A competência tributária para instituir e cobrar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) à luz da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Alex Sandro Alencar da Silva[1]

Introdução

O presente artigo faz uma análise quanto à metodologia para identificação da competência para instituir e cobrar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), sobretudo quando a entidade prestadora encontra-se estabelecida em municipalidade diversa daquela onde realizada prestação do serviço.

Para tanto, faz-se uma abordagem da legislação de regência, notadamente o Decreto-Lei n. 406/68 e a Lei Complementar n. 116/2003, bem como das decisões proferidas sobre o tema no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do que vem a ser fato gerador do ISSQN.

1. Da legislação de regência.

A Constituição Federal conferiu aos municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir o ISS, conforme se verifica do art. 156, III, c/c o art. 147, parte final:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Registre-se que no âmbito infraconstitucional, as normas gerais relativas ao ISS encontravam-se na Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional),

---

[1] Professor licenciado de Direito Tributário e Empresarial das Faculdades Projeção. Analista Processual do Ministério Pública da União. Assessor de Ministro do Superior Tribunal de Justiça.

nos arts. 71 a 73. Contudo, elas foram revogadas pelo Decreto-Lei. 406, de 31 de dezembro de 1968, que passou a dispor sobre a matéria. A Lei Complementar n. 116/2003, por sua vez, revogou todos os dispositivos daquele decreto, à exceção do art. 9º, esse disciplinador do ISS sobre o trabalho pessoal.

Com a finalidade de afastar conflitos de competência em matéria tributária referente ao ISS, o Decreto-Lei n. 406/68 e, posteriormente, a LC n. 116/2003 assim dispuseram:

> **Decreto-Lei n. 406/68**
>
> Art 12. Considera-se local da prestação do serviço: (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)
>
> a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
>
> b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
>
> c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.(Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)
>
> **Lei Complementar n. 116/2003**
>
> 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: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).
>
> (...)
>
> 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.

Essas, portanto, são as normas e dispositivos que disciplinam a forma de identificação da competência para instituir e cobrar o ISSQN.

Resta verificar, no entanto, como referidas normas são interpretadas pelos tribunais pátrios, especialmente o Superior Tribunal de Justiça, órgão do Poder Judiciário responsável pela uniformização de precedentes em matéria de legislação federal.

2. A orientação jurisprudencial firmada pelo Superior Tribunal de Justiça

Em questões envolvendo a aplicação do DL n. 406/68 e da LC n. 116/2003, a jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que a "competência

para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º)" (REsp 1117121/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009).

Ocorre que, em revisitação ao tema, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art.543-C do CPC), em sentido completamente oposto, definiu que '(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo".

Em linhas gerais, tem-se que o novo entendimento proclamado ficou estabelecido não apenas para os serviços de *leasing*, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS, ressalvadas, é claro, as exceções previstas na legislação de regência supramencionada.

De acordo com o precedente, a orientação agora estabelecida é a seguinte:

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

II. a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora.

Para melhor compreensão dessa alteração jurisprudencial, faz-se a seguinte ilustração:

Antes do julgamento do REsp 1.060.210/SC		**Depois** do julgamento do REsp 1.060.210/SC	
DL n. 408/69	*LC n. 116/2003*	DL n. 408/69	LC n. 116/2003
Município onde ocorrido o fato	*Município onde localizado o estabelecimento*	Município onde localizado o estabelecimento	Município onde ocorrido o fato

gerador do ISS	*prestador*	prestador	gerador do ISS

Constata-se que, com a nova orientação, para as discussões envolvendo fatos ocorridos sob a vigência do DL n. 406/68, a solução de controvérsia sobre a competência para instituir e cobrar o ISS não requer outros estudos ou análises, já que se exige apenas a identificação do local onde situado o estabelecimento prestador.

A dificuldade surge, no entanto, para os casos em que os fatos geradores ocorreram já sob a égide da LC n. 116/2003, pois, nesse período, para a identificação do município competente para instituir e cobrar o ISS, exige-se, imprescindivelmente, que se descubra e identifique o local da ocorrência do fato gerador do ISS.

Cabe enfatizar: essa tarefa de identificação do fato gerador subsistirá apenas para os fatos ocorridos sob a égide da LC n. 116/2003, pois, de acordo com a orientação firmada no REsp 1.060.210/SC, sob égide dessa norma, o município competente será aquele onde o fato gerador do ISS ocorreu.

3. Do fato gerador do ISSQN e de sua relevância para a definição da competência tributária

A cobrança do ISSQN pressupõe a materialização da hipótese de incidência da lei instituidora do desse tributo, ou seja, do fato social eleito pelo constituinte (originário ou derivado) e utilizado pelo legislador infraconstitucional como suficiente e necessário ao surgimento de uma obrigação tributária.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a "hipótese" de incidência tributária "há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizando no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência" (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 310).

Esclarece-se, no entanto, que o Código Tributário Nacional, em seu art. 114 e seguintes, no lugar de hipótese de incidência, adotou a nomenclatura "fato gerador" para exprimir a causa de surgimento da obrigação tributária, expressão que, embora destoante da técnica, será utilizada, no presente trabalho, como sinônimo de "hipótese de incidência".

Em relação ao ISSQN, extrai-se da Constituição Federal que os entes municipais, ao instituir esse tributo, devem indicar, na respectiva lei ordinária o fato gerador como sendo uma prestação de serviço, ou seja, uma atividade em proveito alheio, não compreendida na competência dos Estados (art. 155, II), com conteúdo econômico, de caráter habitual, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial (Aires F. Barreto. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 319).

Note-se que o fato gerador do ISSQN corresponde a uma "prestação" de serviço, ou seja, uma prestação de fazer, consistente em desenvolver um esforço, com vistas a adimplir uma obrigação "de fazer".

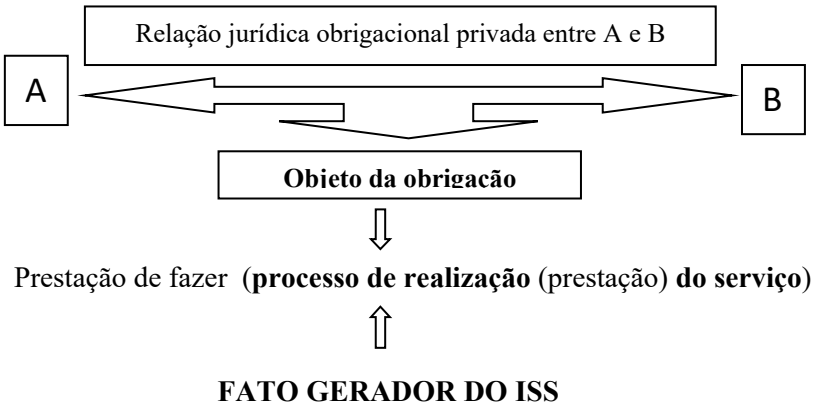
Será essa "prestação de fazer" resultante de uma relação jurídica obrigacional que servirá de fato gerador (hipótese de incidência) da Lei do ISS.

Cabe esclarecer que o ISSQN não incide nem sobre a relação jurídica em que se assenta a prestação de fazer nem sobre o resultado do serviço, mas sobre o ato (processo) de prestar o serviço, em outras palavras, sobre "o fazer".

Conforme leciona Cláudio Aires F. Barreto:

> (...) o ISS não incide sobre relação jurídica, mas sobre a prestação de serviços, embora esta se dê sempre no bojo de uma relação jurídica a ela subjacente. Dizer que o ISS incide sobre a relação jurídica é falsear a estrutura desse tributo, é pô-lo como um imposto sobre negócios jurídicos e não sobre o fato bruto (a expressão é de Geraldo Ataliba) prestar serviço. Aliás, se o ISS incidisse sobre a relação jurídica, bastaria contratar a prestação de serviço para incidir o imposto, independentemente da sua efetiva realização. O ISS passaria a ser um imposto sobre contratos e não sobre fatos, como inequivocamente o é (op. cit., p. 321).

A situação do surgimento do fato gerador (prestação de fazer) do ISS pode ser ilustrada da seguinte forma:



Dessa forma, pode se concluir que o ISS não incide sobre a relação jurídica, mas sobre o seu objeto, qual seja o 'processo de prestação do serviço'.

Importante esclarecer, ainda, que o local onde estabelecido o beneficiário (usuário) do serviço não tem nenhuma importância e não se compreende no conceito de processo de prestação de serviço para fins de incidência da Lei do ISSQN. É o que também se afirma em relação à atividade-meio e a atividades precedentes à prestação, como as de natureza informativa, publicitária, promocional e outras que podem ser úteis ou importantes para a prestação dos serviços, mas que, por si sós, não a consumam (Aires. F. Barreto).

Partindo da premissa de que a competência tributária municipal, ressalvada a hipótese prevista no art. 102 do CTN, somente será exercida na base territorial do município, o ente com capacidade tributária para cobrar o ISS é aquele em cujo território ocorreu o fato gerador desse tributo, ou seja, onde ocorreu o "processo de realização (prestação) do serviço".

Ao que se constata, esse foi o entendimento adotado pela Primeira Seção do STJ nos autos do REsp 1.060.210/SC, ao afirmar que o município competente para a cobrança do ISS sobre os serviços de *leasing* financeiro é aquele onde se desenvolve o "processo de realização do serviço" de arrendamento mercantil.

É o que se depreende da litura de trechos do voto condutor do acórdão, nos termos seguintes:

> 19. (...) As grandes empresas de crédito do País e os Bancos estão sediados em grandes centros financeiros, de notável dinamismo, onde concentram os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais, fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a liberação do valor do objeto arrendado, circunstâncias que, aliadas à dicção legal, não podem atrair outra conclusão senão a de que o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a arrecadação do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.
> (...)
> 28. O contrato de *leasing* financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.
> 29. Concluindo este tópico, tem-se que o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil, até porque é nele que se desenvolve a atividade sobre a qual incide o imposto, qual seja, de financiamento, de empréstimo de capital, circunstância que caracteriza o citado contrato, conforme definido pelo STF.

Note-se que, após a identificação dos ‘atos nucleares’ da operação de arrendamento mercantil, chegou-se à conclusão de que essa operação, dada a sua complexidade, desenvolve-se, coincidentemente, ‘na sede do estabelecimento prestador’, em especial por considerar que o local onde situado o beneficiário e assinado o contrato em nada alteraria a substância da ‘prestação de fazer’, essa concentrada no estabelecimento da sociedade empresaria contratada.

Fala-se em mera coincidência pelo fato de nem sempre o ‘processo de prestação do serviço’, hipótese de incidência do ISS, ocorrer no estabelecimento físico do prestador.

Imagine a situação em que uma sociedade ALFA, com sede no Distrito Federal, firme contrato com sociedade empresária BETA, com sede no Município de Goiânia, para que esta preste àquela serviços de "suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados" em computadores daquela empresa.

Nesse caso, se houver a necessidade de a sociedade contratada BETA enviar profissionais para, *in loco*, procederem à "prestação do serviço" à empresa ALFA, não há dúvidas de que o ente competente para cobrar o ISS corresponde ao Distrito Federal, uma vez que é nesse território em que se desenvolve a prestação de fazer consistente no objeto da obrigação firmada entre sociedade empresária (BETA) e seu cliente (ALFA).

Contudo, se não houver a possibilidade de "prestação" do serviço *in loco* (no Distrito Federal), e o envio dos equipamentos ao Município de Goiânia for realizado em razão desse fato, esse ente municipal, pela mesma razão do exemplo anterior, é quem terá competência para instituir e cobrar o ISS.

Imagine, agora, a seguinte situação: João Carlos, residente e domiciliado no Distrito Federal, encomenda uma bancada de mármore personalizada para a sua residência a uma sociedade empresária com sede em Formosa/GO. Essa sociedade, por sua vez, possui um galpão e funcionários no Município de Barueri/SP sem registro e nem inscrição nessa localidade, onde a bancada será confeccionada. Neste caso, qual será o município competente para instituir e cobrar o ISS? Não há dúvidas de que será o Município de Barueri/SP, pois é na base territorial deste ente municipal em que a hipótese de incidência do ISS se materializa no mundo dos fatos, qual seja o "processo de prestação do serviço".

Em ambas as situações – prestação do serviço de informática e beneficiamento de mármore – nada mais se fez do que considerar, para fins de incidência do ISS, o local onde efetivamente ocorrido o "processo de realização (prestação) do serviço", não importando o local onde situado o estabelecimento prestador nem a residência ou domicílio do beneficiário do serviço.

É claro que referidas questões, para fins de análise em sede de recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça, devem estar acompanhadas da delimitação de todo o contexto fático-probatório realizado pelas instâncias ordinárias, sob pena de incidência do óbice contido no Enunciado 7 da Súmula daquele Tribunal Superior.

Neste ponto, um alerta importante: muitos juízes, nas instâncias ordinárias, determinam que peritos façam estudos para fins de identificação do local onde se desenvolve o serviço sem, contudo, estabelecer para esse profissional, quais as premissas que deve considerar, tais como 'quais os atos nucleares do serviço', 'onde esses atos ocorrem em sua maioria', 'a forma como ele se desenvolve', etc.

A relevância desse alerta deve-se ao fato de muitos peritos chegarem à conclusão de que determinado serviço foi praticado em determinada localidade baseando-se principalmente em notas fiscais emitidas pelo prestador de serviço ou simplesmente em razão do domicílio do contratante ou, ainda, do local onde entregue o serviço.

Como visto acima, nada disso tem de relevante para a identificação do fato gerador do ISS e da localidade onde ele ocorre, pois o que interessa para tanto é o 'processo de realização' do serviço, este sim fato gerador do tributo.

Se isso ocorrer, sugere-se que a parte interessada interponha embargos de declaração, chamando a atenção do magistrado para se manifestar sobre a correta configuração do fato gerador do ISS. E se mesmo assim persistir o equívoco, deve a parte, já em sede de eventual recurso especial, alegar afronta ao art. 535 do CPC, buscando a nulidade do acórdão. Se assim não o fizer, o eventual recurso especial será obstado pela incidência das Súmulas 282 e 356 do STF ou 211 do STJ e, em consequência, pela aplicação do óbice contido na Súmula 7 do STJ (A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial), uma vez que não será possível a análise do conjunto fático-probatório com vistas a identificar onde se deram os atos nucleares do serviços para fins de identificação da localidade de sua ocorrência.

Esclarece-se, no entanto, que referidas considerações aplicam-se apenas para o período de vigência da LC n. 116/2003 – período em que o fato gerador tem relevância -, pois sob a vigência do DL n. 406/68, o que apenas interessa a localidade onde estabelecido o prestador de serviço.

4. Conclusão.

Viu-se, portanto, que para se identificar o ente competente para instituir e cobrar o ISSQN, deve se verificar, primeiro, quando houve a prestação de serviço materializadora da hipótese de incidência desse tributo, se na vigência do Decreto-Lei n. 406/68; ou sob a égide da LC n. 116/2003.

Se ocorrido o fato no período de vigência do DL n. 406/68, a competência será definida pelo local do estabelecimento prestador; se, por outro lado, tiverem ocorridos os fatos sob a égide da LC n. 116/2003, a competência será definida pelo local da ocorrência do fato gerador.

Em linhas gerais, tem-se que a orientação firmada nos REsp 1.060.210SC, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, ficou estabelecida não apenas para os serviços de *leasing*, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS, ressalvadas, é claro, as exceções prevista na legislação de regência supramencionada.

De acordo com o precedente, a orientação agora estabelecida é a seguinte:

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

II. a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora.

Por fim, devem as partes e magistrado, contudo, ficarem atentos para identificar os pontos que realmente interessam para delimitar o fato gerador do ISS, sobretudo os elementos nucleares do serviço tributado, pois são imprescindíveis para a adequada aplicação da orientação jurisprudencial que agora se firma, em especial quando a controvérsia se referir a fatos ocorridos na vigência da LC n. 2003, pois o município onde atos nucleares do serviço tiverem ocorridos é que será competente para instituir e cobrar o ISSQN.