

Local da atividade-fim deve definir competência tributária



Gustavo Brigagão
Advogado

Na [coluna anterior](#), demonstrei que, apesar de ter passado por período de

confortante calma, a discussão jurisprudencial sobre a competência tributária relativa à incidência do ISS, na hipótese em que o contribuinte estabelecido em um município presta os seus serviços no território de outro, teria voltado com quase a mesma intensidade. Isso, em decorrência de uma provável interpretação equivocada das premissas adotadas no julgamento que buscou definir o município competente para a cobrança do imposto nos contratos de *leasing* financeiro.

Para tanto, fiz breve retrospectiva dos acontecimentos de forma a demonstrar que, no que diz respeito à discussão desse tema, o contribuinte havia passado por três períodos de insegurança jurídica.

No primeiro deles, buscando afastar patologias decorrentes da má utilização das regras do Decreto-Lei 406/68, segundo as quais o município competente seria, em regra, o da localização do estabelecimento prestador (artigo 12), o STJ, em decisões de suas duas turmas, interpretou tais normas em suposta conformidade com o princípio constitucional implícito da territorialidade, para firmar a sua jurisprudência no sentido de que, em qualquer hipótese, e não somente nas expressamente mencionadas na legislação, o ISS seria devido no local da efetiva prestação do serviço, fato gerador do imposto, e não naquele em que localizado o estabelecimento prestador.

Nesse primeiro momento, portanto, 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.

O segundo período de insegurança jurídica vivido pelo contribuinte teria ocorrido, segundo expus, após a edição da LC 116/03, que, apesar de ter aumentado o rol de elementos de conexão para a determinação do município competente e ter ampliado significativamente o conceito de estabelecimento prestador, manteve a regra geral de que competente seria o município em que localizado o referido estabelecimento, ou, na sua falta, o do local do domicílio do prestador (excetuadas 22 situações expressamente mencionadas).

A insegurança jurídica do contribuinte, nessa segunda fase, teria decorrido da oscilação de entendimentos adotados pela jurisprudência quanto ao critério que deveria ser adotado para definir o município competente:

- REsp 753.360, Segunda Turma, 17.04.2007 – Fato Gerador
- REsp 1.117.121, Primeira Seção, 14.10.2009 – Estabelecimento (*obiter 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

Essa oscilação só teve fim dez anos após a edição da LC 116/03, quando essa jurisprudência foi pacificada, por meio da decisão proferida no Ag. Rg. nos Eds. no Ag. 1.272.811, 1ª Seção, de 01.02.2012 [\[1\]](#). Somente então, o contribuinte pode, finalmente, experimentar uma fase em que a jurisprudência era compatível com a lei complementar que regia a matéria, no sentido de que ISS deveria, em regra, ser recolhido no local onde o contribuinte dispusesse de unidade econômica ou profissional organizada com o objetivo de desenvolver a atividade de prestar serviços.

O terceiro momento de insegurança jurídica ocorreu quando essa fase de calma jurisprudencial, que durou pouquíssimo tempo, foi interrompida por novas decisões proferidas pelo STJ, no sentido de que, sob a vigência da LC 116/03, o município competente seria aquele onde a hipótese de incidência do ISS se materializasse, ou seja, o local onde ocorresse o fato gerador do imposto.

Conforme demonstrei no meu artigo anterior, essas novas decisões foram fundamentadas numa interpretação, equivocada a meu ver, do entendimento que acabou prevalecendo na jurisprudência do STJ sobre o município que seria competente para a cobrança do imposto na execução dos contratos de *leasing* financeiro (Primeira Seção, Resp 1.060.210/SC).

Na formação dessa jurisprudência, foram examinadas situações em que as atividades inerentes ao contrato eram realizadas por estabelecimentos localizados em municípios diversos, todos, de alguma forma, envolvidos com a execução do serviço, seja por meio da negociação e celebração do contrato; pela captação do cliente e a coleta das suas informações; pela operacionalização e concessão do financiamento; ou, ainda, pela simples entrega do bem financiado.



Ou seja, tratou-se, não de situação em que se contrapunham o município em que localizado o estabelecimento prestador e aquele que se dava a prestação do serviço (fato gerador do imposto), mas de circunstâncias em que havia pluralidade de estabelecimentos prestadores, todos realizadores de atividades que contribuíam para a prestação do serviço.

E o tribunal decidiu que o município competente nessas circunstâncias seria aquele em que estivesse localizado o estabelecimento em que se comprovasse haver “poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento”, ou seja, onde estivesse o “núcleo da operação de *leasing* e fato gerador do tributo”.

Conforme demonstrei na coluna anterior, daí decorreu a equivocada interpretação que fundamentou algumas decisões, de que o tribunal havia modificado, para toda e qualquer hipótese (e não só naquela em que houvesse a diversidade de estabelecimentos demonstrada acima), a sua jurisprudência anterior no sentido de que, em regra, seria competente o município em que estivesse localizado o estabelecimento prestador.

Essa possibilidade de retorno àquela incoerência (entre o que determina a legislação e o que prevalece na jurisprudência do STJ, sem que haja manifestação do STF sobre a matéria) é o que marca a terceira e atual fase de insegurança jurídica a que me referi no artigo anterior.

Neste artigo, vou elater essa terceira fase, para nela também incluir a incoerência de conclusão adotada em situação que, apesar de idêntica àquela do contrato de *leasing* financeiro (multiplicidade de estabelecimentos envolvidos na prestação de serviços), está recebendo tratamento diametralmente oposto.

Trata-se de precedente em que a 1ª Turma do STJ examinou questão relativa à definição do município competente para a cobrança do ISS sobre serviços prestados por laboratório de análises clínicas. No caso, a coleta do material biológico se dava em estabelecimento localizado em município distinto daquele onde estabelecida a unidade que efetivamente realizava as referidas análises, ambos os estabelecimentos pertencentes à mesma empresa (Recurso Especial 1.439.753 – PE, em 06.11.2014).

A decisão foi no sentido de que o município competente seria aquele onde realizada a coleta, e não a análise clínica propriamente dita. E os seus fundamentos podem ser resumidos no seguinte trecho do voto condutor:

“Na unidade econômica ou profissional do contribuinte em que o cliente colher o material, pagar pelo serviço de análise clínica e receber a nota fiscal, será devido o ISS, pouco importando onde ocorra, por uma questão de organização administrativa interna, a efetiva análise clínica. Em resumo, se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, ...”

Depreende-se desse trecho do voto que o fundamento da decisão consiste em atribuir competência tributária (nas situações em que haja multiplicidade de estabelecimentos envolvidos na prestação do serviço) ao município em que se estabeleça a relação jurídica entre o contribuinte e o seu cliente.

Mas, como demonstrado na minha coluna anterior (e relembro acima), não foi isso que entendeu a Primeira Seção, ao julgar o caso do *leasing* financeiro (Resp 1.060.210/SC), com características idênticas ao do laboratório de análises clínicas acima referido. Naquela oportunidade, o Tribunal entendeu que, 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 configure “o núcleo” da operação tributada, “fato gerador do tributo”.

Em outras palavras, como tive oportunidade de salientar, “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”.

Ora, no caso dos laboratórios, a coleta do material a ser examinado é mera atividade-meio, que não tem porte suficiente para configurar o “núcleo da operação tributada”, “fato gerador do tributo”, como enfatiza o precedente do *leasing* financeiro.

A atividade que aglutina em si esse condão é exatamente a análise clínica propriamente dita, que, por ser o objeto do serviço contratado pelo cliente do contribuinte, é a atividade-fim a ser considerada.

De fato, ela é o “núcleo” do serviço tributado, fato gerador do imposto, e não a coleta do material a ser analisado, que é mera atividade-meio. A coleta somente constituirá a atividade-fim a ser considerada, na situação em que ela for o objeto central da relação jurídica estabelecida entre o contribuinte e o seu cliente. Vale dizer, somente quando a coleta, e não análise do material coletado, for contratada. Tanto assim, que a lista de serviços anexa à LC 116/03 reserva a essa atividade um item próprio (item 4.20), diverso daquele relativo a análises clínicas (item 4.02).

Note-se que esse entendimento foi adotado pelo antigo Tribunal de Alçada do Estado do Rio de Janeiro (Apelação 93.145, em 21.02.1984), pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (Apelação 0020089-74.2010.8.26.0590, em 27.11.2014) e pela 2ª Turma do próprio STJ, ao julgar questão praticamente idêntica à acima referida (a única distinção disse respeito ao serviço prestado — lavanderia, em vez de análises clínicas). Transcrevo a ementa, abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE FIM.

1. Cinge-se a controvérsia em saber qual Município é titular do crédito de ISSQN: o Município de Cariacica, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte (lavanderia); ou o Município de Vitória, local da filial administrativa da empresa (captação de clientela, entrega da mercadoria e pagamento).



2. Considera-se como local do estabelecimento prestador 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 da pessoa jurídica.

3. 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 o beneficiário do tributo.

4. A jurisprudência do STJ afirma que, *"envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência."* (REsp 805.317, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJ 17.8.2006). Agravo regimental improvido."

Essa é, portanto, mais uma das várias faces dessa infundável discussão sobre o município competente para a cobrança do ISS.

[1] Eis a ementa do referido acórdão: "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'."

Autores: Redação ConJur