADOR. MUNICÍPIO. COMPETÊNCIA PARA EXIGIR O TRIBUTO.

1. O município competente para exigir o ISS é aquele onde o serviço é prestado.
2. Precedentes.
3. Recurso conhecido e rejeitado.

Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’ do Decreto-lei 406/68.

Conforme a ementa do acórdão mesmo admite, foi simplesmente desprezada a disposição prescrita pelo Decreto-lei n. 406/68, em seu art. 12, alínea *a*. Após as manifestações da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, as decisões do Tribunal passaram a reiterar o entendimento descrito:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Nega-se provimento ao agravo regimental em face das razões que sustentam a decisão agravada, sendo certo que a Primeira Seção desta Corte já pacificou o entendimento de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’, do Decreto-lei n. 406/68. (AGA 336041/MG, STJ, 1ª Turma, Min. Rel. FRANCISCO FALCÃO, in DJU de 17.09.2001).

Portanto, pela análise dos principais acórdãos anteriores à Lei Complementar n. 116/2003 percebe-se que o Superior Tribunal de Justiça afastou-se da regra estabelecida no art. 12, *a* do Decreto-lei n. 604/68. Os argumentos utilizados pelo STJ foram os de que: a) a ampla possibilidade de conflitos de competência em casos de imposição literal do art. 12, *a* do Decreto-lei n. 406/68 e b) o fato de a lei municipal do Ente político no qual está sediado o estabelecimento prestador não ser dotada de extraterritorialidade, o que lhe impediria de alcançar a execução do serviço havida em outro município.

A posição do STJ tinha em mira reduzir a guerra fiscal entre os Municípios, com o intuito de evitar que transferências de formais (apenas em contratos sociais) de estabelecimentos alterassem a Municipalidade para qual seria devido o imposto, com o escopo de diminuir a carga tributária ilegalmente⁹. Melhor intenção não poderia haver.

No entanto, as premissas utilizadas pelo Tribunal não resistem à análise mais cuidadosa. Primeiro, porque o problema dos conflitos de competência está relacionado de modo mais direto à conduta fraudulenta do contribuinte, que finge estar localizado em

⁹ Para a análise minuciosa desse argumento: FRATTARI, Rafael. *O local de ocorrência do fato gerador do ISSQN na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 16, 2002, p. 104.

determinado município, do que à definição do critério legal, a ser observado por todos. Segundo, porque o caso não requer a aplicação extraterritorial das normas, já que o legislador valeu-se de ficção jurídica, ao prever que, para fins tributários, o fato gerador do tributo ocorria sempre no Município em que localizado o estabelecimento prestador, ainda que a realidade indicasse local diverso.

De fato, a adoção de ficção jurídica na definição do local de ocorrência do fato gerador do ISSQN deita por terra o argumento utilizado pelo STJ de que haveria aplicação extraterritorial da lei municipal, opção reiterada pela legislação que sobreviria ao imbróglio.

Não é difícil perceber que a “solução” dada pelo STJ ao problema, teve efeitos colaterais gravíssimos, mais atrapalhou do que ajudou.

É que o entendimento do Tribunal acabou por institucionalizar a insegurança, eis que em sentido diametralmente oposto à expressa previsão legal. Enquanto a lei previa como local de ocorrência do fato gerador o Município em que sediado o estabelecimento prestador, a jurisprudência considerava a sua ocorrência no local em que prestado o serviço. Os Municípios poderiam exigir o tributo com base no primeiro ou no segundo critério, e, pasme-se, até nos dois, conforme a sua conveniência. Para tentar por um fim ao problema, veio a Lei Complementar n. 116/2003.

3A LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003

Não é preciso dizer que a jurisprudência do STJ em sentido contrário ao previsto no texto legal provocou enormes problemas aos contribuintes, sobretudo porque alguns Municípios utilizavam o entendimento que lhe era favorável e muitas vezes conflitante com a interpretação de outras municipalidades. Pulularam inúmeras ações de consignação em pagamento e medidas judiciais correlatas. Embora inexistam dados confiáveis sobre o tema, mas de acordo com a experiência da advocacia, pode-se apostar que o problema transformou-se na maior questão litigiosa envolvendo conflitos de competência, senão em valores envolvidos, em número de casos levados ao Judiciário. Para tentar minimizar o problema, foi idealizada a Lei Complementar n. 116/2003, com o intuito adicional de atualizar a legislação complementar sobre o ISSQN.

Naquela oportunidade, parecia haver duas alternativas antagônicas a serem seguidas. Ou se adotaria a interpretação do STJ, considerando o local de ocorrência do fato gerador aquele em que os serviços foram prestados, ou se manteria a adoção da ficção jurídica utilizada pela legislação anterior, mas incompreendida pelo Tribunal.

É possível que tenha havido pressões políticas de todos os lados, cada qual defendendo o critério que lhe parecia mais vantajoso. Talvez por isso, a Lei Complementar n. 116/2003 tenha tomado uma posição conciliatória. Prestigiou ambas as posições.

A um só tempo, a legislação manteve a opção pelo critério adotado no Decreto-Lei n. 406/68, reiterando a utilização de ficção jurídica como regra geral, mas ampliou significativamente os casos em que os serviços seriam tributados no local em que executados, em hipóteses expressamente abordadas.

Assim, embora tenha ampliado as hipóteses excepcionais, nas quais o fato gerador do imposto ocorre onde o serviço é prestado, a Lei Complementar n. 116/2003 preferiu manter-se fiel ao critério previsto no Decreto-Lei n. 406/68, mesmo com as críticas colocadas pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, especialmente sobre a impossibilidade de aplicação extraterritorial das leis municipais. Por que o legislador teria insistido nessa opção?

Em primeiro lugar, influenciado pela busca de praticabilidade¹⁰. Há serviços em que a verificação do local de sua realização é bastante difícil, quando não impossível. Hugo de Brito, com a acuidade que lhe é peculiar, oferta alguns exemplos:

Um hospital pode ser solicitado a atender um paciente que reside em Município diverso daquele em que está sediado. Sua equipe médica vai à residência do paciente e lá começa a prestação dos serviços profissionais. Por motivos de ordem médica o paciente é transportado para o hospital e lá prossegue a prestação do serviço. Depois, o paciente retorna à sua residência, onde o tratamento prossegue até ser concluído.

Uma empresa de consultoria econômica, ou jurídica, é solicitada para analisar a situação de determinada empresa ou grupo empresarial, em Município diverso daquele em que é estabelecida. Ou até com estabelecimentos em vários municípios. Manda sua equipe até a sede da empresa cliente e ali é realizada a coleta de dados para o estudo. Essa coleta de dados é completada em outros estabelecimentos, situados em outros municípios. A análise desses dados e a emissão do parecer respectivo é feita, porém, na sede da empresa prestadora do serviço.

[...]

Serviço de mapeamento, onde um avião fotografa o solo de vários municípios, sendo o material posteriormente utilizado para a confecção do mapa, no estabelecimento do prestador. Serviço de perícia técnica, contratado em um município para ser executado em outro.¹¹

Dificuldades dessa estirpe, fizeram com que a Lei Complementar n. 116 tenha se mantido fiel à utilização da ficção jurídica adotada desde 1968 para a definição do local de ocorrência do fato gerador do ISSQN, especialmente para aqueles serviços em que não

¹⁰ De acordo com os aportes teóricos de Humberto Ávila o princípio da praticidade aparece também como postulado aplicativo e não como princípio. Continuaremos a usar a terminologia princípio da praticidade, pois não é o intento do presente trabalho discutir a questão, que não interfere nas conclusões ora obtidas. Cf: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, p. 121-179;

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 46-47.

haveria materialidade fática facilmente apreendida na sua execução, ou seja, nos quais seria difícil a verificação do local de sua efetiva prestação, seja por serem imateriais, seja por serem fracionados.

Além de ampliar o rol de serviços que seriam tributados na localidade em que prestados, a Lei Complementar n. 116/2003 ainda tratou de insistir que para os demais casos haveria de ser observado ainda o conceito de estabelecimento prestador, deixando claro que a definição não dependia de critérios formais, mas sim, apenas da verificação da existência dos meios materiais para a prestação dos serviços.

De fato, o conceito de estabelecimento há de ser entendido como aquele local onde o contribuinte possui os meios necessários para desenvolver a atividade a que se propõe. Se a mesma requer materiais, pessoal, ou outros itens organizacionais, a unidade de produção há de possuir tais meios para ser considerada como estabelecimento, que, em resumo, é o núcleo onde se desenvolvem as atividades do contribuinte.

O conceito de estabelecimento é estudado, principalmente, pelos que se dedicam ao direito internacional tributário, em razão da sua importância para as relações tributárias ocorridas em nível transnacional¹². Para Alberto Xavier:

são, pois, características do estabelecimento permanente a existência de uma instalação material, com caráter de permanência, que faça parte da empresa, a qual deve exercer sua atividade nesta instalação ou por meio desta.¹³

Para fins de recolhimento do ISSQN, em trabalho específico, Bernardo Ribeiro de Moraes assim definiu o estabelecimento prestador:

Estabelecimento prestador tanto pode ser a matriz ou sede, como a filial e sucursal, a fábrica, a oficina, a agência, o escritório, a casa lotérica, o hospital, a tinturaria, a escola, ou qualquer outro estabelecimento ou local onde o contribuinte exerça sua atividade econômica.¹⁴

É importante notar que alguns serviços dependem do deslocamento temporário de instrumentos e pessoas. Contudo, isso não quer dizer que o contribuinte tenha constituído um novo estabelecimento no local da realização da atividade, vez que tais utilidades estão vinculadas à sua origem, ou seja, ao estabelecimento do qual foram deslocadas.

¹² Sobre o tema, confira-se o excelente trabalho de: TORRÊS, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre a Renda de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 117-159.

¹³ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 549.

¹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. In *Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Saraiva, 2002, p. 706.

Diante da existência de vários estabelecimentos de um mesmo contribuinte, urge verificar qual deu substrato à execução dos serviços, é dizer, forneceu os meios e utilidades necessários para tanto. Nele, por ficção legal, será considerado como ocorrido o fato gerador do ISSQN. É que são autônomos os estabelecimentos para essa finalidade. Como também o são para o direito privado. Sobre o tema, imperdível é a lição de Caio Mário da Silva Pereira:

Mas é possível que a entidade tenha vários estabelecimentos, dotados de relativa autonomia, cada um deles praticando atos jurídicos, agindo pela entidade e assumindo compromissos. Regra é, então, que para os atos neles realizados, cada um dos estabelecimentos é atributivo de domicílio, facultando, então, às pessoas com quem a entidade contrate, a faculdade de considerar sede social para o negócio realizado o estabelecimento (departamento, filial, agência) que nele tiver tomado parte (Código Civil, art. 35, § 3.)¹⁵.

Portanto, ampliando o rol de serviços tributados no local de sua realização e também o próprio conceito de estabelecimento prestador, buscou a Lei Complementar n. 116/2003 resolver um problema muito importante, o que ocorreu com relativo sucesso.

No entanto, este trabalho pretende dar alguns exemplos de situações que ainda desafiam o contribuinte e a Administração Pública na definição do local de ocorrência do fato gerador do ISSQN, e que só podem ser enfrentados com uma análise casuística das peculiaridades de determinados serviços e das características dos estabelecimentos dos quais podem provir.

4 AS DIVERGÊNCIAS ACERCA DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISSQN

Como fora evidenciado anteriormente, na intenção de dirimir os conflitos, a Lei Complementar n. 116/2003 ratificou os parâmetros de competência insculpidos no Decreto n. 406/1968 e, além de estabelecer mais exceções à regra geral relativa ao aspecto espacial do imposto, definiu, em um artigo específico, quais elementos são necessários para que seja configurado um estabelecimento prestador.

O expediente foi útil para minimizar a intensa guerra fiscal havida, mas não a resolveu. Os impasses que circundam a temática do local de retenção do ISSQN demandam especial cautela, principalmente ao se considerar a infinidade de situações que traduzem na incompatibilidade dos citados regramentos com a realidade vivenciada, diariamente, pelos contribuintes. Para atestar a intermitência das discussões acerca da definição do local de

¹⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V. 1. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 243.

ocorrência do fato gerador do tributo ora analisado, três situações serão apreciadas com maior detalhe, uma vez que se caracterizam como alguns dos mais relevantes desafios enfrentados pelos tributaristas, ainda pendentes de pacificação.

A primeira hipótese está relacionada aos serviços médicos prestados em mais de uma localidade. É comum que médicos mantenham consultórios em diversos municípios, através dos quais se disponibilizam ao atendimento de consultas médicas e ambulatoriais, bem como de exames complementares. As atividades desempenhadas são, indubitavelmente, enquadráveis no item 4.01 da Lista de Serviços do ISSQN¹⁶, de modo que não se discute a exigibilidade do tributo sobre o serviço executado. A celeuma envolve o lugar onde deverá ser recolhido o imposto, ainda que todos os estabelecimentos médicos sejam caracterizados como estabelecimento prestador, nos exatos termos da legislação tributária. Para tal constatação faz-se necessário transcrever a sempre invocada lição compartilhada por José Eduardo Soares de Melo, que em concordância à percepção de Misabel Abreu Machado Derzi, define ser

Justificável assertiva de que o estabelecimento prestador não será um singelo depósito de materiais ou a existência de um imóvel, sendo necessária a organização, unificada em uma unidade econômica indispensável à prestação do serviço. O local onde se situar tal organização, de fato, não por ficção formal ou declaração de fachada do contribuinte, atrairá o âmbito de validade territorial da lei municipal respectiva.¹⁷

Assim, não estando o item 4.01 compreendido em uma das exceções do artigo 3º, da Lei Complementar n. 116/2003, o aspecto territorial do imposto está adstrito à regra geral de competência, a qual defende a retenção à municipalidade onde estiver localizado o estabelecimento prestador. Ademais, sendo identificado estabelecimento prestador, não há o que se falar no recolhimento ao domicílio do prestador. Com a exposição fática presume-se que inexiste dúvida quanto ao local de retenção do ISSQN. Uma vez configurado o estabelecimento prestador em todas as unidades médicas em que são prestados os serviços, o imposto será cobrado por cada município, em observância às atividades nele desenvolvidas. Contudo, não é esse o entendimento manifestado pelas autoridades fazendárias de alguns municípios. Em uma das situações apreciadas para o presente estudo, o contribuinte recolhia o tributo ao município da sede da clínica médica e, também, aos municípios das respectivas filiais. É indiscutível que o pagamento do imposto em duplicidade, sobre a ocorrência do

¹⁶ 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS - Aspectos Teóricos e Práticos*. 5ª. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p.195.

mesmo fato gerador, é situação que não se coaduna aos ditames do ordenamento jurídico-tributário.

Sob a alegação de que o estabelecimento principal seria o da sede, e que os demais, mesmo com toda a infraestrutura, não estariam aptos ao recolhimento do ISSQN, certo município defendia a sua legitimidade para a cobrança do tributo pelos serviços prestados no seu território, bem como pelas atividades desempenhadas nas demais municipalidades, que, por sua vez, também se consideravam competentes à retenção do imposto, pela fiel interpretação ao regramento geral trazido na lei complementar que disciplina o ISSQN¹⁸.

Nessas circunstâncias, o médico, que não podia fazer cessar as suas atividades, estava compelido ao recolhimento do imposto para mais de um município, ainda que a incidência recaísse sobre o mesmo fato gerador. Pela ilegitimidade da dupla cobrança, ao contribuinte só restou a opção de recorrer ao Judiciário no intuito de receber decisão que encerre as controvérsias e determine em qual lugar é devido o tributo.

O dispositivo que determina o aspecto territorial do ISSQN, além de uma normatização geral, abarca situações nas quais haverá uma alteração do lugar de retenção do tributo. A ausência de estabelecimento prestador, como fora dito, acarretará no recolhimento para o domicílio do prestador, e, caso esteja a atividade disciplinada nas exceções, a retenção acontecerá para o local onde os serviços foram efetivamente prestados. Insta mencionar que as exceções elencadas consideram a natureza das atividades que, por exigirem a presença do profissional, podendo ser desenvolvidas somente *in loco*, não guardam possibilidade de direcionamento da cobrança para outra municipalidade.

Nesse contexto é oportuno traçar a segunda situação que fomenta grandes debates no tocante ao critério espacial de competência do ISSQN. Trata-se dos serviços de consultoria e avaliação prestados por engenheiros, bem como os projetos, relatórios e acompanhamento de obras realizados por esses profissionais.

¹⁸ O Superior Tribunal de Justiça, quando da análise do Recurso Especial n. 1.160.253, de Minas Gerais, esposou o seu posicionamento, em consonância ao ordenamento pátrio, na ideia de que a validade territorial está atrelada ao local que apresentar organização necessária ao desempenho das atividades propostas pelo contribuinte. “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 a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional. Assim, por exemplo, se uma sociedade empresária estabelecida num determinado município, presta o serviço uma única vez em outro município, o ISS é devido no local em que sediada. No entanto, se essa mesma sociedade aluga uma sala comercial nesse outro município, contrata funcionários e lá passa a exercer a atividade econômica, a tributação, aí sim, será devida na localidade em que prestado o serviço.”. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.160.253 - MG (2009/0188086-8). Excerto do voto do Ministro Relator Castro Meira. DJe 19/08/2010.

É sabido que a lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 adotou a sistemática de numeração de itens e seus respectivos subitens. Cada grupamento, estruturado conforme as atividades desenvolvidas, abrange os serviços que serão efetivamente tributáveis pelo imposto. Assim, o item 7 contém os *serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres*, nos exatos termos da legislação. O rol de subitens, por sua vez, especifica as atividades passíveis de tributação relativas aos setores delimitados no respectivo item.

Os engenheiros, ao realizarem as atividades de avaliação, consideram que o recolhimento do ISSQN é devido pelo subitem 7.01, qual seja: *engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres*. Defendem que esse enquadramento se dá pelo fato de ser um serviço de engenharia - sem previsão em outro subitem do tópico destinado a tais atividades -, o que, inclusive, torna obrigatória a emissão de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART. A referida argumentação é sustentada pela legislação que regulamenta a profissão de engenheiro e, também, chancelada pelos entendimentos que manifestam o Conselho Regional de Engenharia e Agronomia de Minas Gerais (CREA-MG) e o Instituto Brasileiro de Avaliações e Perícias de Engenharia de Minas Gerais (IBAPE-MG)¹⁹.

Dessa forma, na concepção dos contribuintes, não deveriam prevalecer quaisquer dúvidas acerca do serviço por eles prestado: é atividade típica de engenheiro e, portanto, corretamente enquadrável na indigitada subdivisão da listagem de serviços do ISSQN.

As autoridades fazendárias de alguns municípios, lado outro, afastam a interpretação de que avaliação é um serviço específico de engenharia e propugna pela melhor adaptação das atividades ao item 28.01 da lista da Lei Complementar n. 116/2003 – item 28.01 - *Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza*. Em alguns municípios a variação das alíquotas dos itens 7.01 e 28.01 sugere a intenção de que a arrecadação seja ampliada com o reenquadramento dos serviços executados. Independentemente dos aspectos políticos, as autoridades fazendárias adotam o item 28.01 sob a justificativa de que a avaliação é um serviço geral e que, assim, existindo uma classificação específica no rol de atividades tributáveis, a retenção deve ser procedida em observância a esse item.

¹⁹ A Lei n. 5.194/1966, que *regula o exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro-Agrônomo*, estabelece em seu artigo 7., alínea “c”, que são *atividades e atribuições profissionais do engenheiro (...)* estudos, projetos, análises, avaliações, vistorias, perícias, pareceres e divulgação técnica. O CREA-MG e o IBAPE-MG, no mesmo sentido da norma citada, são uniformes ao determinar que a avaliação de bens é um serviço de engenharia.

Ademais, ainda em relação aos serviços de engenharia, a situação é agravada quando a execução da atividade é fracionada. Hodiernamente, algumas empresas no incessante esforço em imprimir maior qualidade aos serviços prestados, se especializam em certas atividades, de modo que se tornam apenas partícipes de um amplo processo produtivo. No caso da engenharia, uma obra abrange vários prestadores de serviços, das mais diversas localidades, em atuações diferentes. Em se tratando, especialmente, de acompanhamento e fiscalização de obras de engenharia, o contribuinte elege o recolhimento do ISSQN pelo item 7.19²⁰, da lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003. É cediço que o acompanhamento e a fiscalização de uma obra constituem apenas uma de suas etapas e, portanto, o ideal é que cada fase possa ser caracterizada conforme as suas especificidades.

Nas exceções trazidas pelo artigo 3º da legislação complementar em comento, o item 7.19 direciona a retenção do ISSQN para o local da prestação do serviço, notadamente, para o lugar onde for executada a obra²¹. A própria terminologia, *acompanhamento e fiscalização*, denota a necessidade de um profissional no local da obra para a realização da atividade, o que confirma a ideia de ser adimplido o tributo para o município em que ocorrer, efetivamente, a execução do serviço.

Não obstante ser recorrente o fracionamento de obras de engenharia, o Fisco de algumas municipalidades se ampara no Princípio da Unidade do Serviço, para exigir o reenquadramento das atividades de acompanhamento e fiscalização para os itens 7.01 ou 7.03 do rol de serviços²². O aludido princípio considera *a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento de ISS*²³, de modo que, com esse argumento, defende-se o deslocamento da competência do local da execução dos serviços para o lugar do estabelecimento prestador²⁴. Não precisa dizer que, comumente, o município que sustenta o uso de nova classificação é o do local onde está situado o estabelecimento

²⁰ 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

²¹ 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:

(...)

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

²² 7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

²³ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.117.121 - SP (2009/0090826-0). Ministra Relatora Eliana Calmon. DJe 29/10/2009.

²⁴ Importante lembrar que o Princípio da Unidade do Serviço foi conceituado, quando do julgamento do Recurso Especial n. 1.117.121, pelo Superior Tribunal de Justiça, exatamente para confirmar que, em se tratando de construção civil, o recolhimento do imposto é devido no local da construção. Alguns municípios, contudo, distorcem o real sentido do princípio para considerar que a universalidade do serviço atrai a competência para o lugar do estabelecimento prestador.

prestador. Em outras palavras, considera-se a obra como um todo, do qual não é possível dissociar as fases que correspondem, tão somente, ao acompanhamento e fiscalização – o que, por si só, contradiz a existência de um item específico para essas atividades.

Por fim, a terceira situação acerca do critério territorial do ISSQN envolve os serviços de monitoramento. Comumente, empresas de equipamentos de segurança que prestam serviços de monitoramento por vídeo, também se habilitam à manutenção desses dispositivos.

As atividades descritas anteriormente estão disciplinadas no item 11.02²⁵ da lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003, de forma que o recolhimento do ISSQN por essa classificação encontra-se em perfeita consonância aos serviços de monitoramento prestados. Assim como ocorre com o item 7.19, nas obras de engenharia, o item 11.02 também é abrangido pelas exceções do artigo 3º da citada lei, o que determina que o recolhimento do imposto, nessas hipóteses, será efetuado para o local da prestação do serviço²⁶.

A fiscalização municipal, porém, em alguns casos, insiste na tese de que o serviço de monitoramento seria secundário, ao passo que a atividade principal consistia em serviços de informática enquadráveis no item 1.07²⁷ do anexo da lei complementar. Consequentemente, com a modificação da competência, o tributo que seria recolhido para o local da prestação do serviço passa a ser retido para o lugar do estabelecimento prestador, uma vez que o item 1.07 não está no rol de exceções do aspecto espacial do ISSQN.

Os serviços de monitoramento na hipótese narrada consistem a principal atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, de modo que a confusão com serviços de informática é totalmente descabida. Conforme fora explanado anteriormente, tendo em vista a existência de uma classificação específica para tais serviços é inaceitável que o enquadramento, para fins de recolhimento do imposto, aconteça em item diverso. Imperioso destacar que nem mesmo o fato de realizar a manutenção dos equipamentos é capaz de descaracterizar a atividade fim do prestador. Para a prestação do alegado serviço de

²⁵ 11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

²⁶ 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:

(...)

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

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

monitoramento são empregados equipamentos dotados de sistemas informatizados, mas a prevalência há de ser do serviço de monitoramento sobre questões relacionadas a *softwares*²⁸.

Surpreendentemente, ainda que ocorra o convencimento acerca do engano perpetrado em determinadas fiscalizações, sabe-se que não são exterminadas novas autuações no mesmo sentido. Infelizmente, para as municipalidades cujo pensamento encontra-se voltado à receita, pelos poucos que contestam, é válido permanecer com ilegítima incidência tributária.

5 CONCLUSÕES

Conforme aludido, antes da Lei Complementar n. 116/2003, os conflitos de competência no ISSQN foram potencializados pela interpretação do STJ sobre o local de ocorrência do fato gerador do imposto, já que o Tribunal não compreendeu que a legislação havia estipulado ficção jurídica ao cuidar do caso. Assim, a Lei Complementar n. 116/2003 buscou amenizar o problema insistindo na adoção de ficção jurídica, como regra geral, mas, em solução conciliatória, ampliando os serviços que poderiam ser tributados no local em que prestados.

A opção do legislador complementar não eliminou todos os conflitos de competência decorrentes da definição do aspecto especial da hipótese de incidência do ISSQN, que podem derivar ainda da complexidade do serviço prestado, como os estudos de caso narrados indicam. De todo modo, quaisquer que sejam os desafios ainda persistentes, parece que eles devem ser enfrentados com a análise individualizada da materialidade dos serviços envolvidos e de sua adequação aos parâmetros definidos na lista anexa e também ao amplo conceito de estabelecimento prestador, que há de ser considerado como aquele do qual provem os meios materiais para a prestação dos serviços, deixando-se em segundo plano considerações meramente formais.

²⁸ Situação semelhante à relatada foi objeto de impugnação administrativa contra o Município de Belo Horizonte, sendo a defesa suficiente para que o município reconhecesse o equívoco cometido. Nos termos do voto do relator, quando do julgamento da impugnação apresentada, restou caracterizado que a atividade principal do contribuinte era o monitoramento de bens e pessoas. “(...) *Parece-me claro que toda a preparação necessária ao desenvolvimento do trabalho, quando contratado o monitoramento, volta-se para a atividade fim do prestador, qual seja, o próprio monitoramento de bens e pessoas a que se refere o item específico. (...) Ainda que evidenciada a infra-estrutura necessária de equipamentos, módulo de gravação, software, etc., o serviço oferecido é de fato monitoramento de bens e pessoas a que se destina o item 11.02 da lista de serviços. Não encontro naquela Lista especificidade maior para os serviços prestados.*”. Prefeitura do Município de Belo Horizonte. Secretaria do Conselho de Recursos Tributários. Processo n. 01.031677.09.46. DOM, 22.08.2011.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Conceito de serviço*. Suplemento Tributário da LTr, n. 19. São Paulo: LTr, 1981.

_____. *ISS na Constituição e na lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino; FERREIRA, Flávia Carrazzone. *A função meramente aglutinadora dos itens descritos na lista de serviços anexa à Lei complementar 116/2003 e a força normativa dos subitens para estabelecer a incidência do ISS*. Repertório IOB de Jurisprudência.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre Serviço*. Conferência publicada na Revista de Direito Tributário. Vol. 48.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

DE MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.), *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Editora Saraiva, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 8ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008.

FRATTARI, Rafael. *O local de ocorrência do fato gerador do ISSQN na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 16, 2002.

FILHO, Marçal Justen. *ISS – O imposto sobre serviços na Constituição*. Revista de Direito Tributário, n. 46. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: QuartierLatin, 2005.

GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re) Pensando a Pesquisa Jurídica*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

LONGEN, Márcia Zilá. *O ISSQN e o conflito entre municípios: Quem pode cobrar? A quem recolher?* Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=215777&key=4387478>. Acesso em: 10 mar. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 293.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS - Aspectos Teóricos e Práticos*. 5ª. ed. São Paulo: Dialética, 2008. 272 p.

MENDONÇA, Oscar. *O local da prestação de serviço e o ISSQN: a guerra fiscal no plano municipal*. Revista Diálogo Jurídico. N. 13. Abril/maio de 2002. Salvador.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. In *Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Saraiva, 2002, p. 706.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V. 1. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 243.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado de. *Código Tributário Nacional – anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas S.A., 2007.

TORRÊS, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre a Renda de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 117-159.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 549.