

UMA BREVE ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

Eriberto Cordeiro Amaral¹
Carla Cibele Amaral Cordeiro²
Roseane Cristina Serpa³

Direito



RESUMO

O aspecto espacial do fato gerador do ISS tem uma grande relevância na solução dos conflitos existentes entre os municípios envolvidos, pois é comum os casos em que mais de ente se apresenta como sujeito ativo da relação tributária e isso se dá pelas brechas deixadas na lei que rege a matéria. O artigo 3º da lei complementar número 116/2003 disciplina a questão, mas dá margem a interpretações dispares e por diversas vezes o Superior Tribunal de Justiça e até mesmo o Supremo foram acionados para dirimir tal celeuma. Esse artigo visa lançar luz no tema e tentar de alguma forma esclarecer de quem é a competência para tributar o ISS, se o município do prestador do serviço, ou onde ele é executado.

PALAVRAS CHAVE

Lei complementar 116/2003. Competência tributante. Local prestação de serviço.

ABSTRACT

The spatial aspect of the *ISS* (tax/tribute charged in service) generating fact has a great relevance in the solution of the existing conflicts between the municipalities involved, since it is common the cases in which more is present as active subject of the tax relation and this is due to the loopholes left in the law that rules matter. Article 3 of supplementary law number 116/2003 disciplines the issue, but gives scope for disparate interpretations and on several occasions the Superior Court of Justice and even the Supreme Court were called upon to resolve such a stir. This article aims to shed light on the topic and try to somehow clarify who is competent to tax the *ISS*, whether the municipality of the service provider, or where it is run.

KEYWORDS

Complementary Law 116/2003. Tributant Competence. Local Service Provision.

1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Inicialmente é importante esclarecer que o Imposto Sobre Serviços (ISS) na verdade é previsto no texto constitucional com outra denominação: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). No entanto, acabou sofrendo, na prática, tal abreviação.

O ISS é um imposto de competência tipicamente Municipal, mas o Distrito Federal também pode exercer tal competência, em razão de acumular o poder de instituir impostos Estaduais e Municipais.

Embora seja denominado de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não são todos os serviços que são objeto de alcance do ISS, pois somente haverá incidência se a prestação de serviços constar da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

E não é só isso. Também é importante frisar que (MARTINS; SCARDOELLI, p. 106):

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, na verdade, incide sobre serviços de qualquer natureza, mas, desde que preenchidas duas condições que se depreendem do artigo 156, inciso III, da CF: O serviço não pode estar compreendido no artigo 155, inciso II, da CF, isto é, não pode ser serviço de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal, que ficam sujeitos à incidência do ICMS; O serviço deve ser definido em lei complementar, vigorando, atualmente, a Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003.

Também é importante frisar que o Contribuinte direto do ISS é o prestador do serviço, muito embora quem assume toda carga tributária é o tomador do serviço. Logo, se trata de uma hipótese de imposto indireto.

2 GUERRA FISCAL ENTRE OS MUNICÍPIOS E O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO ISS

O Brasil é um país continental e com 5.570 municípios¹, todos com competência ativa para instituir e cobrar ISS, fica evidente que várias controvérsias estariam presentes, principalmente com relação ao aspecto especial do fato gerador de tal tributo.

Ricardo Alexandre também deixa aparente que a questão da Competência Espacial do ISS pode influir na Guerra Fiscal entre municípios (2014, p. 644):

No que se refere ao ISS, a Constituição Federal estipulou, principalmente a partir da Emenda Constitucional 37/2002, regras que permitem ao Congresso Nacional restringir a autonomia municipal no exercício da competência relativa ao tributo, dificultando a deflagração de guerra fiscal. [...] A maneira mais comum como se dava a guerra fiscal do ISS era os Municípios estipularem alíquotas irrisória para o tributo, atraindo empresas para os respectivos territórios, uma vez que a competência para a cobrança era, em regra, do Município em que estava domiciliado o prestador do serviço.

É bem verdade que a limitação ao poder de livremente fixar as alíquotas reduziu os efeitos danosos da guerra fiscal entre os municípios, mas ainda não era suficiente para evitá-la.

A única possibilidade de aniquilar por completo essa disputa entre os municípios seria a criação de uma norma que pudesse vincular o ISS ao Município do prestador do serviço.

Como bem explanou Sabbag (2015, p. 100):

A legislação tributária está submetida ao princípio da territorialidade. Logo, a legislação tributária vale, em princípio, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Entretanto, a norma pode, excepcionalmente, atingir contribuintes para além do campo territorial.

Nota-se que, de forma excepcional, as normas do ISS podem atingir contribuintes que estão em outro território.

3 VISÃO LEGAL DO ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO ISS

Antes de abordar o tema, é preciso fixar o conceito do aspecto espacial.

Caparroz (2017, p. 454) conceituou o critério especial do tributo como sendo aquele que: "indica a dimensão territorial em que ocorre a conduta (local), circuns-

¹ <http://cgp.cfa.org.br/ibge-divulga-as-estimativas-populacionais-dos-municipios-em-2016/>

tância essencial para a verificação da competência tributária e da jurisdição. O critério espacial relaciona-se, portanto, à ideia de territorialidade”.

É bom ressaltar que o ISS já era previsto antes da CF/88 e tinha como legislação básica o Decreto Lei no 406/68, que tratava das normas gerais do ISS e que após a entrada em vigor da nova ordem constitucional foi recepcionado e teve sua eficácia reconhecida como sendo lei complementar.

O art. 12 do Decreto Lei nº 406/68 previa que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o sujeito ativo de tal imposto era o do local do estabelecimento prestador. Essa opção legislativa favorecia os grandes centros econômicos e financeiros do Brasil, onde estão instalados os estabelecimentos dos maiores prestadores de serviços do país, causando enormes prejuízos aos demais municípios.

Já era possível, analisando a antiga tormentosa redação do artigo 12 do DL 406/68, verificar a existência de graves problemas em face da fixação da competência ativa para tributação do ISS.

Com o objetivo de elidir as controvérsias acerca do Município competente para exigir o ISS, surgiu a LC nº 116/2003, como bem esclareceu Leandro Paulsen (2014, p. 328-329):

O art. 3º da LC 116/03 dispõe no sentido de que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador, como regra geral, salvo exceções que estabelece. Trata-se de matéria infraconstitucional. O STJ chegou a afirmar que o ISS seria recolhido no local da efetiva prestação do serviço, sendo que o Município competente para exigir o imposto seria aquele do local onde fossem efetivamente prestados os serviços. Mais recentemente, contudo, reafirmou o texto da lei complementar em favor da competência do Município da sede do estabelecimento, retomando o entendimento de que o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador, viabilizando-se o recolhimento do tributo no local da prestação apenas quando ali existir unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador.

Também é importante frisar que a Lei Complementar nº 157/2016, que deu nova redação ao artigo 3º da LC nº 116/03, trouxe pequenas mudanças no rol dos locais onde se considera prestado o serviço para ser cobrado tal imposto. A antiga previsão mencionava os incisos I a XXII e na nova redação foi até o inciso XXV. Além disso, a referida norma fez mudanças simples no texto dos incisos XII, XVI e XIX.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO ISS

As questões conflituosas com relação ao sujeito ativo do ISS ocorrem quando o contribuinte está estabelecido em determinado município e presta serviços em ou-

tra base territorial. A questão que chega aos Tribunais para serem dirimidas se refere a definição de qual Município será competente para cobrar o ISS, se aquele onde o prestador está estabelecido ou onde o serviço foi executado.

Paulsen e Melo questão (2014, p. 359-360) apontavam que caberia ao Supremo Tribunal Federal (STF) dirimir a:

A pluralidade de estabelecimentos onde são realizadas as prestações dos serviços, a diversidade de etapas pertinentes a essas atividades, ou até mesmo a sua execução sem a participação de estabelecimento, é que torna difícil precisar o sujeito ativo (Município credor do ISS) (...) resta ao STF firmar a diretriz jurisprudencial definitiva.

Ocorre que o STF abordou o tema, concluindo tratar-se de questão infraconstitucional, deixando a cargo do Superior Tribunal de Justiça a solução da citada celeuma. Vejamos os seguintes precedentes do STF²:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAÇÃO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO OU DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR DO SERVIÇO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, não há repercussão constitucional imediata da controvérsia sobre a definição do sujeito ativo competente para cobrança do ISS, e, portanto, não há repercussão geral da discussão concernente à referida matéria. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 855448 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 02/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-034 DIVULG 23-02-2016 PUBLIC 24-02-2016) (Destaque nosso).

Depois de anos de incerteza, mesmo após a edição da LC 116/03, a jurisprudência ainda trazia insegurança quanto ao aspecto espacial do fato gerador do ISS, até que o STJ sedimentou seu entendimento, como se pode extrair do recentíssimo precedente:

[...] TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. [...] COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA. FATO GERADOR. MUNICÍPIO EM QUE O SERVIÇO É EFETIVAMENTE PRESTADO. [...] 2. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973, fixou o entendimento de que a competência tributária ativa para a cobrança do ISSQN,

² <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10329394>

no sistema da Lei Complementar 116/2003, recai, em regra, sobre o Município em que é efetivamente realizado o serviço, e não sobre aquele em que formalmente estabelecida a sede da prestadora, ocorrendo o inverso na vigência do Decreto-Lei 406/1968. 3. No julgamento do mencionado Recurso Especial, foram estabelecidas as seguintes premissas: a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/1968, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); e b) o sujeito ativo da relação tributária, a partir da LC 116/2003, é o Município 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. 4. A nova orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, mas também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS. [...]. (AgInt no AREsp 912.524/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2017, DJe 18/04/2017).

A partir da decisão proferida no REsp 1.060.210/SC, que foi julgado seguindo o rito dos Recursos Repetitivos e que agora tem Força Vinculativa, ante a nova previsão dos Artigos 926 e 927 do CPC, e reiterada no julgado supracitado, restou pacificado que o contribuinte passou a ter, finalmente, uma jurisprudência segura e compatível com a lei complementar que regia a matéria.

De fato, sob a ótica dessa jurisprudência e da lei complementar vigente (LC 116), o ISS deve, em regra, ser recolhido no local da efetiva prestação dos serviços.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Lançadas tais assertivas, é fácil concluir que após a edição da LC 116/2003 e julgamento do REsp 1.060.210/SC, o aspecto espacial do fato gerador agora não comporta novas discussões.

Ao contrário do que ocorria na época da vigência do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, ou seja, até o ano de 2003, antes da entrada em vigor da Lei Complementar 116/2003, que tinha como regra o local do estabelecimento prestador, agora o sujeito ativo do ISS é aquele onde, em regra, o serviço é prestado.

E outra solução não poderia ter sido tomada, pois não é possível tolerar que uma empresa que tenha sede em um único Município, mas que preste serviços em todo o território nacional, recolha todo o ISS nesse Município, possibilitando, inclusive, maior facilidade de fraude e sonegação fiscal, além de, literalmente, ser um ato tendente a atribuir extraterritorialidade a um ente que não tem.

Diante do exposto, fica evidente que a definição do sujeito ativo do ISS, que em regra é o do local da efetiva prestação dos serviços, traz segurança jurídica ao sujeito passivo da obrigação tributária, ao contribuinte, de modo que ele não terá dúvidas na

hora de recolher o ISS e também terá embasamento para evitar eventuais cobranças em duplicidade, além de evitar guerra fiscal e lesão aos interesses financeiros e econômicos dos pequenos e médios Municípios.

6. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8.ed. São Paulo: Método, 2014.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário**. Coleção esquematizado. Pedro Lenza (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2017.

MARTINS, Alan; SCARDOELLI, Dimas Yamada. **Direito tributário**. V.1. Salvador: Juspodivm, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 3.ed. São Paulo: Método, 2015.

Data do recebimento: 20 de abril de 2018

Data da avaliação: 6 de junho de 2018

Data de aceite: 11 de junho de 2018

1 Mestrando pela UNIFG; Pós-Graduado em Direito Público Material pela Universidade Gama Filho e em Penal e Processo Penal pela Faculdade Maurício de Nassau/Escola Superior de Magistratura de Pernambuco; Professor de Direito Tributário, Direito Penal e Prática Jurídica na Faculdade Integrada de Pernambuco – FACIPE; Assessor de magistrado (TJPE). E-mail: eribertocordeiro@yahoo.com.br

2 Bacharelanda em Direito pela Faculdade Integrada de Pernambuco – FACIPE; Técnica Judiciária e Chefe de Secretaria (TJPE). E-mail: carlacibele28@yahoo.com.br

3 Bacharela em Direito pela AESO; Pós-graduanda em Direito; Técnica Judiciária (TJPE). E-mail: rosa_serpa@hotmail.com

