Paulo Andrade: Decisão do STJ sobre ISS é uma sucessão de equívocos

?Em um país com mais de 5,5 mil municípios, é de se esperar que a sujeição ativa de tributos municipais suscite controvérsias, principalmente se estamos a falar de tributos pessoais ("não reais") incidentes sobre o consumo de bens ou serviços, como é o caso do ISS.

Se a esse quadro potencialmente complexo acrescermos uma jurisprudência vacilante e superficial, a complexidade tenderá ao caos. Pois o STJ, a nosso ver e com todas as vênias, acaba de dar uma lamentável contribuição para agravar esse cenário, com o recente julgamento do Recurso Especial 1.439.753.

Segundo nos ensina Aires Barreto, é preciso definir "quando" para saber-se "onde"[1]. Identificado adequadamente o momento de ocorrência do fato gerador (critério temporal), o local de ocorrência (critério espacial) e, a cavaleiro deste, o sujeito ativo (critério pessoal) decorrerão quase que naturalmente.

O critério temporal da norma de incidência do ISS pressupõe, a seu turno, a escorreita percepção da própria materialidade tributada pelo imposto (critério material), fato que nos remete à necessária e conhecida distinção entre atividade-meio e atividade-fim do prestador de serviço.

O fato gerador do ISS terá ocorrido quando o esforço material prometido pelo prestador *estiver concluído* . Todos os expedientes preparatórios atuados pelo prestador, porque não são o objeto da prestação jurídica por ele prometida, não deflagram, ainda, a incidência do imposto; e, se não deflagram a incidência do imposto, é de antemão irrelevante saber onde se realizam.

Se apenas a atividade-fim atuada pelo prestador é relevante ao critério material de incidência, apenas o local de ocorrência da atividade-fim é relevante ao respectivo critério espacial.

O local de ocorrência da atividade-fim será, em alguns casos[2], o local onde o prestador efetivamente a executa; para outros e mais numerosos casos[3], houve por bem o legislador complementar estipular, mediante legítima ficção jurídica, que o local de execução do serviço será o do estabelecimento engajado de sua execução, leia-se, da execução da atividade-fim[4].

Assim, embora o sujeito passivo possa manter diversos estabelecimentos distintos, será considerado estabelecimento *prestador* — atraindo a sujeição ativa do imposto — somente aquele afeito ao desempenho do núcleo do esforço prometido ao contratante.

No julgamento do AgRgREsp 1.251.753, em 2011, o STJ encampou esse entendimento. O caso envolvia uma lavanderia de roupas, que mantinha uma loja no município capixaba de Vitória, unicamente para recepção dos clientes e coleta das roupas a serem lavadas; estas eram, ato contínuo, remetidas pela lavanderia a outro estabelecimento seu no município de Cariacica, onde estava instalado o maquinário que efetivamente fazia a lavagem.

Decidiu a 2ª Turma do STJ, na ocasião, que o ISS sobre serviços de lavanderia era devido a Cariacica, pois em seu território estava situado o estabelecimento encarregado da atividade-fim encomendada pelo

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

contratante. Confira-se:

> *"No presente caso, o Município de Vitória (recorrente) não é o local da prestação de serviços, mas sim onde se executam as atividades de captação da clientela (atividade meio). Portanto, não pode o recorrente ser beneficiário do tributo"*[5].

O caso objeto do REsp 1.439.753 recém julgado é em tudo equiparável a este, embora envolva não uma lavanderia, mas um laboratório de análises clínicas, que mantinha ponto de coleta do material biológico no município pernambucano de Jaboatão dos Guararapes e, na capital Recife, o estabelecimento com toda a estrutura pessoal e tecnológica que realiza a análise encomendada.

Em diametral divergência com o acertado entendimento firmado pela 2ª Turma no precedente da lavanderia capixaba, decidiu a 1ª Turma que o credor do ISS devido pelo laboratório pernambucano era o município de Jaboatão dos Guararapes.

À guisa de fundamento, o ilustre relator, ministro Arnaldo Esteves de Lima, refere, inicialmente, o recente REsp 1.060.210, no qual o tribunal esteve às voltas com a sujeição ativa do ISS nos serviços de *leasing*. Nesse precedente, a dúvida estava em saber se o ISS era devido ao município do estabelecimento sede da arrendante ou ao município da loja vendedora do veículo adquirido via *leasing*.

O quadro fático do *leasing* é, a nosso ver, menos complexo porque não envolve *dois* estabelecimentos do prestador; as alternativas são (i) tributar no local do (único) estabelecimento do prestador ou (ii) em um local onde o prestador sequer possui estabelecimento (loja de veículos). Na hipótese do laboratório de análises clínicas, está-se diante de dois estabelecimentos do contribuinte; é dizer, não se nega que o ponto de coleta configure, tanto quanto o centro de análise, uma unidade econômica com estrutura pessoal e física adequada ao fim a que se presta. A questão é saber qual dos dois estabelecimentos merece o qualificativo de "prestador".

Embora não estivesse, ali, diante de hipótese de dois estabelecimentos, o STJ deixou claro, no REsp 1.060.210, que o estabelecimento prestador será aquele *que congrega o núcleo da atividade de prestar serviço*. Eis trecho bastante significativo do excelente voto do ministro Herman Benjamin:

> "Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira *onde se concentram essas atividades essenciais* (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomada do bem)".

Portanto, se é que o REsp 1.060.210 tinha alguma valia para o caso sob análise no REsp 1.439.753, seria para respaldar justamente *entendimento contrário ao do relator*.

Acompanhando o relator, os ministros Ari Pargendler e Benedito Gonçalves acrescem que o imposto deve assistir ao município de coleta porque nele seria *produzida a riqueza tributável*.

O raciocínio parece-nos equivocado. A riqueza tributada *é a do prestador*, não a do tomador. O prestador é o contribuinte, ele é quem deve revelar capacidade contributiva. A riqueza é tributada, enfim, em momento no qual o preço já está nas mãos do prestador, e este a auferiu em razão dos esforços

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

materiais que realizou no município onde efetua a análise laboratorial. Portanto, a riqueza — do prestador — é gerada neste município, e não no município de coleta.

Os votos vencedores, contudo, tiveram o mérito de, ao menos, reconhecer a unicidade da atividade exercida pelo laboratório. Seu erro foi, como visto, dar imerecido valor à parcela acessória e preparatória dessa atividade, em detrimento do seu núcleo.

Muito pior, no entanto, andou o voto vencido proferido pelo ilustre ministro Sérgio Kukina, que considerou a *"coleta de materiais biológicos como um serviço autônomo relativamente à análise clínica"*, pelo fato haver, na lista de serviços, um item (4.20) próprio para o serviço de coleta. Para esse ilustre ministro, o valor final pago pelo cliente deveria ser rateado — sabe-se lá sob que critérios — entre (i) serviços de coleta do item 4.20, gerando ISS para Jaboatão e (ii) serviços de análises clínicas do item 4.02, gerando ISS para Recife.

A existência de item próprio não pode nunca justificar o fracionamento de uma única e mesma relação jurídica mantida entre prestador e tomador. Aliás, a distinção conceitual entre atividade-meio e atividade-fim decorre justamente da existência de itens potencialmente aptos a enquadrar a atividade-meio.

A prevalecer esse entendimento, nós, advogados, não estaremos sujeitos à tributação dos nossos honorários unicamente sob o item 17.14 da lista do ISS. Ao digitarmos a petição para a qual fomos contratados, prestaremos também o serviço do item 17.02; ao arquivarmos os documentos do cliente em nosso arquivos, prestaremos os serviços do item 11.04. Os exemplos multiplicam-se com um rápido passar de olhos na lista da LC 116/03.

Entendemos, enfim, que o STJ definitivamente não aplicou o melhor direito ao julgar o REsp 1.439.753, e o ArRgREsp 1.251.753 é o paradigma ideal para que, em eventual embargos de divergência, a 1ª Seção desfaça o equívoco e realinhe a jurisprudência do tribunal às melhores lições doutrinárias acerca do ISS.

[1] *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 329.

[2] Hipóteses dos incisos do art. 3º da LC nº 116/03.

[3] Hipóteses do caput do art. 3º da LC nº 116/03.

[4] Nesse sentido, o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Herman Benjamin no REsp nº 1.060.210: *"Tanto na vigência do DL 406/1968 como na da LC 116/03, o legislador reconheceu que o ISS é devido no local do fato gerador. Ocorre que, como nem sempre é fácil ou mesmo possível identificar esse local sem critérios normativos objetivos, determinou-se a ficção legal de que ele (o local do fato gerador) corresponde ao do estabelecimento prestador do serviço, como regra"*.

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

[5] REsp nº 1.251.753. Rel. Min. Humberto Martins. v.u. j. 27.9.11.

Date Created
20/01/2015

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