



A Definição do local da prestação

I – A “Guerra Fiscal” e o ISS

Na busca incessante de aumentar sua arrecadação, os Municípios têm oferecido às empresas prestadoras de serviços que neles pretendem se instalar, ou mesmo para aquelas que já estejam sediadas em outros locais, alíquotas menores do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – o ISS.

Ocorre que, na maioria das vezes, algumas empresas migram em massa para esses Municípios, que geralmente são aquelas “cidades-dormitório” vizinhas á uma grande Capital, como é o caso de inúmeras cidades da região metropolitana de São Paulo. Um de seus maiores exemplos é o Município de Barueri, que vem atraindo empresas de “leasing” (arrendamento mercantil), por oferecer a estas um tratamento tributário menos oneroso do que se estivessem sediadas na Capital.

Isso promove o descontentamento das autoridades administrativas paulistanas, que vêem sua arrecadação tributária diminuir em virtude da “fuga em massa” dessas empresas, o que provoca a “guerra fiscal” intermunicipal. Isto ocorre porque o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, que tem força de lei complementar, tem a seguinte redação:

“Art. 12 – Considera-se o local da prestação de 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.”

Não obstante a redação do art. 12, letra a, do Decreto-lei nº 406/68 considerar, primeiramente, como local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador, o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo de forma diversa.

II – A Jurisprudência

O Superior Tribunal de Justiça proferiu o seguinte acórdão, entre outros, demonstrando a tendência desta E. Corte em estabelecer que a competência para exigir o ISS é do **Município aonde o serviço foi efetivamente prestado (local da prestação):**

Recurso Especial nº 168023/CE (98/0019942-0)

Relator: O Exmo. Sr. Ministro José Delgado

Recorrentes: Ultralimpo Empreendimentos e Serviços Ltda. e outros

Recorrido: Secretário de Finanças do Município de Fortaleza

Ementa: Tributário. ISS



1. O **fato gerador** do ISS se concretiza no **local onde o serviço é prestado**. (grifos nossos)
2. O Município competente para exigir o tributo é o que recebe a prestação do serviço e, conseqüentemente, agasalha o fato gerador.
3. Recurso improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Participaram do julgamento os exmos. Srs. Ministros Garcia Vieira, Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira.

Brasília, 19 de maio de 1998 (data do julgamento).

Ministro Milton Luiz pereira, Presidente.

Ministro José Delgado, Relator.

Relatório

O Exmo. Sr. Ministro José Delgado (Relator):

Ultralimpo Empreendimentos e serviços Ltda. e outras empresas apresentam recurso especial para modificar acórdão assim ementado (fls. 149): “ISS. O fato gerador do tributo ocorre onde se efetivar a prestação do serviço. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça . Recurso não provido.”

As recorrentes afirmam que o aresto em questão violou o art. 12 do DL 406/68, julgou válida lei local contestada em face de lei federal e divergiu de julgamentos de outros Tribunais, especialmente do REsp nº 17.648/SP, assim ementado (fls. 168): “Tributário. ISS. Competência para a sua exigência. Sede do Estabelecimento prestador. A competência para exigir o ISS é do Município onde estabelecida a empresa prestadora. Recurso improvido.”

O recurso não foi contra-arrazoado.

É o relatório.

Voto

O Exmo. Sr. Ministro José delgado (Relator): O acórdão hostilizado está sustentado em voto condutor assim fundamentado (fls. 177/180):



“A decisão impugnada não merece qualquer censura pois sufraga o entendimento de ambas as Turmas que compõem a 2ª Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça: ‘Tributário. ISS. Município competente para exigir o tributo. CTN, art. 127, II. Decreto-lei nº 406/68 (art. 12, ‘A’).

1. É juridicamente possível as pessoas jurídicas ou firmas individuais possuírem mais de um domicílio tributário.
2. para o ISS, quanto ao fato gerador, considera-se o local onde se efetivar a prestação do serviço. O estabelecimento prestador pode ser a matriz, como a filial, para os efeitos tributários, competindo o do local da atividade constitutiva do fato gerador.
3. Precedentes jurisprudenciais.
4. Recurso provido’ . (REsp. 23.371, 1ª Turma, rel. Min. Milton Luiz pereira, DJ de 26.9.94).

No mesmo sentido, a decisão prolatada no Recurso Especial nº 41.867-4-RS – Relator , o douto Ministro Demócrito Reinaldo – assim ementada: ‘Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo Território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68. Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o **local da prestação de serviço** que indica o **Município competente** para imposição do tributo (ISS), para que se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser adotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga.

Recurso provido indiscrepante’ (RSTJ 62/409).

Em seu voto condutor, o ilustre julgador averbou:

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

É de ver que o dispositivo supra não tem sentido absoluto. A sua compreensão, como ensinam os doutrinadores, exigem temperamentos. É curial que na repartição dos tributos, a lei pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É, pois, o local da prestação do serviço que indica o município competente para a cobrança do tributo.

Entender-se de outro modo é um contra-senso, eis que, se permitiria que, um serviço realizado dentro das fronteiras de um município, a outro se deferisse. O insigne tributarista Roque Carraza, ao escrever



sobre aspectos controvertidos do decreto-lei n.º 405/68, dentre elas, o local da prestação do serviço para efeito de estabelecer a propriedade do ISS, esclareceu, com maestria:

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

A Egrégia 2ª Turma desta Corte Suprema já enfrentou a *vexada questio*, averbando, com juridicidade: ‘O ISS é tributo de competência dos Municípios. O fato impositivo deve ocorrer nos limites geográficos dessa pessoa jurídica de direito público interno. Decorre dos princípios ‘em harmonia com normas constitucionais. Se o fato gerador acontece em outro local, evidente a invasão de competência’.

Em outra oportunidade, proclamou esta Egrégia Corte, em acórdão da lavra do Ministro Vicente Cernicchiaro: “O imposto sobre serviços de qualquer natureza é da competência do município. O fato gerador deve acontecer nos respectivos limites geográficos. Não alcança fato impositivo, ainda que realizado por filial, cuja matriz tenha domicílio em outro” (REsp. no. 38, julgado em 28.08.99). *Tollit quaestio.*’

Ante o exposto, nega-se provimento ao recurso.”

Na linha do entendimento do acórdão hostilizado há de se registrar, no REsp. no. 16.033-0/SP, relatado pelo eminente Ministro Hélio Mosimann, cuja ementa afirma (fls. 183):

“Tributário. ISS. Local do recolhimento. Serviços de paisagismo. Obra já concluída.

A regra geral sobre a competência para instituir o Tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência se desloca para o local da prestação.”

O expressado no acórdão recorrido está em harmonia com o entendimento jurisprudencial majoritário sobre a matéria.

Em face de tal panorama, nego provimento ao recurso especial em exame.

É como voto. (in RDDT no. 38, p.175/176).

III – Manifestações doutrinárias



Em artigo publicado na “Revista Dialética de Direito Tributário” nº 48 (p. 87/95), o advogado **JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA** dissertou sobre a espacialidade do ISS e o estabelecimento prestador, opinando que não se pode retirar do contribuinte, o seu direito de buscar, dentro dos limites da lei, uma situação menos gravosa.

Afirma, contudo, que é preciso que se fique atento bem de perto a esse fenômeno de escape à tributação municipal mais gravosa, para que não se veja evasão fiscal, onde, por força de mais do que legítimo planejamento tributário, ocorre evasão lícita (elisão). Ninguém é obrigado, na sua opinião, a optar pelo pagamento maior de tributo, se alguma alternativa lhe é dada dentro da lei.

Entende, ainda, não ser ilegal que uma empresa prestadora de serviços abra um escritório em um município próximo de São Paulo ou do Rio de Janeiro e a partir dali assente as bases para certos serviços, mesmo prestados a clientes com sede nas capitais. Isto porque a lei complementar do ISS fala em estabelecimento prestador. E, embora não se encontre no direito comercial codificado brasileiro uma definição para “estabelecimento”, os estudiosos, como **RUBENS REQUIÃO** (“Curso de Direito Comercial”, Ed. Saraiva, 1º volume, p. 203), buscam no sempiterno anteprojeto de Código Civil de 1972, a melhor capitulação jurídica, convalidando conceito arcaico nos usos e costumes comerciais:

“O Projeto do Código Civil, com efeito, conceitua o estabelecimento comercial como um complexo de bens organizado pelo empresário para exercício da empresa (art.1176), podendo ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza (art. 1177).”

Conclui, portanto, que, se um município vizinho oferece menor alíquota do ISS, nada impede que uma empresa abra lá seu escritório e ali centralize e controle seus serviços, ainda que estes venham a ser executados em grande parte em outro local. Mas, se houver fraude, se essa organização do estabelecimento for uma verdadeira farsa, nada ali existindo senão uma fachada, aí sim se configura a evasão fiscal. E que a postura que o STJ tem tomado, no sentido de descartar o ditame do art. 12 do DL nº 406/68, e declarar que o município competente para cobrar o ISS será aquele “em cujo território se realizou o fato gerador”, visa apenas coibir certos expedientes nas “guerras municipais” onde se oferecem estabelecimentos de fachada para prestadoras de serviços que ali nada de efetivo desempenham.



O eminente professor e jurista **HUGO DE BRITO MACHADO** se manifestou no sentido de que o STJ não pode deixar simplesmente de aplicar o disposto no art. 12 do Decreto-lei 406/68, pois não houve declaração de inconstitucionalidade desse artigo, nos termos do art. 97 da Constituição Federal, admitindo mesmo a possibilidade de rescisão dessas decisões. Mas, ressalta, que é certo que muitos municípios deixam de cobrar o ISS por falta de estrutura administrativa adequada, ou por qualquer outra razão, ou então estabelecem alíquotas mais baixas, com o propósito de atrair para os seus territórios estabelecimentos de grandes prestadoras de serviço. E que, algumas empresas, em tais circunstâncias, praticam o denominado *planejamento tributário*, colocando seus estabelecimentos nesses Municípios nos quais recebem tratamento tributário mais vantajoso.

Alerta que, nesses casos, a questão deve ser examinada com cautela, pois se a empresa apenas indica em seus documentos que o estabelecimento prestador do serviço está em determinado Município, mas na verdade mantém, em outro Município, local onde se praticam os atos de administração de suas atividades, tem-se caracterizada uma fraude. O ISS deve ser cobrado pelo Município onde está localizado de fato o estabelecimento prestador de serviço. Se, todavia, o estabelecimento prestador do serviço está, de direito e de fato no território do Município que não cobra, ou cobra ISS menor, não se pode considerar devido a outro Município o ISS respectivo. (*in Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de janeiro de 1996 – nº 1/96 – p. 16*).

Para o professor **MARÇAL JUSTEN FILHO**, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 2, p.53/69, se for considerada apenas a natureza da materialidade da hipótese de incidência do ISS, o aspecto espacial apenas poderia ser um único: o local da efetiva prestação dos serviços. Como o tributo não incide sobre a potencialidade da prestação dos serviços nem sobre a inscrição cadastral para tanto, a vinculação da exigência fiscal a um evento dessa ordem significaria inevitável desnaturação da incidência. Por outro lado, alerta que a definição espacial da concretização do fato impositivo do ISS introduz outro problema jurídico. Trata-se de uma disputa entre diversas entidades titulares de competência para a tributação dos serviços. Definir o local em que se concretiza o fato impositivo significa determinar a competência para sua tributação.

Mas afirma que o Decreto-lei nº 406 reconheceu, implicitamente, que o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS é o local da prestação do serviço. No entanto, o art. 12 estabelece que se considera como local da prestação o do estabelecimento do prestador (ou, na falta, o seu domicílio), excetuados os casos de construção civil, quanto aos quais prevalece a regra do local da prestação.

Fundamenta, ainda, que o conceito de estabelecimento previsto no direito privado não é norteador do conceito de estabelecimento do art. 12 do DL nº 406/68, conforme o art. 126, inciso III, do CTN, onde se prevê a possibilidade de a lei tributária ignorar a regular constituição da pessoa jurídica, “bastando que se configure uma unidade econômica” ou profissional”. Isso já levou à afirmação da personificação, frente ao Direito Tributário, de cada estabelecimento, assujeitável a tratamento tributário como entidade autônoma e como sujeito passivo com identidade jurídica própria. E que o art. 127, inciso II, do CTN, considera como domicílio, relativamente a pessoas jurídicas de direito privado e firmas individuais, “o de cada estabelecimento”, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação tributária. Ou seja,



esse dispositivo também reconhece a existência de domicílio do estabelecimento. Salienta, ainda, que é necessário examinar se o serviço foi prestado através da utilização de um complexo de bens (materiais e imateriais). A existência de uma unidade de bens, economicamente organizada, utilizada para a prestação do serviço, define o local da prestação.

IV – O caso específico do “leasing”. Natureza jurídica.

A expressão “arrendamento mercantil” não constava do item 52 da Lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pelo DL nº 834/69, que se referia simplesmente a “locação de bens móveis”. Atualmente, a Lista anexa à lei Complementar nº 56/87 incluiu, expressamente, no item 79, o arrendamento mercantil como serviço tributável pelo ISS.

Natureza Jurídica: O “leasing”, ou arrendamento mercantil, é um contrato pelo qual a locadora (empresa de “leasing”) dá determinados bens (móveis ou imóveis) em locação, inserindo-lhe cláusula que outorga ao locatário ou arrendatário a faculdade de, vencido o prazo da locação, adquirir os mesmos bens a um determinado preço, tecnicamente denominado de “residual”. Nos contratos de locação normais, vencido o contrato, os bens devem ser devolvidos ao proprietário (locador). No de “leasing”, o arrendatário (locatário) pode optar pela compra dos bens locados, por um valor “residual” previamente ajustado e, via de regra, fixado em determinadas porcentagens do valor total dos alugueres pagos durante o período do arrendamento.

Trata-se, pois, de um contrato “sui generis”, visivelmente pertencente à categoria dos contratos complexos, eis que abrange, basicamente, dois negócios: a locação e a promessa unilateral de venda. O locatário pode ou não vir a comprar os bens locados, mas o locador se obriga à venda da coisa ao locatário.

Nos últimos anos, orientadas por planejamentos tributários, a maioria das empresas de arrendamento mercantil que tinham sede em São Paulo transferiram as suas sedes para Municípios vizinhos, mais especificamente Barueri, que apresenta tratamento tributário mais vantajoso, incidindo alíquotas menores de ISS, com amparo no artigo 12, letra “a” do Decreto-lei nº 406/68.

Ocorre que, na maioria destes casos, os serviços não são prestados em Barueri. O único intuito das empresas a se estabelecerem em Barueri foi o de diminuir a carga tributária. Mas a efetiva prestação dos serviços não ocorre naquele Município, mas em outros, na maioria dos casos.

Geralmente, as empresas de “leasing” são ligadas a grandes instituições financeiras (Bancos). E a negociação para se efetuar um contrato de “leasing” entre o locatário de um veículo, por exemplo, e a empresa de arrendamento mercantil é efetuada não no escritório-sede da empresa em Barueri, mas geralmente na agência bancária mais próxima do locatário, geralmente naquela em que este mantém sua conta corrente, que lhe dá um crédito para a realização dessas operações.

Isto nos leva a crer, que nestes casos, deve ser aplicado o entendimento majoritário do Colendo Superior Tribunal de Justiça, pois o locatário alugou o bem no Município de São Paulo, sem ter que se dirigir nenhuma vez ao escritório em Barueri; o contrato é assinado na agência bancária em São Paulo; o bem, em se tratando de veículo, por exemplo, será registrado em São Paulo (DETRAN); se se tratar, por



exemplo, de computador, estará instalado em escritório em São Paulo, e não em Barueri, e utilizado, na maioria das vezes, na cidade de São Paulo. Portanto, o local da efetiva prestação é em São Paulo, e não em Barueri, Município este que não tem competência, no nosso entendimento, para exigir o pagamento do ISS, posto que a legitimidade para a cobrança do tributo é do Município de São Paulo.

Considerar como local de prestação do serviço para efeito de incidência do tributo o Município onde o prestador tem sede, quando na verdade essa sede em nenhum momento participa da relação jurídica entre arrendante e arrendatário (locador e locatário) é viabilizar a evasão fiscal e provocar maiores conflitos intermunicipais, agravando a guerra fiscal.

Date Created

14/10/1999