Competência tributária dos municípios volta a ficar incerta

Gostaria de iniciar a coluna de hoje com o registro do meu mais profundo pesar pela prematura e irreparável perda do querido amigo e grande advogado Carlos Roberto Fornes Mateucci.

No plano pessoal, Mateucci sempre foi notado pela cordialidade, elegância e simpatia com que tratava os que dele se aproximavam. No plano profissional, a ética, a dedicação e a liderança eram as marcas que o caracterizavam.

Mateucci era um líder destacado e dedicado às boas causas da advocacia. Será sempre lembrado e homenageado pela sua forte atuação no trato das questões relativas sociedades de advogados, tendo sido presidente do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (CESA) e tesoureiro da OAB-SP.

Sua obra deixa grande legado para todos nós. Sentiremos imensamente a sua falta, como amigo, como profissional e como líder.

Feito esse pesaroso registro, passo ao tema de hoje.

Na minha última **coluna**, ao defender a substituição das principais exações que conformam a tributação indireta nacional (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS) por um único imposto sobre valor agregado (IVA) de competência federal, demonstrei que dela decorreria a eliminação de algumas das mazelas que maculam o nosso sistema tributário, entre elas, a insegurança jurídica decorrente de interpretações jurisprudenciais discrepantes relativas a regras criadas para dirimir conflitos de competência entre entes políticos tributantes.

Nesta coluna, abordarei um desses exemplos, que reputo ser o que mais intensamente demonstra o problema: a infindável discussão sobre a competência tributária relativa à incidência do ISS, na singela hipótese em que o contribuinte estabelecido em determinado município presta os seus serviços no território de outro. Qual dos dois é competente para cobrar o imposto? Aquele em que localizado o

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

estabelecimento prestador, ou aquele em que ocorre o fato gerador do imposto (ou seja, onde o serviço é prestado)?

Digo que essa discussão é infindável porque, como demonstrarei neste estudo, aquela longínqua divergência da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, que se imaginava extinta com o julgamento, pela Primeira Seção, do Ag. Rg. nos Eds. no Ag. 1.272.811, de 01.02.2012, parece estar novamente tomando corpo, em decorrência de uma interpretação aparentemente equivocada do que foi decidido em precedente do mesmo Tribunal, que tratava da definição de competência tributária para fazer incidir o ISS em contratos de *leasing* financeiro.

Façamos uma breve retrospectiva dessa discussão desde o seu início.

Como se sabe, a Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar dirimir conflitos de competência entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios (artigo 146, inciso I). O mesmo dizia a Constituição anterior (de 1969).

Cabe, portanto, ao legislador complementar, entre os diversos possíveis elementos de conexão disponíveis (domicílio e residência, localização da sede e do estabelecimento, fonte do rendimento, localização do bem, ocorrência do fato gerador, entre outros), eleger aquele que, a seu exclusivo critério, reflita a melhor opção para dirimir o conflito de que se trate.

Na hipótese em exame (estabelecimento localizado em um município que presta serviços em outro), o legislador complementar pode, em tese, adotar qualquer (ou quaisquer) dos elementos de conexão acima para definir a competência tributária relativa ao ISS incidente.

Na prática, o antigo Decreto-lei (DL) 406, de 31.12.1968, editado com força de lei complementar na vigência da Constituição anterior, elegeu três elementos de conexão, ao regular a matéria: um para ser aplicado genericamente e dois, em casos específicos. De fato, o DL determinou, como regra geral, que o município competente para cobrar o ISS seria aquele em que situado o estabelecimento prestador ou, na sua falta, o local do domicílio do prestador (o elemento de conexão, nessa hipótese, foi o da localização do estabelecimento, ou do domicílio do prestador). Excepcionalmente, no caso de construção civil, o município competente para cobrar o ISS seria o local em que realizada a prestação do serviço (o elemento de conexão, neste caso, foi o local da ocorrência do fato gerador), e, no caso de serviços de exploração de rodovias, aquele em cujo território houvesse parcela da estrada explorada (utilizou-se, aqui, o critério da localização do bem, objeto do serviço prestado).

Todavia, buscando eliminar a má utilização dessas regras por contribuintes que pretendiam usufruir de benefícios fiscais concedidos por outros municípios, ou, em outras palavras, buscando afastar patologias decorrentes da guerra fiscal, o STJ, em decisões de suas duas turmas, interpretou o artigo 12 do DL 406/68 em suposta conformidade com o princípio constitucional implícito da territorialidade, e firmou sua jurisprudência no sentido de que, em qualquer hipótese, e não somente naquela expressamente mencionada (construção civil), o ISS seria devido no local da efetiva prestação do serviço, fato gerador do imposto[1].

Destaco os seguintes acórdãos da 1ª Seção, que também adotaram esse entendimento: Embargos de Divergência (ED) no REsp 130.792, de 07.04.2000, relatora Ministra Nancy Andrighi, publicado na

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) 59/178; e ED no REsp 168.023-CE, de 22.09.1999, relator Ministro Paulo Gallotti, publicado na RDDT 52/181).

Esse foi o primeiro período de insegurança jurídica vivido pelo contribuinte no que diz respeito à discussão desse tema. O STJ tornava inaplicável a lei complementar então vigente fundamentado em princípio constitucional implícito (da territorialidade), sem que tivesse havido qualquer manifestação do STF nesse sentido.

Com o advento da LC 116/03, o legislador complementar teve nova oportunidade para definir o elemento (ou elementos) de conexão que dirimisse(m) esse conflito de competência, e o fez da seguinte forma:

- manteve a regra de que o ISS deve ser recolhido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (artigo 3º, primeira parte);
- aumentou de duas para 22 as exceções a essa regra (artigo 3º, segunda parte)**;** e
- esclareceu que o estabelecimento prestador deve ser considerado o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure uma unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para a sua caracterização, as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (artigo 4º).

Como muito bem salientado por Igor Mauler Santiago, em excelente artigo publicado nesta **coluna**, com as alterações acima, os elementos de conexão para a determinação do município competente passaram a ser os seguintes:

? “local do estabelecimento prestador: critério genérico, aplicável de forma residual sempre que não haja disposição específica para o serviço considerado.

? local da prestação do serviço: critério aplicável aos serviços referidos nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, VIII (relativamente à decoração, prepondera o local do resultado, pois os serviços do decorador realizam-se tanto dentro quanto fora do imóvel a ser decorado), IX, XII, XIII, XIV, XV, XVII, XVIII, XIX e XXII do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003;

? local dos bens a que se refere o serviço: critério aplicável em parte ao serviço contemplado no inciso XVI do artigo 3º da Lei Complementar 87/96 (vigilância ou monitoramento de bens, quando imóveis);

? domicílio do tomador do serviço: critério aplicável aos serviços mencionados nos incisos I (serviços importados), XVI (vigilância ou monitoramento de pessoas ou de bens móveis) e XX (cessão de mão-de-obra) do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003;

? local da fruição do resultado do serviço: critério aplicável aos serviços de planejamento, organização e administração de feiras (inciso XXI do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003) e — juntamente com o do local da prestação — aos serviços exportados. De fato, a interpretação a contrario sensu do art. 2º, parágrafo único, do mesmo diploma conduz à conclusão de que são exportados tanto os serviços executados no exterior quanto aqueles que, executados no Brasil, gerem resultados no estrangeiro.”

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Note-se, portanto, que, além da multiplicidade de critérios adotados, o conceito de estabelecimento passou a ter amplitude tal, que tornou mais facilmente caracterizável a presença do contribuinte no município onde presta serviços, mesmo que não conte com a estrutura que tradicionalmente permitia a sua configuração.

Diante de todas essas modificações, houve um segundo momento de insegurança para os contribuintes, que decorreu da oscilação de entendimentos adotados pela jurisprudência a partir da edição da nova lei complementar.

Eis algumas das decisões que demonstram essa oscilação na adoção dos critérios definidores da competência tributária dos municípios:

- REsp 753.360, Segunda Turma, 17.04.2007 – Fato Gerador
- REsp 1.117.121, Primeira Seção, 14.10.2009 – Estabelecimento (*obter dictum*)
- REsp 1.160.253, Segunda Turma, 10.08.2010 – Estabelecimento
- AgRg 1.318.064, Segunda Turma, de 13.04.2011 – Fato Gerador
- REsp 1.245.310, Segunda Turma, 25.05.2011 – Estabelecimento
- AgRg 1.272.811, Primeira Turma, 30.05.2011 – Estabelecimento

Quase dez anos após a edição da LC 116/03, essa jurisprudência foi finalmente pacificada, conforme demonstra a decisão proferida no Ag. Rg. nos Eds. no Ag. 1.272.811, Primeira Seção, de 01.02.2012, cuja ementa transcrevo abaixo:

“Cuidando-se de fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003 e não se tratando de serviços de construção civil ou das exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do referido diploma, correta a decisão do acórdão ora embargado que, na linha do repetitivo mencionado, adotou o critério ‘do local do estabelecimento prestador do serviço’.”

A partir dessa decisão, o contribuinte passou a ter, finalmente, uma jurisprudência pacífica e compatível com a lei complementar que regia a matéria. De fato, sob a ótica dessa jurisprudência e da lei complementar vigente (LC 116), o ISS deve, em regra, ser recolhido no local onde o contribuinte disponha de unidade econômica ou profissional organizada com o objetivo de desenvolver a atividade de prestar serviços.

Mas, o que está tornando possível que esse quadro venha a ser novamente alterado? A história é longa.

Como se sabe, diferentemente do posicionamento que adotou no que concerne à incidência do ISS na locação de bens (a Súmula Vinculante 31 é no sentido de que essa atividade não se sujeita ao imposto), o STF entendeu que os contratos de *leasing* podem, sim, ser tributados, porque o financiamento subjacente a esses negócios jurídicos, segundo se decidiu, configura prestação de serviços (Recurso Extraordinário 592.905/SC, de que foi relator o Ministro Eros Grau).

Ocorre que as atividades realizadas no âmbito desse contrato são, por vezes (para não dizer, em regra), realizadas por estabelecimentos (unidades econômicas ou profissionais) localizados em municípios diversos. De fato, há o estabelecimento em que se dá a assinatura do contrato, a captação do cliente e a

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

coleta das suas informações; há aquele em que está localizada a equipe técnica responsável por operacionalizar o financiamento e concedê-lo, ao final; e, ainda, aquele em que ocorre a entrega do bem financiado.

Essa diversidade de estabelecimentos localizados em municípios distintos, aliada ao fato de que todos estão, de alguma forma, envolvidos com a execução do contrato de *leasing*, propiciou a discussão sobre qual, entre eles, seria o competente para fazer incidir o imposto (dúvida essa que, a meu ver, impede a sua própria cobrança, como tive oportunidade de demonstrar nesta **coluna**).

Essa discussão foi resolvida no julgamento do Resp 1.060.210 – SC, pela Primeira Seção do STJ, em se buscava definir se a competência, nesse caso, caberia:

(a) ao município de Tubarão, onde a empresa de leasing realizava a coleta de informações do arrendatário, procedia à formalização da proposta e entregava o bem financiado ao arrendatário; ou

(b) ao município de Osasco, onde a mesma empresa concedia e aprovava o financiamento, por intermédio de unidade econômica ou profissional (estabelecimento) que lá mantinha especificamente para esse fim.

Transcrevo o seguinte trecho do acórdão, que bem demonstra como foi solucionada a questão, na parte em que interessa ao presente estudo:

"11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente o DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa X, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que:

(a) …; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento – núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo"

Note-se que, em momento algum, o acórdão acima referido desprestigia a jurisprudência firmada pelo STJ no sentido de que o município competente é aquele em que localizado o estabelecimento prestador e/ou a unidade econômica ou profissional. Pelo contrário, ele faz expressa menção a essas figuras como elementos necessários à definição dessa competência.

A referência aos "poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento – núcleo da operação de leasing e fato gerador do tributo" é feita no acórdão como qualificadora da "unidade econômica ou profissional", cuja existência é mandatório que se "comprove haver".

Ou seja, a presença de estabelecimento (unidade econômica ou profissional) no município é premissa

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

para que se lhe atribua competência tributária no que concerne à cobrança do ISS. Caso haja unidades profissionais em mais de um município, todas participativas de atividades que concorram para a prestação do serviço, deve-se atribuir tal competência ao município em que localizado o estabelecimento que exerça a atividade que o configure "o núcleo" da operação tributada, fato gerador do imposto.

Em outras palavras, a única hipótese (afora aquelas exceções apontadas pela LC 116/03) em que se demonstra relevante a determinação do local da ocorrência do fato gerador para a definição da competência tributária é aquela em que concorram municípios que contem, cada um deles, com estabelecimentos (unidades profissionais) de um mesmo contribuinte, todos realizadores de atividades relacionadas com a operação tributável. Será competente o município em que ocorra a atividade que constitua o núcleo do fato gerador respectivo.

Foi isso, e tão somente isso, que se estabeleceu nesse precedente. Não se pretendeu com ele voltar à antiga polarização de entendimentos: local do estabelecimento prestador X local da ocorrência do fato gerador.

Não parece ter sido essa, contudo, a interpretação dada a esse precedente pela Segunda Turma do STJ, quando do julgamento do AgRg no Resp 1.390.900, cuja ementa, autoexplicativa, tem a seguinte redação:

"2. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, (…) firmou a orientação no sentido de que: (…) (c) a partir da LC 116/03**,** [o município competente] é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento – núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo". 3. Ao contrário do que se possa imaginar, as premissas estabelecidas nesse precedente aplicam-se a todos os casos que envolvam conflito de competência sobre a incidência do ISS em razão de o estabelecimento prestador se localizar em municipalidade diversa daquela em que realizado o serviço objeto de tributação.

(…)

5. Restou incontroverso que a agravada possui estabelecimento prestador no Município de Belo Horizonte e que os serviços de "substituição de motores a gás *Jenbach* acionadores de compressores alternativos por motores elétricos síncronos" ora em apuração foram prestados em outra municipalidade.

6. Dessa forma, aplicando-se a recente orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior firmada nos autos do REsp 1.060.210?SC, tem-se que inexiste relação jurídico-tributária apta a legitimar a instituição e cobrança do ISS pelo Município de Belo Horizonte, uma vez que, sob a vigência da LC n. 116?2003, o município competente corresponde àquele onde a hipótese incidência do ISSQN se materializou, qual seja o local da ocorrência do fato gerador." (AgRg no Resp 1.390.900, Segunda Turma, 20.05.2014, DJe 20/05/2014)

Verifica-se que, embora tenha sido reconhecido que o "estabelecimento prestador" estava localizado no município de Belo Horizonte, a competência desse ente federativo foi afastada exclusivamente porque os serviços foram executados em outra municipalidade.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Foi, portanto, privilegiado o município em que ocorrido o fato gerador, em detrimento daquele em que localizado o estabelecimento prestador (diferentemente do que havia sido definido nos precedentes da Primeira Seção tratados acima).

Essa posição foi reforçada no EDcl no Resp 1.380.710 – SC, em que se utilizou o seguinte quadro para descrever o posicionamento que, no entendimento da Segunda Turma, o STJ adotou, ao julgar o caso do leasing (Resp 1.060.210 – SC):

Antes do julgamento do REsp 1.060.210/SC		**Depois** do julgamento do REsp 1.060.210/SC	
DL 406/68	LC 116/03	DL 406/68	LC 116/03
Município onde ocorrido o fato gerador do ISS	Município onde localizado o estabelecimento prestador	Município onde localizado o estabelecimento prestador	Município onde ocorrido o fato gerador do ISS

As decisões proferidas desde então não indicam de forma clara qual interpretação prevalecerá no âmbito do STJ. De fato, embora haja precedentes isolados que claramente privilegiam o local do estabelecimento prestador, a maior parte das decisões simplesmente reproduz trechos do posicionamento adotado pela Primeira Seção no julgamento do caso do leasing (Resp 1.060.210), sem enfrentar o entendimento exposto nos dois acórdãos da Segunda Turma mencionados acima.

Ou seja, há fortes indícios, para não dizer certeza, de que o contribuinte está prestes a enfrentar o seu terceiro momento de insegurança jurídica, em que a jurisprudência estará novamente polarizada no que concerne à atribuição de competência ao município em que localizado o estabelecimento prestador, ou àquele em que ocorra o fato gerador.

Vida que segue. Que o nosso querido Carlos Mateucci descanse em paz.

[1] Registre-se que esse entendimento encontra amparo na obra de renomados doutrinadores, entre os quais destaco o Professor Roque Antonio Carrazza (“Breves Considerações sobre o art. 12 do Decreto-Lei n.º 406/68”. Revista de Direito Tributário Vol. 6. p. 158) e a Professora Betina Treiger Grupenmacher (“ISS – Critério Espacial – A Questão do Domicílio do Prestador e o Papel do Judiciário Enquanto Guardião das Instituições Democráticas”, in “Tributação, Democracia e Liberdade – Estudos em Homenagem à Ministra Denise Arruda”, editora Noeses, 2014, pg 151 e seguintes).

Date Created
22/04/2015

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.