

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ
XXXI CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO CURITIBA**

CAROLINE IZABELLE BRENNY

**O ESTABELECIMENTO PRESTADOR COMO CRITÉRIO ESPACIAL DA
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

**CURITIBA
2014**

CAROLINE IZABELLE BRENNY

**O ESTABELECIMENTO PRESTADOR COMO CRITÉRIO ESPACIAL DA
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

Monografia apresentada como requisito avaliativo parcial para a conclusão do Curso de Pós Graduação em Direito Aplicado, ofertado pela Escola da Magistratura do Paraná, núcleo de Curitiba.

Orientador: Professor Murilo Gasparini Moreno

**CURITIBA
2014**

CAROLINE IZABELLE BRENNY

**O ESTABELECIMENTO PRESTADOR COMO CRITÉRIO ESPACIAL DA
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

Monografia aprovada como requisito avaliativo parcial para a conclusão do Curso de Pós Graduação em Direito Aplicado, ofertado pela Escola da Magistratura do Paraná, núcleo de Curitiba, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Orientador:

Professor Murilo Gasparini Moreno

Professor Membro da Banca

Professor Membro da Banca

Curitiba, de

2014.

“A feição característica de todo povo livre é o direito de tributar a si mesmo.”

Rui Barbosa

SUMÁRIO

RESUMO	06
1 INTRODUÇÃO	07
2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	09
3 A GUERRA FISCAL	12
4 O CONCEITO DE SERVIÇOS PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	15
5 O CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	18
5.1 O ESTABELECIMENTO PRESTADOR E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO COMO CRITÉRIOS ESPACIAIS.....	19
5.2 O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.....	25
5.3 O CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NOS SERVIÇOS DE <i>LEASING</i>	27
6 CONFLITOS NA AFERIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	34
CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS	44

RESUMO

A presente monografia sustenta-se nas considerações acerca do critério espacial da incidência do imposto sobre serviços (ISS), abarcando alguns de seus elementos, como o estabelecimento prestador e o local da prestação do serviço. O cerne centra-se na verificação de qual destes dois elementos seria o mais preciso para se trazer segurança jurídica aos atuantes, estudiosos e àqueles que se submetem às normas tributárias federais e municipais. Assim, ao longo do texto, caracteriza-se o que são serviços, quais serviços são tributáveis a título de ISS, a guerra fiscal decorrente da imprecisão da aplicação dos dois critérios espaciais, o que a doutrina e a jurisprudência entendem a título de estabelecimento prestador e a breve exposição do entendimento atual acerca dos casos de *leasing*. Por fim, em análise não exaustiva, elencam-se alguns conflitos casuísticos decorrentes da análise jurisprudencial do critério espacial do ISS.

Palavras-chave: imposto sobre serviços (ISS); critério espacial; estabelecimento prestador; local da prestação do serviço; guerra fiscal.

1 INTRODUÇÃO

O fato de, atualmente, trabalhar como Auditora Fiscal de Tributos Municipais perante a Prefeitura Municipal de Curitiba, estado do Paraná, fez com que um novo leque de interesses e assuntos se abrisse à volta da autora do presente trabalho: o direito tributário.

A aplicação e interpretação do direito constitucional tributário e, mais especificamente, do direito tributário, nesse ínterim considerando, também, as inúmeras leis federais e municipais que regulam a atividade exercida, faz parte inafastável do dia-a-dia.

Lotada no Departamento de Rendas Mobiliárias (cujas sigla é FRM), a atividade da autora do presente trabalho é permeada pela aplicação da Lei Complementar Federal n. 116/2003 e pela Lei Complementar Municipal n. 40/2001, que regulam, ambas, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Ora, em sede de aferição de critério espacial de incidência, nenhum outro imposto consegue suscitar tantas dúvidas quanto o ISS, especialmente para a autora do presente trabalho, que trabalha com o imposto diuturnamente e recebe revisões fiscais de empresas sediadas em Curitiba, mas que prestam os mais diversos tipos de serviços em Curitiba e tantos outros municípios no Brasil e também em localidades no exterior.

Pois bem.

Como deve agir o fisco municipal, a Procuradoria Fiscal Municipal, qual orientação deve ser dada ao contribuinte quando emite nota fiscal para tomador localizado em outro município, a respeito do recolhimento do ISS? Onde, afinal, o imposto deve ser recolhido? Pode este serviço ser tributado no município de Curitiba? Existe esta possibilidade sempre? Ou somente em determinados casos? O fato de exigir a tributação ou simplesmente tributar o prestador de serviços de Curitiba que prestou serviços em outro município induz ou incita a guerra fiscal? Como sanar as dúvidas a respeito do local onde deve incidir o ISS?

Não visando exaurir os questionamentos colocados, mas — muito menos — visando apenas clarear o entendimento, é que segue o presente trabalho no que diz respeito à caracterização do critério espacial do ISS, olhos postos na doutrina e na jurisprudência.

Assim, primeiramente, busca a autora definir o imposto previsto constitucionalmente, imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), com resgate histórico e legal.

Por conseguinte, delineado o tema tratado, busca-se verificar se o imposto suscita guerra fiscal e o por quê desta ocorrência.

A fim de orientar o leitor, faz-se conceituação do que são, afinal, “serviços”, e para quais deles incidirá o ISS.

Em capítulo próprio, expõe-se a problemática da construção e da caracterização do critério espacial do ISS, tendo de um lado, o local da prestação do serviço e, do outro, o estabelecimento prestador, para o qual se faz, também, uma conceituação do que seja, porquanto este é o critério geral definido pela legislação. Segue-se no mesmo capítulo, uma breve análise de como a jurisprudência operacionalizou e definiu o critério espacial da incidência do ISS para os casos de *leasing*.

Elencam-se, a seguir, julgados do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná e também julgado do primeiro grau de jurisdição do Judiciário paranaense acerca do critério espacial da incidência do ISS.

Por derradeiro, alinham-se as conclusões cuja finalidade precípua é incitar ainda mais o debate, ao revés de tentar solucioná-lo.

2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

No Brasil, constitucionalmente, o primeiro vislumbre de tributação municipal sobre serviços se deu com a Constituição de 1934, com o denominado “imposto sobre diversões públicas” (art. 13, §2º, III), mantido na Constituição de 1937 (art. 28, III).

Em seguida, com a Constituição de 1946, além do já instituído imposto sobre diversões públicas (art. 29, IV), de competência municipal, passa também para a competência dos municípios o “imposto de indústrias e profissões” (art. 29, III), que antes pertencia aos estados.

Entretanto, com a roupagem atualmente conhecida, o ISS — então chamado IMS (imposto municipal sobre serviços) — apareceu pela primeira vez com a Emenda Constitucional n. 18/65, que alterou o sistema tributário vigente na Constituição Brasileira de 1946, por meio da seguinte disposição legal:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.¹

Conforme se verifica, o parágrafo único do art. 15 remetia à criação de Lei Complementar que viesse a distinguir o ISS do ICM (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores, art. 12), haja vista que o ISS seria, à época, um imposto residual, ou seja, aquelas atividades que não estivessem na competência da União e dos Estados-membros, seriam de competência dos Municípios.

Já no ano seguinte houve ainda maior regulamentação da matéria tributária com a edição da Lei n. 5.172/66, o Código Tributário Nacional (recebido com *status* de lei complementar, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, RTJ 105/194), que dispunha acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza entre os artigos 71 e 73, listando quatro e depois, com nova redação, seis itens

¹ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 5.

considerados serviços para os quais haveria incidência do ISS (Código Tributário Nacional, art. 71, §1º — Ato Complementar n. 27/66 — e art. 71, §1º, com redação dada pelo Ato Complementar n. 34/67), nada dispondo, contudo, em relação ao local onde o imposto seria devido.

A Constituição do Brasil de 1967 não inovou ao descrever o imposto sobre serviços, mas, em relação à Constituição anterior, deixou de determinar que lei complementar o distinguisse na comparação com o ICM, exigindo, apenas, que os serviços para os quais incidisse o ISS fossem definidos diretamente em lei complementar (art. 25, II)², em atenção a uma vertente do princípio da legalidade, qual seja, o princípio da tipicidade tributária.³

O Decreto-lei n. 406/68 (editado com fundamento no Ato Institucional n. 5, e recebido com *status* de lei complementar, conforme entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 76.723, j. 31-10-74, DJU 29-11-74, p. 8.995) atendeu à determinação da Constituição de 1967 e estabeleceu uma relação de vinte e nove itens para os quais incidiria o ISS, aumentada para sessenta e sete itens com a Lei n. 7.192/84 e, posteriormente, para cem itens com o advento da Lei Complementar n. 56/87.

Finalmente, com a promulgação da Constituição de 1988, o ISS de competência municipal foi elencado no art. 156, III:

Constituição da República Federativa do Brasil

Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

III- serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Em que pese eventual inexatidão na redação do mencionado inciso, não se trata, desta vez, de competência residual do município, mas sim uma exceção que permite sejam elencados, através de lei complementar, serviços para os quais

² MARTINS, op. cit., p. 9.

³ “A tipicidade tributária é o princípio que determina que a lei seja rigorosa na descrição de todos os elementos essenciais do tributo”. Há ainda debates doutrinários acerca da tipicidade tributária ser considerada fechada/cerrada ou aberta, entendendo-se que essa permite que haja adaptação à mutante realidade, enquanto que aquela proibiria a utilização de quaisquer conceitos jurídicos indeterminados. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. **Revista de Direito Processual Geral**. Disponível em <download.rj.gov.br/documentos/.../Revista51Doutrina_pg_106a121.pdf> Acesso em 31 março 2014.

incidirá o imposto municipal, desde que não sejam serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (Constituição, art. 155).

Por derradeiro, a lei complementar que define os serviços de qualquer natureza tributáveis através do ISS, nos termos do supracitado art. 156 da Constituição, é a Lei Complementar n. 116/2003, por meio de seu anexo, com 40 itens, desmembrados em subitens.

3 A GUERRA FISCAL

A chamada guerra fiscal nada mais é do que um jogo de ações e reações travado entre governos municipais — competência analisada no presente trabalho — com o intuito de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios, em troca de benesses tributárias cujas consequências vão além da quantidade de empregos e desenvolvimento local que serão gerados, envolvendo diretamente o desenvolvimento da nação e o bem-estar da população, com o agravamento de desigualdades regionais.⁴

A partir do momento em que alguns dos entes federados, municípios, no caso, praticam renúncia fiscal, ou seja, oferecem incentivos tributários para a instalação de empresas em seus territórios, outros entes também passam a fazê-lo e, a partir de então, com a similitude da questão tributária, esta passa a ser irrelevante para determinar o local de instalação do ente privado, buscando, este, outros fatores capazes de influenciar seu empreendimento, como infraestrutura, oferta de mão de obra qualificada e proximidade com o mercado consumidor.

A guerra fiscal desenvolve-se à margem da coordenação e regulação entre os entes federados.

Em sede de ISS, vislumbra-se a guerra fiscal nas hipóteses em que municípios periféricos às grandes cidades se empenham em atrair empresas prestadoras de serviços para seus territórios em troca de alíquotas menores, como no seguinte caso — evidentemente, um caso de fraude — ocorrido na região metropolitana de Curitiba, estado do Paraná:

Um prédio comercial de quatro andares e 15 salas, situado ao lado da prefeitura de Mandirituba, na região metropolitana de Curitiba (RMC), é um símbolo da guerra fiscal entre os municípios pela receita do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Para efeitos fiscais, o número 26 da Rua Augusto Dissenha abriga, em apenas 15 salas, um próspero centro de negócios, com mais de 200 empresas como madeireiras, agências de turismo, consultorias, escritórios de contabilidade, editoras, produtoras de vídeo, assessorias em comércio exterior e empreiteiras. Na prática,

⁴ GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto Sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos municípios. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi. (Coord.) **ISS Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 93.

entretanto, apenas uma autoescola, um consultório de dentista e algumas outras poucas atividades comerciais funcionam normalmente no prédio, enquanto as outras salas permanecem fechadas durante o horário comercial. Essa situação é resultado da proliferação de empresas e prestadores de serviços que transferem suas sedes fiscais da capital — onde a alíquota média do ISS é de 5% — para municípios vizinhos que praticam o índice mínimo permitido de 2%, utilizando-se de endereços de fachada, enquanto suas atividades permanecem sendo executadas em Curitiba.⁵

Ocorre que tal medida não traz ganhos, haja vista que, em regra, não há qualquer investimento nesta nova localidade, havendo somente a instalação de “escritórios virtuais”⁶, caracterizando fraude e simulação.

Pode-se dizer que tal guerra fiscal também se originou da imprecisão da caracterização, pelo Decreto-lei n. 406/68, do aspecto espacial do ISS, na medida em que este considerava — conforme se verá mais adiante — como regra geral que o ISS seria devido no local “do estabelecimento prestador” (Decreto-lei n. 406/68, art. 12, alínea *a*), com poucas exceções para caracterizar o “local da prestação” como determinante (Decreto-lei n. 406/68, art. 12, alíneas *b* e *c*), o que propiciou a exploração, pelas empresas, de paraísos fiscais, com alíquotas mais atrativas para sediar um estabelecimento fictício.⁷

Em outras palavras: o Decreto-lei n. 406/68 — talvez até porque à época, os serviços não eram tão complexos como são hoje — elencou apenas duas hipóteses nas quais o critério espacial para a determinação do local de incidência tributária do ISS seria diferente do “estabelecimento prestador”, somente “no caso de construção civil”, para o qual o ISS deveria ser recolhido no local da prestação do serviço (Decreto-lei n. 406/68, art. 12, alínea *b*) e “no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa”, qual seja, “exploração de rodovia mediante cobrança de preço

⁵ GAZETA DO POVO. **Municípios travam verdadeira guerra fiscal com alíquota do ISS**. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?id=1043372>> Acesso em 8 abril 2014.

⁶ “Entende-se por ‘escritório virtual’ o local alugado por uma empresa e administrado por terceiros, para o fim específico de fixar o seu domicílio tributário em determinada municipalidade. A ideia é se ‘estabelecer’ no município em que o ISS é menos gravoso. [...] Assim, a empresa que na verdade tem o seu estabelecimento prestador em outro município, fixa a sua sede na cidade que admite tal procedimento, beneficiando-se de alíquotas extremamente baixas e demais benefícios fiscais.” MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria, prática e questões polêmicas**. 3. ed. Bauru: Edipro, 2003, p. 57.

⁷ PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 124.

dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros [...]”, para os quais o ISS deveria ser recolhido no município “em cujo território haja parcela da estrada explorada” (Decreto-lei n. 406/68, art. 12, alínea c).

A Lei Complementar n. 116/2003, ao elencar como exceção vinte hipóteses nas quais o ISS será devido no local da execução do serviço (vide incisos I a XXII, com veto aos incisos X e XI), tenta corrigir e amenizar a guerra fiscal entre os municípios.

4 O CONCEITO DE SERVIÇOS PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

A Constituição, o Código Tributário Nacional, a Lei Complementar n. 116/2003 e, especificamente no caso do município de Curitiba, tampouco a Lei Complementar Municipal n. 40/2001, não conceituam o que sejam “serviços” para o fim de delimitar a abrangência do vocábulo para fins de tributação de imposto sobre serviços, motivo pelo qual se recorre aos dicionários, à doutrina e à jurisprudência.

Antes, porém, mister salientar que, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional,

a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Entende-se, assim, que serviço “é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho”⁸ e “é o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”.⁹

A expressão “serviço” diz respeito a um trabalho ou uma atividade passível de mensuração econômica “que uma pessoa ou sociedade empresária presta à outra, tomadora de seus serviços”.¹⁰

O âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza (art. 156, inciso III), enquanto obrigação de “fazer”, correspondente a uma prestação, e não obrigação de “dar”.¹¹

Esse entendimento advém do fato de que, “diferentemente dos bens materiais, os serviços são consumidos no momento em que são produzidos”, ou seja, consubstanciam-se em artigos que se consomem com a própria execução do

⁸ **Dicionário Houaiss**. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2.559.

⁹ **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 311.

¹⁰ MARIN, Jeferson Dytz; LUNELLI, Carlos Alberto. **ISS – aspectos controversos e a tributação dos serviços bancários**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 37.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 412.

serviço, durante o tempo de sua execução, como, por exemplo, o atendimento do psicólogo (item 4.16 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003) ou uma aula de graduação (item 8.01 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003), não se verificando, pois, a produção de um objeto material, tangível, ao final da prestação.¹²

Ressalte-se que há diferenciação entre “serviço” e “prestação de serviço”, pois, enquanto aquele constitui uma atividade — como, por exemplo, consultoria, análise de sistemas, assistência técnica —, este a instrumentaliza, permitindo seu exercício, sendo então, deste modo, passível de tributação.¹³

A propósito, Sérgio Pinto Martins elucida que

a expressão “imposto sobre serviços de qualquer natureza” é uma denominação de imposto com sentido essencialmente econômico. [...] Conforme se constata, serviço é bem imaterial na etapa da circulação econômica. É um bem intangível, incorpóreo. Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço).¹⁴

No mesmo sentido, é a lição de José Eduardo Soares de Mello, para o qual

o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’.¹⁵

Note-se que o ISS incide sobre o processo, o ato de prestar o serviço, não importando a relação jurídica que o fundamenta, o resultado do serviço prestado e tampouco o local onde estabelecido o beneficiário (usuário) do serviço.¹⁶

De fato, não é todo e qualquer serviço que se subsumirá à incidência do ISS, mas sim a “prestação de esforço (físico-intelectual), produtor de utilidade (material

¹² MARIN; LUNELLI, op. cit. p. 38.

¹³ BUENO, Rudson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 51.

¹⁴ MARTINS, op. cit., p. 17 e 27.

¹⁵ José Eduardo Soares Mello *apud* MASINA, Gustavo. **ISSQN: Regra de competência e conflitos tributários**. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/32501/000782984.pdf?sequence=1>>. Acesso em 2 maio 2013.

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.211.219-SP, 2ª Turma. Rel. Min. Og Fernandes. Julg. em 24/4/2014, DJ de 20/5/2014.

ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob o regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia”.¹⁷

A prestação de serviço tributável a título de ISS é, então, o resultado do esforço humano “prestado em regime de direito privado a terceiros, em caráter oneroso, e que este serviço esteja previsto na lista da lei complementar”, ou, em outras palavras, somente serão tributados a título de ISS as prestações de serviços que constarem da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.¹⁸

¹⁷ Marçal Justen Filho *apud* PIVA, op. cit., p. 98.

¹⁸ BUENO, op. cit., p. 70.

5 O CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O conflito entre municípios que tentam exercer sua competência tributária sobre a prestação de um mesmo serviço é amplo, isto porque, possuindo a mesma competência tributária fornecida pela Constituição, julgam-se titulares para o exercício da tributação sobre aquela mesma materialidade, dando azo à guerra fiscal.¹⁹

Neste ínterim, o aspecto espacial de um tributo é a indicação de “circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible”.²⁰

Assim, como regra geral, o aspecto espacial corresponde ao lugar onde ocorre seu fato gerador, que, por sua vez, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (Código Tributário Nacional, art. 114), indicando as “notas do local em que o evento deve ocorrer para ensejar a constituição do fato jurídico tributário”²¹ ou “o local no qual a ocorrência da materialidade é relevante”²².

No caso do imposto sobre serviços, o aspecto espacial delimita a competência do município que poderá cobrá-lo nos estritos limites de seu território.²³

O aspecto espacial desse imposto comporta duas vertentes. Uma, genérica, que se confunde com o próprio âmbito de validade da Lei o qual não pode ser ampliado por iniciativa do legislador municipal, embora possa ser reduzido. A segunda, específica, diz respeito ao compromisso que a lei estabelece entre o fato imponible e uma determinada circunstância de lugar.²⁴

¹⁹ PIVA, op. cit., p. 89.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 104.

²¹ CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. Ainda a questão do município competente para cobrar o imposto sobre serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar essa questão?. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi. (Coord.) **ISS Pelos Conselheiros Julgadores**. Op. cit., p. 75.

²² PIVA, op. cit., p. 102.

²³ FONSECA, Ruth Maria Guerreiro da; BASSOLI, Marlene Kempfer. A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista de Direito Público**. v. 2, n. 3, p. 47-64, set/dez 2007. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11363/10172>>. Acesso em 14 abril 2014.

²⁴ Aires Barreto *apud* FONSECA; BASSOLI, op. cit.

Assim, quando a Lei Complementar n. 116/2003 menciona estabelecimento prestador, domicílio do prestador, sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato (arts. 3º e 4º) e, até mesmo, as exceções a esta regra, como nas hipóteses em que o ISS é devido no local onde efetivamente o serviço foi realizado (incisos I a XXII do art. 3º), está definindo o aspecto espacial do ISS, amparado pelo art. 156, inciso III, parte final, da Constituição, que concede à lei complementar esta prerrogativa (a propósito, ressalte-se novamente a disposição do art. 114 do Código Tributário Nacional).

Logo,

no caso do ISS, além de definir (conceituar, obedecidos os parâmetros constitucionais) os serviços a ele subsumíveis, a lei complementar tem a missão relevante de estabelecer critérios para a determinação do aspecto espacial do ISS, conduzindo ao discernimento do sujeito ativo no plano concreto, visando evitar conflitos de competência entre os diferentes Municípios.²⁵

Não é o que acontece, porém.

É cada vez mais comum a situação em que os municípios se julgam competentes para atingir e tributar os serviços prestados nos limites territoriais de outro, o que, segundo juristas como Aires Fernandino Barreto seria uma ofensa ao art. 152 da Constituição²⁶.

5.1 O ESTABELECIMENTO PRESTADOR E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO COMO CRITÉRIOS ESPACIAIS

No Decreto-lei n. 406/1968 vislumbrou-se a primeira nuance de previsão legal de diferenciação entre “estabelecimento prestador” e “local de prestação do serviço” para efeito de recolhimento do imposto, conforme se observa no art. 12:

²⁵ BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Alguns limites constitucionais do critério espacial. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, n. 208, janeiro 2013, p. 9.

²⁶ Constituição da República Federativa do Brasil, art. 152: É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- 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.

Esta regra geral vislumbrada na precitada alínea a do art. 12 do Decreto-lei n. 406/1968 determinava o município competente para exigir o cumprimento da obrigação tributária quando a prestação de serviços não fosse efetuada no mesmo local do estabelecimento prestador.

Explica-se: se o serviço fosse prestado em Curitiba, município no qual existe o estabelecimento prestador, não haveria dúvida de que o ISS seria devido naquela capital. Contudo, se o serviço fosse prestado em Almirante Tamandaré, enquanto que o estabelecimento prestador estivesse em Curitiba, a regra geral previa que o ISS deveria ser recolhido para o município da localidade do estabelecimento prestador, ou seja, Curitiba.

Em sede jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça manteve, durante certo tempo, entendimento que o município no qual tivesse havido a prestação do serviço é que seria competente para a cobrança do ISS, considerando, então, irrelevante o local do estabelecimento prestador, o que findava por declarar implicitamente a inconstitucionalidade do art. 12 do Decreto-lei n. 406/68.²⁷

Assim,

o município competente para a cobrança do ISSQN é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele município o poder de tributar o serviço ocorrido em seu território.²⁸

Importante ressaltar que essa jurisprudência se firmou a partir da análise de casos de fraude e simulação, isto é, nos casos em que as empresas possuíam escritórios virtuais em determinados municípios, buscando benefícios fiscais com

²⁷ MACHADO, op. cit., p. 409.

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 115.279-RJ, 2ª Turma. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Julg. em 6/4/1999, DJ de 1/7/1999.

menores alíquotas de ISS, enquanto, na prática, toda a sua prestação de serviços estava concentrada em municípios diversos do seu estabelecimento.²⁹

No mesmo entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, festejados doutrinadores nacionais — Marcelo Caron Baptista, Betina Treiger Grupenmacher, Marçal Justen Filho, Aires Fernandino Barreto, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza — findaram por eleger, então, como critério espacial, regra geral, para a incidência do ISS o local da prestação do serviço, independentemente do tipo de serviço, argumentando que se considera “ocorrida a hipótese de incidência tributária no local da efetiva prestação, independentemente de onde estiver estabelecido o prestador”, sendo este o único critério possível que se extrairia, ainda que implicitamente, da Constituição, não podendo ser modificado no plano infraconstitucional, ainda que por lei complementar, pois,

se o arquetipo do tributo é a prestação de serviço, o critério espacial é o local em que se efetua a prestação do serviço. A descrição em lei do fato “prestar serviços” só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro limitador do território do Município respectivo ou do Distrito Federal.³⁰

No mesmo sentido,

se o serviço é prestado no Município ‘A’, nele é que deverá ser tributado pelo ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado no Município ‘B’. Do contrário, estaríamos admitindo que a lei do Município ‘B’ pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre o fato ocorrido no território do município onde ela não pode ter voga.³¹

Com efeito, Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto defendem que o critério espacial do ISS pode ser implicitamente extraído da Constituição, motivo pelo qual o aspecto espacial se reduziria, somente, ao local onde o serviço é prestado.³²

²⁹ PIVA, op. cit., p. 116.

³⁰ PIVA, op. cit., p. 135.

³¹ Roque Antonio Carrazza *apud* BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 520.

³² BAPTISTA, op. cit., p. 525.

O critério em razão do local da prestação, porém, quando utilizado de maneira exclusiva, aumenta a insegurança jurídica e o conflito intermunicipal, isto porque não adianta somente instituir o tributo e elencar seu critério espacial sem que se possa instrumentalizar a sua cobrança, ou seja, garantir a exequibilidade e a operacionalização da lei, pelo poder Executivo.

Neste sentido, o princípio da praticabilidade permite a efetividade da norma tributária, especialmente quando utilizado e considerado para definir os elementos estruturais da obrigação tributária, “assim, nós podemos ter o princípio da praticabilidade no que tange à definição da hipótese, como na definição dos elementos que integram a própria aplicação da regra”.³³

Desta forma, a Lei Complementar n. 116/2003 prestigiou — e tornou regra — o critério de definição da incidência do ISS como o local do domicílio do prestador (*lex domicilii*).

Também a jurisprudência, primeiramente com o julgamento do Recurso Especial n. 1.117.121, do Superior Tribunal de Justiça — que, em que pese versar sobre uma exceção ao local da incidência tributária, acolhendo-a, fez uma importante e clara diferenciação entre os critérios espaciais do ISS —, por conseguinte, com o Recurso Especial n. 1.160.253, também do Superior Tribunal de Justiça, reforçou o entendimento do estabelecimento prestador como a efetiva regra geral, e critério espacial, para fins de incidência do ISS:

A situação em apreço envolve, mais uma vez, a discussão em torno do Município competente para a cobrança do ISS.

O Decreto-lei 406/68 havia estipulado, como regra geral, que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse estabelecimento, o do domicílio do prestador.

Interpretando essa previsão normativa, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a exação tributária incide no local onde efetivamente foi prestado o serviço. Esse posicionamento foi manifestado com o objetivo maior de se evitar a “guerra fiscal” entre os Municípios, sendo uma resposta aos contribuintes que se instalavam apenas formalmente em determinada localidade com a finalidade de se beneficiar com menores alíquotas tributárias.

³³ MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição...). **Revista Internacional de Direito Tributário**. Associação Brasileira de Direito Tributário, vol. 1, n. 2, jul/dez 2004.

Nesses julgados, o STJ adotou a tese de que a lei municipal apenas pode ser aplicada nos limites territoriais do respectivo ente da federação, sujeitando-se ao princípio da territorialidade. Dessa feita, admitir a extraterritorialidade da norma municipal feriria o pacto federativo.

Aderiu-se, também, à corrente doutrinária a qual defende que a Constituição Federal, ao prever a hipótese de incidência do ISS como a atividade de “prestar serviço”, reconheceu implicitamente que o tributo apenas pode ser cobrado no local em que concretizado o fato gerador.

Todavia, não é tão simples fixar como critério delimitador da competência tributária a localidade onde o serviço é desempenhado, pois nem sempre a obrigação de fazer se resume a um único ato, havendo situações nas quais a atividade é fracionada em várias etapas executadas em lugares diversos.

Por outro lado, a Constituição, a meu ver, não previu com rigidez que o ISS apenas poderia ser cobrado pelo Município situado no local em que efetivamente foi realizado o serviço. Da análise das demais normas constitucionais aplicáveis à espécie, observa-se justamente a possibilidade de a Lei Complementar estabelecer as normas gerais sobre direito tributário e disciplinar os conflitos em matéria tributária. [...]

Logo, entendo que a legislação complementar recebeu autorização da Carta Magna para regulamentar, em caráter geral, o aspecto espacial do ISS.

Nesse contexto, editou-se a Lei Complementar 116/03, que revogou o diploma normativo anterior, trouxe maiores detalhes sobre a regra geral de incidência do ISS e ampliou o rol de exceções àquela regra. [...]

Como se observa, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial de pessoa jurídica.

Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

Saliente-se que “o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei” e, no caso específico do ISS, a Constituição (art. 156, inciso III e §3º, incisos I, II e III) permite que lei complementar (no caso, a Lei Complementar n. 116/2003) eleja o critério do estabelecimento do prestador como “um dos critérios espaciais possíveis para que seja instaurada a relação obrigacional

tributária”, a fim de minimizar os conflitos para a atividade de tributação dos municípios.³⁴

Nem se alegue, pois, ofensa ao princípio da territorialidade, na medida em que se trata, apenas, de

se instituir, em caráter legislativo, um parâmetro de densificação desse primado, permitindo sua aplicação de forma uniforme, na medida em que se dá relevo à importância do estabelecimento — e não a outros fatores envolvidos na prestação de serviços — quando da identificação do local em que se realizou determinado serviço.³⁵

Verifica-se, então, que a regra do estabelecimento prestador prestigia o princípio da territorialidade ao abarcar a unidade econômica ou profissional do prestador, onde, então, o ISS será devido, de acordo com a regra do art. 3º, *caput*, da Lei Complementar n. 116/2003.

Assim, a eleição de um critério espacial, dentre “estabelecimento prestador” e “local da prestação do serviço”, pelo legislador complementar ocorreu na tentativa de fornecer maior segurança para o exercício da competência pelos municípios, sujeitos ativos da obrigação tributária (Código Tributário Nacional, art. 119), cediço que

para a gama de serviços em que não é possível indicar, com precisão, o local da prestação de serviços, entendemos perfeitamente válida a eleição do legislador federal, ao indicar a regra segundo a qual a competência para a cobrança do ISSQN seria a do município em que o prestador de serviços está estabelecido, como no caso, por exemplo, da prestação de serviços de entrega de encomendas.³⁶

Logo, para que haja subsunção à, agora, regra geral — de que o ISS será devido no local do estabelecimento prestador —, é necessário que este local forneça elementos necessários, contribuindo de forma direta e decisiva para a execução do serviço, para, ao fim, consumir-se o fato jurídico tributário de prestação de serviço.

³⁴ PIVA, op. cit., p. 131.

³⁵ McNAUGHTON, Charles William. Conflitos de competência de ISSQN no espaço e o julgador administrativo. In: MACEDO; DACOMO, op. cit., p. 122.

³⁶ Susy Gomes Hoffmann *apud* PIVA, op. cit., p. 149.

É dizer: “sem os subsídios desse estabelecimento não há execução de serviço, logo, não há que se cogitar em fato juridicamente relevante para a tributação do ISS”.³⁷

5.2 O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Tendo em vista, uma vez mais, a disposição do art. 110 do Código Tributário Nacional, entende-se por 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”, nos exatos termos da disposição do art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003.

Para Aires Fernandino Barreto,

estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação de serviços. O porte do estabelecimento, o modo pelo qual se desenvolve a prestação, a dimensão dos poderes administrativos, a existência de subordinação a outro de maior relevo, fatores irrelevantes para caracterizar um estabelecimento, também o são para a tipificação de estabelecimento prestador. Em outras palavras, configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se tratar de matriz, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie).³⁸

Por sua vez, para Misabel Abreu Machado Derzi,

estabelecimento prestador do serviço é o conjunto complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício de atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, a matriz, a filial, sucursal ou

³⁷ BUENO, op. cit., p. 79.

³⁸ Aires Fernandino Barreto *apud* PIVA, op. cit., p. 126.

agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica — assim entendido aquele do estabelecimento prestador do serviço — atrairá a incidência da norma municipal respectiva.³⁹

Já Marçal Justen Filho, calcado no direito empresarial, conceitua estabelecimento prestador como

a unidade através da qual se desenvolve uma atividade apta a configurar um fato imponible. Unidade, no caso, significa a universalidade de fato, o conjunto de bens corpóreos e incorpóreos, organizados por um sujeito para a consecução de seu objeto.⁴⁰

Assim:

Estabelecimento vem a ser o local fixo, onde a pessoa exerce sua atividade ou administra seus negócios. Manifesta-se através da loja, do armazém, do escritório, do hospital, da oficina, da agência, do consultório, etc. não vem ao caso, a hipótese do estabelecimento ser a matriz, a filial ou sede da empresa. O essencial é que a empresa tenha seu estabelecimento prestador. [...]

Nada impede que o contribuinte tenha vários estabelecimentos. Assim, qualquer estabelecimento do contribuinte poderá determinar o local de incidência do ISS, pouco valendo a importância do estabelecimento (sede, matriz, filial, sucursal ou agência), ou o local onde esteja centralizada a escrita. O essencial é que referido estabelecimento seja o “prestador” do serviço e não outro. É o estabelecimento prestador do serviço que indicará o local a ser levado em conta para a incidência do ISS. Pode a empresa ter diversos estabelecimentos e nenhum deles ser o “estabelecimento prestador”.

Assim, o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, seja o escritório do advogado, o atelier do alfaiate, a casa lotérica, o consultório médico ou dentário, a oficina do protético, o hospital, a tinturaria, a escola, o armazém geral, a imobiliária etc.⁴¹

³⁹ Misabel Abreu Machado Derzi *apud* PIVA, op. cit., p. 126.

⁴⁰ Marçal Justen Filho *apud* PIVA, op. cit., p. 126.

⁴¹ GONÇALVES, Alexandre T. N. P.; FARIA, Renato Vilela; SILVA, Fabiano Marcos da. Serviços de engenharia prestados sob a modalidade de sociedades uniprofissionais. In: MACEDO; DACOMO, op. cit., 2012, p. 51.

Firmadas estas premissas, evidente que o conceito do que seja estabelecimento prestador não determina grandes controvérsias. O que as faz emergir é a análise do caso concreto, que, com suas nuances, impõe ao jurista a valoração adjunta de elementos probatórios, conforme se verá no capítulo seguinte.

5.3 O CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NOS SERVIÇOS DE LEASING

No que se refere às operações de *leasing*⁴², o recente entendimento firmado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a partir do *leading case* Recurso Especial n. 1.060.210-SC, 1ª Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho — julgado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil⁴³ —, é de que o ISS será devido no município onde sediado o estabelecimento prestador na medida em

⁴² A modalidade de *leasing* financeiro é aquela em que “a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato. No *leasing* financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha função de locadora, urge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 547.245-SC. Tribunal Pleno. Rel. Min. Eros Grau. Julg. em 02/12/2009, DJ de 05/03/2010.

⁴³ Código de Processo Civil, art. 543-C: Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. §1º. Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. §2º. Não adotada a providência descrita no §1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. §3º. O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia. §4º. O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia. §5º. Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no §4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias. §6º. Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus. §7º. Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: I- terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou II- serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. §8º. Na hipótese prevista no inciso II do §7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. §9º. O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo.

que é este o local onde são tomadas as decisões nucleares no que se refere ao serviço prestado.

Assim,

as grandes empresas de créditos do País e os bancos estão sediados em grande 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.⁴⁴

Contudo, reconhece o Ministro Relator do caso que tal entendimento — de que o ISS será devido no município onde sediado o estabelecimento prestador — é perverso porquanto esvazia a receita de municípios limítrofes, descapitalizando-os, haja vista ser notório que os grandes centros financeiros estão localizados também em grandes cidades.

Porém, o Ministro Relator mantém seu entendimento calcado na opção legislativa pela segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária (o contribuinte — Código Tributário Nacional, art. 121, parágrafo único, inciso I), evitando cobranças em duplicidade e, até mesmo, as fraudes consubstanciadas nos já mencionados escritórios virtuais.

Assim, justifica citando o jurista Humberto Ávila:

Os atos principais, assim entendidos aqueles que viabilizam o arrendamento mercantil, são praticados na sede: a formação do fundo, a análise do crédito, a elaboração do contrato e a liberação do veículo são feitos na sede. É na sede que é concretizado o arrendamento mercantil. Os atos, praticados fora do local da sede, são meros atos de conclusão de algo concebido no local da sede da arrendadora: preenchimento da ficha cadastral pelo interessado, envio de documentos e assinatura e remessa do instrumento contratual. Todos esses atos, embora praticados fora do local da sede da arrendadora, são atos de mera confirmação da atividade desenvolvida pelo estabelecimento prestador.

Cada um deles consubstancia uma atividade-meio para a concretização do arrendamento mercantil, sem autonomia própria [...]

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210-SC, 1a Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ de 05/03/2013.

A captação de recursos financeiros, o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise do crédito, a proposta das condições contratuais, a aprovação do crédito, a formalização do contrato, a conferência e o cadastro dos documentos, a remessa e a devolução do instrumento contratual, a guarda e o arquivamento dos documentos, o pagamento do veículo, a emissão do carnê de pagamento e a autorização de liberação do veículo são realizados na sede da arrendadora.

O local da assinatura é irrelevante.

Mesmo que se atribua alguma relevância aos atos praticados fora do local do estabelecimento prestador, ainda assim eles não podem ser qualificados como serviços tributáveis pelo imposto sobre serviços: o preenchimento de ficha cadastral, a assinatura e o envio de documento não são fatos geradores de imposto. [...] O fato de o contrato ter sido assinado num local não impede que os supostos serviços sejam prestados noutra localidade. O mesmo ocorre com o usuário: o fato de ele estar num município não quer dizer que as obrigações de fazer não sejam realizadas noutra.⁴⁵

Logo, conclui o Ministro Relator, que, competente para a cobrança de ISS sobre operações de *leasing* é o município do local onde sediado o estabelecimento prestador, 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”.⁴⁶

Estas são, portanto, as atividades nucleares da prestação de serviços.

As atividades-meio, por sua vez, não possuem conteúdo econômico autônomo, isto porque tampouco a atividade é remunerada de forma autônoma pelo tomador, conforme ensinam Tasi Meng Hung e Luciano Chahin Maragno:

A atividade-meio surge quando a concretização do objeto contratado demanda o percurso por várias etapas de processamento. Trata-se de uma etapa intermediária na produção do serviço, necessária para se chegar ao fim, porém é irrelevante para fins de ISS por não revestir elementos que a caracterize como uma atividade autônoma. Isto porque, em face do núcleo do objeto contratado, muitas vezes essas atividades-meio não revestem

⁴⁵ Humberto Ávila *apud* BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210-SC, 1ª Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ de 05/03/2013.

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210-SC, 1ª Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ de 05/03/2013.

conteúdo econômico de relevância jurídica, ou são desenvolvidas pelo prestador em seu próprio benefício e não do contratante.⁴⁷

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná segue o mesmo entendimento assentado pelo Superior Tribunal de Justiça, inclusive com a mudança de posicionamento de alguns Desembargadores:

Em que pese entendimento anteriormente manifestado por este relator, no sentido de considerar competente para a cobrança do Imposto sobre Serviços o Município em que foi efetivamente firmado o contrato de leasing entre as partes, em observância ao item 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2006, que reconhece a incidência de ISS sobre operações de arrendamento mercantil (leasing), conjugado com o art. 4º da mesma lei, que traz o abrangente conceito de estabelecimento, se faz imperiosa a mudança de posicionamento quanto ao tema em razão do acórdão do Superior Tribunal de Justiça supra referido, submetido ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil.⁴⁸

O Primeiro Grau do Judiciário paranaense também segue o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça:

2. Da competência para a cobrança do tributo

Alegou o autor a incompetência do Município de Fazenda Rio Grande/PR para a arrecadação do ISS, tendo em vista que as etapas que denotam a efetiva prestação de serviços nos contratos de arrendamento mercantil são praticadas em Brasília, ou seja, na sede da arrendadora.

Socorre razão ao autor.

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp 1.060.210-SC), decidiu que o sujeito ativo do imposto sobre serviços incidente sobre operações de arrendamento mercantil é o município da sede do estabelecimento prestador. [...]

Portanto, pacificou-se o entendimento de que o arrendamento mercantil/leasing se perfaz com o financiamento, que por sua vez se dá no

⁴⁷ Tassi Meng Hung e Luciano Chahin Maragno *apud* LOPES FILHO, Juraci Mourão. O critério espacial do ISS incidente sobre a coleta, o tratamento e a destinação de lixo. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, op. cit., p. 66.

⁴⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação Cível n. 1211024-2-Umuarama, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Silvio Dias, DJ de 10/06/2014.

estabelecimento da instituição financeira, onde se realizam a aprovação do crédito, elaboração do contrato, cobrança das parcelas, dentre outros. [...]

Logo, ante a nova interpretação conferida pelo STJ, fixando a competência do município sede do estabelecimento prestador do serviço para a cobrança do ISS, é medida que se impõe a declaração da incompetência do Município de Fazenda Rio Grande para cobrança do referido tributo.

Pelas razões acima expostas, é de se reconhecer a nulidade do auto de infração, ficando prejudicadas as demais questões relativas à base de cálculo e à multa.

Isto posto, JULGO PROCEDENTE o pedido inicial, para o fim de declarar a nulidade do auto de infração n. 164/2011, diante da falta de competência do Município de Fazenda Rio Grande/PR para exigir o ISS — Imposto sobre Serviços — sobre as operações de arrendamento mercantil praticadas pelo autor.⁴⁹

É dizer: o contrato de *leasing* é ato complexo, tornando-se, portanto, dentro de um conjunto de fatores, irrelevante perquirir o local onde o cliente foi angariado, onde o contrato foi assinado ou onde o bem foi entregue, se estes não se derem no mesmo local onde existe unidade econômica ou profissional da arrendadora, permanente ou temporária (art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003).

A propósito:

Resta definido que o município competente para a cobrança do ISSQN em casos de arrendamento mercantil é o local onde haja 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, inexistindo qualquer ofensa ao princípio da territorialidade.⁵⁰

Volta-se, aí, então àquela caracterização inicial trazida pelo presente trabalho, no que se refere à definição de “estabelecimento prestador”, ou seja: o local do estabelecimento prestador não se confunde, necessariamente, com a sede do contribuinte, podendo ser caracterizado, inclusive, como o local temporário onde é

⁴⁹ BRASIL. Vara Cível e Vara da Fazenda Pública da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba. Foro Regional de Fazenda Rio Grande, Paraná. 1ª Seção Judiciária. Juiz de Direito Murilo Gasparini Moreno.

⁵⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação Cível n. 1205034-1-Umuarama, 3ª Câmara Cível, Rel. Des. Vicente Del Prete Misurelli, DJ de 12/05/2014.

desenvolvida a atividade de prestar serviços, desde que com estrutura suficiente à realização daquele serviço.

De qualquer sorte, ao final, o ISS acaba por ser devido e recolhido pelo local do estabelecimento prestador, consubstanciado nas próprias sedes das arrendadoras, isto porque não há possibilidade, tampouco provas suficientes, para se aferir se há unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios e autonomia suficientes à concessão e aprovação do financiamento, núcleo da operação de *leasing* financeiro e o fato gerador do tributo nas localidades onde assinados os contratos.

Neste sentido:

No caso dos autos, conforme constam dos documentos que foram anexados com a petição inicial, o Banco Itauleasing S/A., desenvolve suas atividades operacionais referentes aos contratos de arrendamento mercantil no Município de Poá/SP. Observa-se, inclusive, que na certidão de dívida ativa o Município de Santa Terezinha de Itaipu indicou como endereço do banco o Município de Poá/SP. [...] Ademais, vê-se de alguns contratos que foram juntados nos autos que o banco arrendante tem endereço no Município de Poá/SP.

Necessário observar ainda que, na impugnação aos embargos à execução, o Município de Santa Terezinha de Itaipu afirmou ser competente para a cobrança do ISS porque naquele local o contrato gerou efeitos, portanto o fato gerador considera-se ali ocorrido. [...]

Da certidão de dívida ativa afere-se que o lançamento foi efetuado apenas com base em informações prestadas pelo Detran/PR. Nesse sentido, o Município de Santa Terezinha de Itaipu não logrou infirmar a prova produzida pelo Banco Itauleasing, que demonstrou ter unidade operacional dessa modalidade de contrato no Município de Poá/SP (CPC, art. 333, inc. II). [...]

Nestes termos, declara-se a ilegitimidade ativa tributária do Município de Santa Terezinha de Itaipu para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil indicadas na certidão de dívida ativa n. 16/2011 em desfavor de banco Itauleasing S/A.⁵¹

Conclui-se, pois, que, para fins de praticabilidade tributária, nos casos de *leasing*, a jurisprudência têm determinado que o critério espacial a ser aplicado para

⁵¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Embargos Infringentes n. 1047302-0/01-Foz do Iguaçu, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Lauro Laertes de Oliveira, DJ de 20/05/2014.

a incidência do ISS será o estabelecimento prestador, consubstanciado na sede (principal) das arrendadoras.

6 CONFLITOS NA AFERIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

É evidente, conforme já apontado alhures, que certos serviços suscitam conflitos entre dois ou mais municípios, que se julgam competentes para a cobrança do ISS.

Um dos casos mais polêmicos é o de determinados serviços cujo processamento “se dá fora do estabelecimento prestador e, na maioria das vezes, no local onde se encontra o tomador”⁵²:

Nessa modalidade, dependendo das circunstâncias, o local onde se efetiva o aspecto material da hipótese de incidência tributária do ISS (local da execução do serviço) nem sempre coincide com o local onde se situa o estabelecimento prestador (aspecto espacial da hipótese legal designado para ocorrência da prestação de serviço, ou melhor, do fato jurídico tributário).⁵³

A propósito,

Imaginemos um advogado, estabelecido em Município A, que imprime (na impressora da sala da OAB) e protocola recurso em Município B, relativo a cliente situado em Município C, onde foi celebrado o contrato de prestação de serviços advocatícios.

Muito bem, pelos possíveis critérios que verificamos, esse advogado poderia recolher o ISSQN no Município A, por ser lá o local em que minutou, intelectualmente, o recurso. [...]

Por outro lado, na medida em que firmou o contrato no Município C, bem poderia a referida municipalidade [...] sustentar que o contrato de prestação de serviços foi celebrado em seu território, razão pela qual o imposto seria lá devido.

A Municipalidade B, por sua vez, poderia fundamentar que o término da prestação de serviços — que se deu com o protocolo do recurso — foi efetivado em seu território, razão pela qual [...] o imposto seria a ela devido.

⁵² BUENO, op. cit., p. 83.

⁵³ BUENO, op. cit., p. 83.

Além disso, a própria impressão do recurso — vide exemplo dos formulários personalizados — também justificaria a cobrança.⁵⁴

Do exemplo supra, não se pode olvidar a disposição do art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003, que leva à conclusão de que o Município A seria o competente para exigir o tributo, haja vista que aquele município proporcionou a facilitação da produção intelectual, caracterizando-se, assim, propriamente como o estabelecimento prestador.⁵⁵

Não se pode concluir, todavia, de antemão, que as exceções elencadas nos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003 infrinjam o princípio da territorialidade, mormente porque não são incompatíveis com a Constituição e foram assim desenhadas para evitar demasiada rigidez do critério legal — regra geral — eleito — ou seja, de que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador.

Tais alternativas e exceções legais definidas pelo art. 3º, incisos I a XXII, da Lei Complementar n. 116/2003 visam evitar a guerra fiscal entre municípios, impedindo que contribuintes se instalem apenas formalmente em localidade na qual o ISS seja irrisório, conforme já citado em capítulo precedente.⁵⁶

Por saber que certos serviços prestados *in locu*, por suas inerentes características, são potencialmente geradores de conflitos entre municípios (entre aquele onde está localizado o estabelecimento prestador e aquele onde o serviço é efetivamente prestado), é que se criou na lei aquelas exceções — incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003 —, determinando que, para serviços especificados, o ISS seria, então, devido no local da efetiva prestação do serviço.⁵⁷

Ocorre que, ainda com a ressalva de exceções pela Lei Complementar n. 116/2003, também as atividades elencadas nos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003 podem gerar situações conflituosas, na medida em que

⁵⁴ McNAUGHTON, Charles William. Conflitos de competência de ISSQN no espaço e o julgador administrativo. In: MACEDO; DACOMO, op. cit., p. 123.

⁵⁵ McNAUGHTON, op. cit., p. 123.

⁵⁶ MIGALHAS. **Cobrança de ISS ocorre no local onde o serviço foi prestado**. Disponível em <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI115908,101048-STJ+Cobranca+de+ISS+ocorre+no+local+onde+o+servico+foi+prestado>>. Acesso em 2 maio 2013.

⁵⁷ MELLO. Linneu de Albuquerque. **O aspecto espacial do ISS na LC n. 116/2003**. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=QK9wQNNNoFeQC&oi=fnd&pg=PA53&dq=iss+local+presta%C3%A7%C3%A3o+servi%C3%A7o&ots=JiaOMnz_4C&sig=6GUFOOhx9DjPFpAiNSet1gcX5i4#v=onepage&q=iss%20local%20presta%C3%A7%C3%A3o%20servi%C3%A7o&f=false> . Acesso em 6 maio 2013.

o direito tributário e a legislação federal não foram capazes de prever todas as situações que podem se desenvolver nas atividades humanas.

De fato,

há um sem-número de prestadores de serviço (pessoas físicas e jurídicas) estabelecidos ou domiciliados em um Município, que prestam serviço em outro. Isto enseja a legítima questão: quem pode tributar tais prestações? O Município em que estas se dão ou aquele em que estabelecido ou domiciliado o prestador?⁵⁸

Uma das situações conflituosas se originou justamente do desenvolvimento de novas tecnologias, como por exemplo, a existência da *internet*, permitindo que serviços sejam prestados *on-line*, de forma virtual, como, por exemplo, a educação à distância, deixando margem para dúvidas de onde seria devido o ISS sobre esta prestação de serviço: se no local de onde a aula é transmitida ou no local onde ela é assistida.

A resolução desta dúvida acaba por tangenciar a dúvida inicial, voltando-se à caracterização do estabelecimento prestador, a fim de verificar seus aspectos e possibilidade de adequação à regra geral, motivo pelo qual se analisa a existência de máquinas no local onde o serviço é prestado, para caracterizar uma unidade econômica ou profissional, nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003.⁵⁹

Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.⁶⁰

Com efeito, em que pese alguns itens da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 preverem expressamente que o ISS será devido calcado na regra geral (local do estabelecimento prestador, art. 3º, *caput*) — como é o caso do item 14.01 (lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto,

⁵⁸ Aires Barreto *apud* PIVA, op. cit., p. 89

⁵⁹ BUENO, op. cit., p. 79.

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210-SC, 1a Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ de 05/03/2013.

restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto [...] —, o fato de providenciar, ainda que temporariamente, a instalação de estrutura física em outro município, transmutará este em “estabelecimento prestador” para fins de recolhimento do ISS.

É dizer,

se a prestadora de serviço tem sua sede administrativa em determinado município e necessita providenciar a instalação de estrutura física em outro município, este será o local onde a atividade será desenvolvida e onde o imposto será devido.⁶¹

Assim:

[...] tenho que para fim de definição do local onde estabelecido o prestador de serviço, deve-se levar em conta a natureza da operação. Se a prestadora de serviço tem sua sede administrativa em determinado município e necessita providenciar a instalação de estrutura física em outro município, este será o local onde a atividade será desenvolvida e onde o imposto será devido.

No presente caso, conforme contrato juntado pela autora às fls. 23/32, verifico que a consignante foi contratada para prestar serviços de supervisão de manutenção de equipamento na sede da contratante pelo período de 12 meses. Prevê ainda o referido contrato, entre outras obrigações, que a contratada deve manter equipe no local do trabalho, durante horário administrativo, por cinco dias da semana, para exercer o serviço contratado.

Ante o exposto, não me restam dúvidas de que foi criada uma unidade profissional específica para a prestação de serviço no município de Rio Acima/MG o que atrai a competência deste município para a cobrança do ISS em questão.⁶²

Fato é que, no caso supra citado, se o prestador, ao longo de 12 meses, manteve uma estrutura física em local diverso de seu estabelecimento prestador

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial n. 413.578-MG, 2a Turma. Rel. Min. Herman Benjamin. Julg. em 10/12/2013, DJ de 06/03/2014.

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial n. 413.578-MG, 2a Turma. Rel. Min. Herman Benjamin. Julg. em 10/12/2013, DJ de 06/03/2014.

(aquele considerado na regra geral), este apenas deixou de se subsumir ao *caput* do art. 3º para as definições previstas no art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003, na medida em que “considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo [...] temporário, e que configure unidade [...] profissional”.

Neste mesmo encaixo,

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 [...] é quem terá competência para instituir e cobrar o ISS.⁶³

Não obstante, ainda existem serviços que geram dúvidas quanto ao seu enquadramento nos itens da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e, por consequência, também acabam influenciando no local onde o imposto será devido.

Assim:

Determinado contribuinte estabelecido em certo Município é contratado para praticar serviços em imóvel — um teatro — localizado em outra Municipalidade. Os serviços consistem na restauração de partes do teto desse imóvel — partes, estas, dotadas de elevado valor histórico e artístico. No caso em tela, a dúvida emergente seria no sentido de enquadrar a atividade como reparação de bens — tal como previsto no item 14.01 da lista de serviços [14.01- lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.211.219-SP, 2ª Turma. Rel. Min. Og Fernandes. Julg. em 24/4/2014, DJ de 20/5/2014.

recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto] — ou item 7.10, a saber, manutenção de imóveis [7.10-limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres].

Nesse exemplo, o enquadramento no item 14.01 seria totalmente defensável, em função do valor artístico dessas partes — vistas como obras de arte. Assim, tratar-se-ia de verdadeiro bem que não se confunde com o imóvel, cuja atividade de reparação justificaria a incidência do referido item da lista de serviços, justificaria, em suma, que o imposto poderia ser considerado devido no local do estabelecimento do prestador.

Essa interpretação, contudo, segundo julgo, faria com que o artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 estivesse dissociado do princípio da territorialidade, na medida em que o serviço, claramente, executado no local em que se encontra o imóvel, seria considerado prestado no local do estabelecimento prestador.⁶⁴

Não se olvide, também, da dúvida que surge quando um determinado serviço abrange itens cujo ISS é devido no estabelecimento prestador e outros itens cujo ISS é devido no local da efetiva prestação dos serviços, como ocorre especialmente nos casos de serviços de engenharia (item 7 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003), para os quais a jurisprudência têm, até o momento, considerado a universalidade da obra para definir o critério espacial de incidência do ISS.

A propósito, o já mencionado *leading case* do Superior Tribunal de Justiça, que, neste ponto, versa sobre a exceção à regra geral:

Na questão em julgamento temos uma empresa com sede no Município de São Paulo, contratada pelo Município de Presidente Prudente para ali realizar uma obra de construção.

O contrato indica todas as etapas do serviço, a partir da elaboração dos projetos, sem especificar o local de sua realização. [...]

Pelos serviços nominados tem-se que alguns não podem ser realizados na sede da empresa, como por exemplo o Gerenciamento das Obras de Construção, que só pode ocorrer no local da edificação, ou seja, no Município de Presidente Prudente. [...]

⁶⁴ McNAUGHTON, op. cit., p. 125.

Dentro desse contexto pouco importa tenha o contrato estabelecido o valor total da obra, sem discriminar onde seria realizada cada etapa, porque o fato relevante e a ser levado em consideração é o local onde será realizada a obra e para onde direcionam-se todos os esforços e trabalho, mesmo quando alguns tenham sido realizados intelectual e materialmente na sede da empresa, sendo certo que a obra deve ser vista como uma unidade, uma universalidade.⁶⁵

Em síntese, ainda que estejamos caminhando para a pacificação do entendimento de que o critério espacial da incidência do ISS se dá no local do estabelecimento prestador, como regra geral, com as exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, fato é que a caracterização *sub judice*, a análise do caso concreto, e os elementos de prova a serem trazidos pelo contribuinte e pela Procuradoria do Município é que determinarão um eventual deslocamento do estabelecimento prestador para o próprio local da execução do serviço, como sede autônoma, ainda que temporária, nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003.

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.117.121-SP, 1a Seção. Rel. Min. Eliana Calmon. Julg. em 14/10/2009, DJ de 29/10/2009.

CONCLUSÃO

- 1) O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é um imposto de competência municipal, previsto expressamente no art. 156, III da Constituição e regulamentado pela Lei Complementar n. 116/2003, em âmbito federal, e maiormente regulamentado pelas leis complementares municipais em cada município brasileiro, no caso da cidade de Curitiba, estado do Paraná, a lei que regula o ISS é a Lei Complementar Municipal n. 40/2001.
- 2) O ISS não é um imposto residual, haja vista não ser aplicável somente nos casos em que não haja tributação federal ou estadual que sobre ele recaia. A propósito, os serviços tributáveis a título de ISS estão previstos na lista anexa de serviços elencada na Lei Complementar n. 116/2003, com quarenta itens, dividida em subitens.
- 3) A Lei Complementar n. 116/2003 determina que a alíquota máxima para o ISS é de cinco por cento (vide art. 8º, inciso II). Assim, conseqüentemente, cada município, dentro da variação proposta pela legislação, pode estabelecer para a lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, a alíquota que julgue cabível. Ocorre que, com essa variação, percebe-se que municípios limítrofes acabam determinando alíquotas muito diferentes para o mesmo tipo de serviço, o que enseja a guerra fiscal.
- 4) A guerra fiscal, por sua vez, se caracteriza pelo fato de prestadores estabelecerem escritórios virtuais, apenas para efeitos tributários de recolhimento de ISS, em municípios da região metropolitana de grandes centros (que possuem alíquotas de ISS menores para o tipo de serviço prestado), enquanto continuam com a prestação de serviços e com toda a estrutura disponível na cidade maior, a fim, somente, de obter benesses tributárias.
- 5) Um dos fatores que pode ter ensejado a guerra fiscal entre municípios para o recolhimento do ISS é o fato de o Decreto-lei n. 406/68 não foi suficientemente preciso ao definir o critério espacial de incidência do ISS. Assim, o Decreto-lei n. 406/68 definiu como critério espacial de incidência do ISS o “estabelecimento prestador”, prevendo somente duas hipóteses de exceção a esta regra, nas quais o ISS, então, deveria ser recolhido no local da efetiva prestação do serviço. A doutrina assim entendia que somente estas duas exceções não seriam suficientes e

findariam, inclusive, por macular o princípio da territorialidade em matéria tributária, motivo pelo qual, a jurisprudência reconhecia a inconstitucionalidade do art. 12 do Decreto-lei n. 406/68.

6) Serviço é a atividade que tem mensuração econômica, bem intangível, não se verificando a produção de bem material quando da sua prestação, esgotando-se, portanto, em si mesmo. Difere-se o serviço da prestação de serviço na medida em que esta instrumentaliza aquela.

7) Não será todo e qualquer serviço tributável a título de ISS, mas somente aqueles serviços previstos na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, com quarenta itens, dividida em subitens.

8) O critério espacial de um tributo é o local onde ocorre seu fato gerador, determinando, então, no caso do ISS, a competência do município que poderá cobrá-lo. O aspecto espacial do ISS é determinado pela Lei Complementar n. 116/2003, que, como regra geral, define o estabelecimento prestador como regra geral e o local da efetiva prestação de serviço como exceção, elencada para vinte itens previstos nos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003.

9) Há renomados juristas que entendem que o critério espacial do ISS é definido implicitamente pela Constituição e não pode ser alterado, ainda que por lei complementar. Porém, a casuística demonstra que o critério espacial do local da efetiva prestação do serviço é o que traz maior insegurança jurídica ao fisco, ao aplicador da lei e também ao contribuinte, haja vista que pode haver até três entendimentos diversos sobre onde deve ser recolhido o ISS sobre o serviço prestado. Assim, olhos postos na praticabilidade tributária, o melhor critério a ser elencado como aspecto espacial da incidência do ISS é o local do estabelecimento prestador, conforme regra geral prevista no art. 3º, *caput*, da Lei Complementar n. 116/2003.

10) O conceito de estabelecimento prestador é definido como o local onde o prestador desenvolve com regularidade sua atividade, não importando o nome que se dê a este local.

11) A jurisprudência a respeito do critério espacial de incidência do ISS nos casos de *leasing* se alterou e calcificou recentemente, com julgado referência do Superior Tribunal de Justiça: o ISS será devido no local do estabelecimento prestador, porquanto o *leasing* é um ato complexo, com uma série de atividades-meio, que não são autonomamente remuneradas, e outras tantas atividades-fim, constituindo, estas

últimas, núcleo das operações do serviço prestado, motivo pelo qual, então, será no estabelecimento sede, onde são feitas as decisões acerca das atividades-fim, que o ISS deverá ser recolhido.

12) A questão que surge no *leasing*, e também em outros serviços, é a valoração dos elementos de prova apresentados pelas partes para caracterizar onde, em que local, se encontra o estabelecimento prestador: se na sede do prestador, geralmente em grandes centros, ou se esta se transmudou, ainda que temporariamente, para outro município, o município no qual se deu a efetiva prestação do serviço.

13) Por derradeiro, em sede de análise doutrinária e jurisprudencial, verifica-se que a determinação do critério espacial do ISS ainda traz conflitos, mormente nos casos de serviços prestados em localidades diferentes de onde sediado o estabelecimento prestador, em hipóteses que não estão definidas nas exceções dos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, mas sim na regra geral do seu *caput*.

14) A fim de definir o critério especial para os conflitos emergentes, volta-se à caracterização inicial do que seja estabelecimento prestador: quando este se transmuda da sede do estabelecimento para, temporariamente, atuar em outra localidade. Neste caso, porém, ganharão importância as provas produzidas ao longo da lide, conforme inclusive, alguns julgados colacionados ressaltaram, para que o julgador avalie se, na localidade onde o serviço foi prestado, existia um estabelecimento com decisões autônomas para efetuar aquele serviço contratado.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS – Alguns limites constitucionais do critério espacial**. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT), n. 208, janeiro 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial n. 413.578-MG, 2ª Turma. Rel. Min. Herman Benjamin. Julg. em 10/12/2013, DJ de 06/03/2014.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 115.279-RJ, 2ª Turma. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Julg. em 6/4/1999, DJ de 1/7/1999.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210-SC, 1ª Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ de 05/03/2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.117.121-SP, 1ª Seção. Rel. Min. Eliana Calmon. Julg. em 14/10/2009, DJ de 29/10/2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.211.219-SP, 2ª Turma. Rel. Min. Og Fernandes. Julg. em 24/4/2014, DJ de 20/5/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 547.245-SC. Tribunal Pleno. Rel. Min. Eros Grau. Julg. em 02/12/2009, DJ de 05/03/2010.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Embargos Infringentes n. 1047302-0/01-Foz do Iguaçu, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Lauro Laertes de Oliveira, DJ de 20/05/2014.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação Cível n. 1205034-1-Umuarama, 3ª Câmara Cível, Rel. Des. Vicente Del Prete Misurelli, DJ de 12/05/2014.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação Cível n. 1211024-2-Umuarama, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Silvio Dias, DJ de 10/06/2014.
- BUENO, Rudson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá, 2013.
- Dicionário Houaiss**. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- GAZETA DO POVO. **Municípios travam verdadeira guerra fiscal com alíquota do ISS**. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?id=1043372>> Acesso em 8 abril 2014.

GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto Sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos municípios. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi. (Coord.) **ISS Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

GONÇALVES, Alexandre T. N. P.; FARIA, Renato Vilela; SILVA, Fabiano Marcos da. Serviços de engenharia prestados sob a modalidade de sociedades uniprofissionais. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi. (Coord.) **ISS Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. O critério espacial do ISS incidente sobre a coleta, o tratamento e a destinação de lixo. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, n. 214, julho 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição...). **Revista Internacional de Direito Tributário**. Associação Brasileira de Direito Tributário, vol. 1, n. 2, jul/dez 2004.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria, prática e questões polêmicas**. 3. ed. Bauru: Edipro, 2003.

MARIN, Jeferson Dytz; LUNELLI, Carlos Alberto. **ISS – aspectos controversos e a tributação dos serviços bancários**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: Regra de competência e conflitos tributários**. Disponível em: <
<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/32501/000782984.pdf?sequence=1>
>. Acesso em 2 maio 2013.

McNAUGHTON, Charles William. Conflitos de competência de ISSQN no espaço e o julgador administrativo. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi. (Coord.) **ISS Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELLO. Linneu de Albuquerque. **O aspecto espacial do ISS na LC n. 116/2003**. Disponível em: <
http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=QK9wQNNNoFeQC&oi=fnd&pg=PA53&dq=iss+local+presta%C3%A7%C3%A3o+servi%C3%A7o&ots=JiaOMnz_4C&sig=6GUFOOhx9DjPFpAiNSet1gcX5i4#v=onepage&q=iss%20local%20presta%C3%A7%C3%A3o%20servi%C3%A7o&f=false
>. Acesso em 6 maio 2013.

MIGALHAS. **Cobrança de ISS ocorre no local onde o serviço foi prestado.** Disponível em <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI115908,101048-STJ+Cobranca+de+ISS+ocorre+no+local+onde+o+servico+foi+prestado>>. Acesso em 6 maio 2013.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. **Revista de Direito Processual Geral.** Disponível em <download.rj.gov.br/documentos/.../Revista51Doutrina_pg_106a121.pdf> Acesso em 31 março 2014.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária.** São Paulo: Saraiva, 2012.