**UNIVERSIDADE DE MOGI DAS CRUZES**

**RODRIGO CARDOSO REYS**

**TRIBUTAÇÃO DO ISSQN NO DILEMA SOBRE O LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E O LOCAL ONDE É DEVIDO O TRIBUTO**

**MOGI DAS CRUZES**

**2018**

**UNIVERSIDADE DE MOGI DAS CRUZES**

**RODRIGO CARDOSO REYS 11142200865**

**TRIBUTAÇÃO DO ISSQN NO DILEMA SOBRE O LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E O LOCAL ONDE É DEVIDO O TRIBUTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade de Mogi das Cruzes – Curso de Direito como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Prof. Orientador Dr. Maico Pinheiro da Silva**

**MOGI DAS CRUZES**

**2018**

**TRIBUTAÇÃO DO ISSQN NO DILEMA SOBRE O LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E O LOCAL ONDE É DEVIDO O TRIBUTO**

REYS, Rodrigo Cardoso[[1]](#footnote-1)

Maico Pinheiro da Silva[[2]](#footnote-2)

**RESUMO:** Estuda-se o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, tributo de competência municipal, que tem fundamento legal no artigo 156 da Constituição Federal do Brasil. A Carta Magna ainda estabelece que cabe a Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios,  regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. O objetivo deste trabalho orientou-se pela análise da regra-matriz de incidência do ISSQN buscando dirimir um dos conflitos mais discutidos no Direito Tributário: o local da prestação de serviço e o local onde é devido o tributo. O método utilizado neste trabalho foi a revisão da doutrina e da legislação sobre o tema assim como de jurisprudências emanadas de tribunais nacionais. Os resultados demonstraram que a orientação exposta pelo STJ é no sentido de que para configuração de estabelecimento prestador e definição do local onde é devido o imposto, é condição obrigatória a existência de unidade econômica minimamente autônoma. Embora muitas vezes o serviço é prestado, em tese, nas dependências do tomador de serviço, na forma estabelecida em contrato, tal local não deve ser considerado como o estabelecimento prestador. **Palavras-chave:** ISSQN; Competência Tributária; Regra Matriz; Estabelecimento Prestador; Bitributação.

**1 INTRODUÇÃO**

O presente trabalho tem o propósito de analisar a regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN buscando dirimir um dos conflitos mais discutidos no Direito Tributário: o local da prestação de serviço e o local onde é devido o tributo quando das prestações de serviços intermunicipais.

A fim de solucionar essa questão, torna-se fundamental compreender melhor a definição normativa adotada pelo legislador federal na expressão “estabelecimento prestador”, contida nos artigos 3º e 4º, ambos da Lei Complementar 116/03.

Ao discorrer acerca do tema escolhido, vale trazer os ensinamentos do professor Hugo de Brito Machado (2017, p. 411),“Na determinação de qual seja o Município competente para a cobrança do ISS é de grande importância sabermos o que se deve entender por estabelecimento prestador do serviço”.

 As normas gerais estabelecidas pela Lei Complementar Federal considera 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 irrelevante para caracterizá-lo as denominações – sede, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre serviços – ISS, surgiu inicialmente com a reforma tributária feita pela Emenda Constitucional 18/1965, substituindo o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal. Na sequência Código Tributário Nacional – Lei nº. 5.172/1966 estabeleceu normas gerais, sendo alteradas com o tempo pela Constituição de 1967, Decreto-Lei nº. 406/68, Lei Complementar nº. 56/87, até chegar ao modelo atual com a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 116/2003.

O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é um dos tributos dentro do Sistema Tributário Nacional, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme dispõe o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal.

Assim, de acordo com a Lei Complementar nº. 116/03 em vigor, pensava-se que o conflito existente sobre o local do estabelecimento prestador tendo como resultado a incidência e o pagamento do tributo finalmente teriam chegado ao fim.

No entanto, o problema ainda persistiu, pois a mencionada lei complementar não definiu de maneira fixa o local a ser recolhido o ISS quando, independe de ter matriz em um Município, o prestador executa os serviços contratados em outro.

Inicialmente, foram elencados os aspectos gerais sobre o Sistema Tributário Nacional, Competências Tributárias, Conceito, Classificação e Função dos Tributos, Obrigação Tributária, e por fim, a fundamentação do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, sua regra matriz de incidência, fato gerador, alíquotas e responsáveis pelo recolhimento do tributo, facilitando o entendimento do percurso de incidência do ISSQN.

Para se chegar a uma conclusão, o presente estudo utilizou como base os princípios constitucionais, a interpretação dada à legislação e principalmente os últimos entendimentos da remansosa jurisprudência dos Tribunais Superiores.

**2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**

A Constituição Federal estabelece os limites de toda legislação, sendo inaceitável apreciar o texto constitucional a partir de normas infraconstitucionais. A tributação é quase incansavelmente regularizada pela Constituição Federal, o que direciona como ponto de partida no estudo de qualquer tributo.

A Constituição mostra em seu plano tributário dois polos opostos. De um lado as competências tributárias e do outro lado entidades políticas, instituindo e exigindo, determinados tributos, ou seja, de um lado o Estado-Tributante e do outro Cidadão- Contribuinte.

No Brasil, em que pese a existência de algumas teorias quanto a classificação dos tributos, o STF adota a teoria da pentapartição, classificando os tributos em cinco espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

O poder tributário é atribuído pela Constituição Federal aos entes federativos para criar o seu próprio tributo. Aquele é indelegável, intransferível e irrenunciável.

O poder tributário pode ser divido entre as diversas pessoas do direito público. Portanto, não se confunde poder tributário com poder de tributar. Um está relacionado com a criação do imposto e o poder de tributar está relacionado aos entes federativos de investir às pessoas de direito público (autarquias, fundações) poder para fiscalizar e arrecadar as contribuições. Esse é o momento da criação do imposto e suas regras, para depois ser cobrado pelas Administrações estatais.

**3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

**3.1 Conceito**

A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária. Com efeito, esse exercício pode ocorrer a qualquer tempo, o que dota a competência tributária de imprescritibilidade.

A Constituição Federal consagrou o Princípio do Federalismo (Artigo 60, §4º, I, da CF/88), delimitando entre as Pessoas Políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) o poder de tributar.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) está prevista nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir, cobrar e fiscalizar tributos. Desse modo, cada entidade impositora está obrigada a comportar -se nos limites da parcela de poder que lhe foi atribuída pela Constituição. A competência tributária é indelegável, intransferível e irrenunciável.

Em outras palavras, mas nesse sentido, AMARO (2008, p. 93) estabelece que:

competência tributária é a aptidão para criar tributos (...) O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

A atribuição constitucional de competência tributária compreende competência legislativa plena (art. 6º do CTN). Observemos o comando normativo:

**Art. 6º** A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

**Parágrafo único.** Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Em suma, é certo de que as competências administrativas (fiscalizar, arrecadar, executar normas, cobrar judicialmente dívidas tributárias) acompanham a competência legislativa para criar tributos. Isso significa que quando a Constituição confere a competência tributária a uma pessoa política (que é a competência legislativa para criar o tributo), automaticamente confere, também, a competência administrativa para exigir aquele tributo.

**3.2 Competência Tributária dos Municípios**

Os Municípios têm competência para instituir impostos, taxas e as contribuições de melhoria, conforme disposto no artigo 156 da Constituição Federal, quais sejam, Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, Imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – ITBI e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, dentro de sua competência privativa, bem como instituir Taxas em razão da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível.

**4 TRIBUTOS**

**4.1 Conceito**

A definição de tributo está disposta no artigo 3º do Código Tributário Nacional ([Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966)](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument): “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Considerando os elementos integrantes dessa definição temos a esclarecer que:

a. **Toda prestação pecuniária.** Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. A pecúnia representa o “dinheiro” ou o “cheque” , não há como admitir, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos de dinheiro;

b. **Compulsória.** A compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento de vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar o tributo nasce independentemente da vontade. Logo, não contratual, não voluntária ou não facultativa;

c. **Em moeda e cujo valor nela se possa exprimir**. A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, em unidade de bens diversos de dinheiro ou em unidade de serviços (“in natura” ou “in labore”).

d. **Que não constitua sanção de ato ilícito.** O tributo distingue-se da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto que a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. È prestação diversa de sanção, tributo não é multa, e multa não é tributo;

e. **Instituída em lei.** Só a lei pode instituir o tributo. Isso decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o artigo 150, I, da Constituição Federal. Tributo é prestação instituída por lei, decorrente do basilar princípio da Legalidade.

f. **Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.** Definido conceitualmente no artigo 142 do Código tributário nacional, a prestação é cobrada mediante lançamento. (Art. 142, CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”)

**4.1 Espécies**

Com a promulgação da Constituição de 1988, o STF firmou orientação de que não são somente três, conforme, artigo 5º do Código Tributário Municipal, mas cinco são as espécies integrantes de tributos no Sistema Tributário Nacional, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições:

**Impostos** é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (Artigo 16, CTN).

**Taxas** são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas (Artigo 77, CTN).

**Contribuições de Melhoria** é cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (Artigo 145, III, CF e 81 e 82, CTN).

**Empréstimos Compulsórios** são tributos instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Cobrado pela União, mediante lei complementar (Artigo 148, I e II, CTN).

**Contribuições** são aquelas instituídas exclusivamente à União para intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (Artigo 149, CF).

**4.3 Função**

A função do tributo será fiscal quando seu propósito é o recolhimento do dinheiro para o Estado. Será extrafiscal quando seu principal objetivo seja regular a balança comercial, além de arrecadar, ou seja, o Estado tem o poder de aumentar e diminuir o valor do Imposto de Importação, por exemplo, tendo como consequência o aumento ou diminuição da importação (SABBAG, 2016, p.113). Será parafiscal quando seu objetivo principal não será o arrecadatório, ou seja, um responsável tem a função de recolher e repassar o tributo às entidades privadas específicas, ou seja, quando paga-se uma conta de luz, uma porcentagem desse valor, tem um imposto por traz, que é transferido para o Estado-membro, na condição de um simples intermediário no processo arrecadatório (SABBAG, 2016, p.734).

**4.4 Obrigação Tributária**

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade a lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em direito tributário denomina-se fato gerador ou fato oponível, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma, ou seja, nascimento de uma obrigação tributária.

Nos termos do artigo 113, do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória.

O objeto da obrigação tributária principal, a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é natureza patrimonial, enquanto que o objeto da obrigação acessória é sempre não patrimonial, como por exemplo prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

**5. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN**

**5.1 Conceito**

O imposto sobre serviço de qualquer natureza ou simplesmente ISS, é um dos tributos de competência Municipal. Nasce a partir da realização de uma prestação de serviço de qualquer natureza, com exceção dos serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que ficam sujeitos ao ICMS (Imposto de Competência Estadual). A função do ISS é fiscal, ou seja, arrecadar dinheiro para o Município.

A Constituição Federal dispõe em seu artigo 146 que cabe a Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. O ISS por sua vez possui suas regras gerais definidas por meio de uma lei complementar federal – 116/2003. Ela é o meio adequado para complementar a ideia constitucional, que por muitas vezes é indefinida e vaga. Entretanto, a lei complementar é limitada pela Constituição Federal, e ultrapassando esse limite, estará sujeito a fiscalização do Poder Judiciário.

Atualmente a Lei Complementar nº. 116/03 faz o papel de complementar algumas lacunas da Constituição Federal, e após seu surgimento, apresentou várias novidades em relação às normas anteriores. Entretanto, vale ressaltar que essa Lei Complementar dá ampla competência aos Municípios para dar atribuições através de uma Lei Municipal.

**5.2 Sujeitos do direito tributário**

A relação jurídica envolve pessoas, que vão fazer parte de cada momento do Direito Tributário. Ou seja, temos pessoa que são obrigadas ao pagamento de tributos e ao cumprimento de deveres (Sujeitos Passivos - Contribuintes e Responsáveis Tributários), e as pessoas que vão fiscalizar (Sujeito Ativos - Entes Políticos).

O sujeito ativo, ou também conhecido como credor, será responsável por cobrar o tributo (Entes Políticos). Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, presentado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valor, a qualquer título de tributos.

O sujeito passivo, conhecido como devedor, será pessoa particular, que terá obrigação de pagar o tributo (Contribuintes e Responsáveis Tributários). Refere-se, pois, ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entres destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a títulos de tributos. Há dois tipos de sujeitos passivos: o Direto (contribuinte) e o Indireto (Responsável).

**Contribuinte** que é a pessoa física ou jurídica que tenham relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (Artigo 121, parágrafo único, I do CTN). Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente.

O **Responsável Tributário** por outro lado, é a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem a sua obrigação decorrente de imposição expressada na lei, Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua reponsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (Artigo 121, parágrafo único, II do CTN). A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

**5.3 Fato gerador**

O fato gerador está descrito na lei Municipal, dentro, evidentemente, do campo Constitucional. Ele nasce através da prestação de serviço, conforme artigo 1º da Lei Complementar nº. 116/03, ainda que esses serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador.

**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.

È a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto da realização da hipótese, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. Caracteriza-se pela concretização da hipótese que, na prática, traduz-se no conceito de fato.

**5.4 Base de cálculo e alíquota**

Conforme disposto no artigo 7º da Lei Complementar nº. 116/03, como regra geral, a base de cálculo do ISS será o preço do serviço estipulado pelo contribuinte.

Já a alíquota, em conjunto com a base de cálculo, determina a quantia que é devida, a título de tributo, do valor total estipulado do serviço prestado. Ela pode aparecer de uma forma fixa ou variável (MACHADO, 2011, p. 136). A fixa o contribuinte vai pagar o tributo através de um valor fixo anual, destinado a determinadas categorias profissionais. A forma variável – “ad valorem”, o contribuinte vai pagar o tributo, de acordo com a alíquota imposta para cada tipo de serviço descrito na lista anexa à Lei Complementar.

**5.5 Local da prestação de serviço versus local onde é devido o ISS**

Após serem definidas algumas ideias iniciais, vale analisar um dos conflitos mais discutidos no Direito Tributário: o local da prestação de serviço e o local onde é devido o tributo.

Como foi explanado, o Município tem competência para instituir, arrecadar e exigir o tributo, atendendo aos critérios decorrentes da hipótese de incidência prenunciada dentro de cada território.

 Ocorre que o ISS tem diversas faces e desentendimentos na hora de lançar o tributo, pois dois entes federativos se impõem como competentes para cobrar esse tributo, fazendo surgir, como consequência, em vista o grande número de Municípios, uma grande polêmica no momento de definir a competência entre os entes federativos.

 A divergência acontece na hora de estabelecer o local do estabelecimento prestador, e tem como consequência a bitributação (cobrança do tributo em dois Municípios). Em vista disso, vários especialistas utilizam como base o critério espacial, que auxilia a definir o local da ocorrência da hipótese de incidência.

 O artigo 3º da LC 116/03 é claro em sua regra: a hipótese de incidência ocorre no local do estabelecimento prestador, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador, salvo em suas exceções. Ou seja, um serviço prestado no Município de São Paulo, onde o prestador desenvolve sua atividade e é considerado o estabelecimento prestador, o ISS será devido em São Paulo. Agora, referente aos incisos do mesmo artigo, se o prestador realizar sua atividade em Mogi das Cruzes, sendo sua atividade relacionada a Construção Civil, ou qualquer atividade listada nos incisos, o ISS será devido em Mogi das Cruzes, local na prestação do serviço, e não em São Paulo, onde é considerado o estabelecimento prestador.

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)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp157.htm#art1)

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;

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;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X –   (VETADO)

XI –   (VETADO)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; [(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp157.htm#art1)

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; [(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp157.htm#art1)

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; [(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp157.htm#art1)

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;   [(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp157.htm#art1)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;  [(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp157.htm#art1)

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. [(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp157.htm#art1)

Analisando o ponto de concordância entre os serviços listados pelo artigo 3º em seus incisos, como responsáveis pelo pagamento do imposto no local da execução, verifica-se que esses serviços, como regra, não podem ser prestados “à distância”, já que exigem que o prestador se desloque até o domicílio do tomador.

A definição para estabelecimento prestador tem vários entendimentos para os especialistas em Direito Tributário. De uma forma sucinta, estabelecimento prestador é considerado onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar o serviço, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional (MACHADO, 2011, p. 409).

Já o artigo 4º da mesma lei complementar, esclarece o que é o estabelecimento prestador, dispondo que será considerado estabelecimento prestador o local onde ocorra a realização da atividade de prestar serviço, podendo ser de forma permanente ou temporária, quando configure unidade econômica ou profissional, não importando se a unidade seja uma filial, sede, posto ou qualquer outra. Ou seja, uma empresa sediada em São Paulo, prestou serviços, não listados nos incisos do artigo 3º, em Mogi das Cruzes, o prestador deverá recolher o imposto no local do estabelecimento prestador, em São Paulo.

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.

Portanto, o objetivo do artigo 3º e 4º da LC 116/03 é estabelecer diretrizes para aqueles serviços que são executados fora do local do estabelecimento da empresa, ou seja, quando um contribuinte presta serviços em Município diverso daquele onde está situado o seu estabelecimento prestador.

**6 DA ANÁLISE DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

Ao estabelecer a sujeição ativa do ISS, a Lei Complementar nº. 116/03, que cuida das regras gerais de tal exação, no “caput” de seu art. 3º, estabeleceu que, como regra, o serviço considera-se executado e o ISS devido no Município em que localizado o estabelecimento prestador e, na sua falta, no domicílio daquele.

Tais normas legais, trazem, ainda, norma de caráter excepcional, qual seja, que somente nos serviços tratados nos seus incisos (I a XXV) é que não observar-se-á a regra acima, sendo devido o ISS nas localidades em que o respectivo inciso indicar.

Portando, conclui-se: Como regra, o ISS é devido no local em que o prestador tem fixado o seu estabelecimento ou domicílio, sendo que é essa a localidade que deve ser considerada como o local da prestação de serviços, e, somente nas exceções contidas nos incisos acima é que não se considerará tal local como o escorreito para efetuar o recolhimento dessa exação.

É tecendo relevantes comentários acerca desse ponto que o ilustre Doutrinador Eduardo Sabbag, na sua obra “Manual de Direito Tributário” (fls. 977, ed. Saraiva, 8ª ed, 2016), sustenta que, pelo artigo 3º da Lei Complementar nº. 116/2003, estabeleceu-se que, como regra, o local devido do ISS é o do estabelecimento e somente nas exceções dos incisos do referido art. É que se considera, para tanto, o efetivo lugar da prestação de serviços:

 “k) local da prestação do serviço e sujeição ativo: segundo o art. 3º, caput, da Lei Complementar n. 116/2003, considera-se devido o imposto no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local da prestação. Dessa forma, a regra é que se recolha o ISS para o município onde se encontra o estabelecimento do prestador de serviço, exceto em casos específicos, em que o recolhimento deve ser feito para o Município do local da prestação de serviço, cuja enumeração segue adiante...”

Na obra “Impostos Municipais ISS – ITBI – IPTU (fls. 188, Ed. Saraiva, 2009), o jurista José Jayme de Macêdo Oliveira também trata do referido assunto, esclarecendo que o art. 3º da Lei Complementar Federal nº. 116/2003 criou verdadeira ficção jurídica, ao determinar que deve ser considerado como sendo o lugar em que se deu a prestação do serviço o local do estabelecimento do prestador, e assim o fez porque tal exação foca no prestador, que é o detentor da capacidade contributiva, sendo que tal técnica está em consonância com a lógica e racionalidade, na medida que, se tal regra não existisse, enfrentar-se-ia grandes dificuldades de recolhimento de ISS em algumas hipóteses, tais como aquela em que o prestador, sediado em um determinado município, executa serviços em vários. Confira-se:

 “decerto, esse comando da lei complementar, criando uma ficção jurídica (pois o serviço pode ser prestado fora do estabelecimento, e nem por isso o local da prestação é considerado como aquele em que ela se efetiva), pretende apoio no fato de que o ISS grava a prestação de serviços com foco no prestador, detentor que é da capacidade contributiva indicada pela remuneração decorrente do serviço prestado, est quod o elemento espacial do fato gerador deve ser o correspondente à localização do estabelecimento realizador do serviço(...)

Outro não é o entedimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

(...)

Ação ordinária. ISSQN. Pretensão da autora em anular o débito decorrente da ausência de recolhimento de ISS, sob a alegação de que prestou serviços em outros Municípios, sendo, portanto, devido o referido tributo no local da prestação de serviço. Descabimento Competência do Município onde se localiza o estabelecimento prestador; ou seja, a sede ou domicilio da empresa, uma vez que os serviços prestados pela ora recorrente não se enquadram nas exceções legais. Precedentes do STJ. Sentença mantida. Recurso desprovido. (Apelação n. 0056560- 96.2009.8.26.0114, Relator(a): Wanderley José Federighi, Comarca: Campinas, Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público, Data do julgamento: 11/09/2014).

Apelação. Ação declaratória de inexistência de relação jurídicotributária c/c repetição de indébito. ISSQN. Serviço de informática. Fato gerador sob a égide da Lei Complementar n. 116/2003. Empresa com sede no município de Itapuí que prestou serviços no município de Santos. Competência para cobrança. Local da sede do estabelecimento prestador. Precedentes do STJ. Sentença mantida. Recurso desprovido. (Apelação n. 0009453-11.2008.8.26.0302, Relator(a): Roberto Martins de Souza, Comarca: Jaú, Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público, Data do julgamento: 27/03/2014).

Em consonância com essas disposições doutrinárias e jurisprudenciais, o STJ, ao tratar do assunto, firmou entendimento jurisprudencial no sentido de que o mero deslocamento de mão de obra e/ou material para determinado Município, com o fim de prestar o serviço em tal local, não dá àquele a condição de titular do respectivo ISS. Para tanto, exige-se que, em tal local, haja uma unidade econômica e/ou profissional. Veja:

Relator Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador T2 – SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 02/06/2015

Data da Publicação/Fonte DJe05/08/2015

Ementa PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ISS. LC 116/2003. SUJEITO ATIVO. EXISTÊNCIA DE UNIDADE PROFISSIONAL NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO CONTRATO. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1.A solução da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2.No julgamento do Resp 1.117.121/SP, submetido ao regime do art. 543C do CPC, o STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 (ARTS. 3º E 4º, nos seguintes termos: 1º) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve 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, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; 2º) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); 3º) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXIII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

3.o simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impões sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo (AgRG no Aresp 299.489/MS. Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

4.Importa para a configuração de estabelecimento prestador (art. 4º da LC 116/2003) a existência de unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

5.In casu, a Corte local asseverou que “é incontroverso nos autos que houve/há unidade profissional estabelecida naquela localidade, no período previsto no contrato nº 8000.0001313.11.2 (fls. 47/76), com o deslocamento de profissionais para qe o serviço de ´organização e tratamento de documentação para o arquivo Técnico e Biblioteca da Refinaria Alberto Pasqualini – REFAP S.A´ fosse devidamente prestado”, razão pela qual compete ao Município de Canoas/RS a cobrança do ISS. Rever esse entendimento do Tribunal a quo requer inevitavelmente o revolvimento fático-probatório, procedimento velado pela Súmula 7/STJ.

6.Os precedentes apontados pela agravante (AgRg no Resp 1.298.917/MG e AgRg no Resp 299.489/MG) não podem ser levados em consideração pois em ambos os casos foi asseverado que inexistia estabelecimento /unidade autônoma na municipalidade onde o serviço foi prestado, ou seja, não guardam similitude fática com o caso dos autos.

7.Agravo Regimental não provido.” (g. n.) (AgRg no Resp 1498822/MG agravo regimental no recurso especial 2014/0306850-0).

Logo, levando-se em conta as regras retro mencionadas, conclui-se que, com o surgimento da Lei Complementar 116/03, o STJ, que antes considerava apenas a incidência do ISS no local onde o serviço foi prestado, hoje reavaliou sua posição avaliando o artigo 3º e 4º da lei.

Alguns acórdãos do Supremo Tribunal tem sido um exercício lingüístico para interpretar a Lei Complementar, tentando explicar ao contribuinte o porquê o imposto é devido no estabelecimento prestador.

Em termos práticos, imagina-se um profissional que se desloque o Município A até Município B, para, neste município, consertar máquinas de uma industria nele localizada. O serviço prestadado corresponte ao item 14.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº. 116/2003 (*Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto - exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS*). Segundo o entendimento firmado pela doutrina e jurisprudência, a atividade do exemplo não figura no elenco de exceções do artigo 3º da Lei Complementrar em estudo, o que sugere a aplicação do disposto no seu caput, i.e., que o imposto deve ser recolhido ao Município A, local onde o contribuinte possui seu estabelecimento prestador ou domicílio tributário. Uma vez que nas dependências no tomador de serviço, não configurou-se a existência de uma unidade autônoma do prestador de serviço, houve apenas o simples deslocamento da mão de obra.

Ao analisar sobre o assunto no geral, o STJ, antes de proferir sua decisão, verifica onde ocorreu o fato gerador do serviço prestado. A regra é clara, é devido no estabelecimento prestador, ou no domicilio do prestador.

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo deste trabalho é de análisar a regra-matriz de incidência do ISSQN buscando dirimir um dos conflitos mais discutidos no Direito Tributário: o local da prestação de serviço e o local onde é devido o tributo, diante da análise dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar Federal n. 116/2003.

Entende-se que esses objetivos foram atingidos na medida em que foi trazido á baila o entendimento da doutrina e jurisprudência no sentido de que a Lei Complementar n. 116/2003 é clara ao estabeler que, regra geral, os serviços devem ser considerados no estabelecimento prestador, trazendo o artigo 3º um rol exaustivo de exceções para que o tributo seja considerado devido no local da prestação. Sendo que o estabelecimento prestador deve ser entendido como o local em que o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, compreendendo, nessa definição, o complexo de coisas que venham a configurar o núcleo habitual do exercício da atividade, pressupondo gerência e administração mínimas e que sejam aptas à atividade econômica de prestar serviços ou, na existência de local com tais especificações, o domicílio do prestador.

Por sua vez, o artigo 4º traz a definição do que vem a ser estabelecimento prestador, de forma que se o estabelecimento não preencher tais requisitos deverá ser desconsiderado, aplicando a regra geral do domicílio prestador.

Desta forma, por todo exposto, segundo a remansosa jurisprudência, para definição de estabelecimento prestador é condição obrigatória existência de unidade econômica minimamente autônoma. Inexistindo estabelecimento/unidade autônoma nas diversas municipalidades em que os serviços são prestados (mediante deslocamento de recursos humanos e materiais), o ISS é devido ao Município do estabelecimento prestador.

**REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Portal do Planalto – Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 25 de fevereiro de 2018.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº. 116, de 31 de julho de 2003. Portal do Planalto – Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 25 de fevereiro de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Resp 2014/0306850-0, da 2º Turma do Superior Tribunal de Justiça. Relator.: Herman Benjamin. Brasília, SP, 02 de junho de 2015.CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2017.

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. **Impostos Municipais - ISS – ITBI - IPTU**. 2ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2016.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação. Ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária com repetição de indébito nº. 0009453-11-2008.8.26.0302, da 18º Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Relator.: Roberto Martins de Souza. São Paulo, SP, 27 de março de 2014.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Ação Ordinária. Apelação. nº. 0056560-996.2009.8.26.0114, da 18º Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Relator.: Wanderley José Federighi. São Paulo, SP, 11 de setembro de 2014.

1. Bacharelando do Curso de Direito da Universidade de Mogi das Cruzes, SP – rcreys@gmail.com [↑](#footnote-ref-1)
2. Professor Orientador: Maico Pinheiro da Silva [↑](#footnote-ref-2)