



MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES  
CONSULTORIA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO – GERAL DE GESTÃO TÉCNICA E ADMINISTRATIVA

**PARECER CONJUR/ CGTA/ MT N° 53 / 2004**

**Referência:** Processo n° 50000.011639/2003-40

**Interessado:** Value Informática e Eletrônicos Ltda

**Assunto:** Regime de substituição tributária – ISS ref. Notas fiscais de n° 202/203/204/205

Vem os autos a esta Consultoria Jurídica, o presente processo administrativo, consoante despacho de fls. 07, para análise e manifestação quanto ao pedido de reembolso, em favor da requerente, do I.S.S. retido por ocasião do pagamento das notas fiscais referentes a serviços prestados ao Ministério dos Transportes.

A requerente aduz, em síntese, que tem sofrido descontos por este Ministério quando do pagamento das Notas Fiscais de Serviços emitidas pela mesma. A justificativa para tal retenção estaria no fato de que aquele órgão, na qualidade de substituto tributário, deveria reter o I.S.S. sobre pagamentos a serviços prestados.

Assevera, por sua vez, que encontra-se situada na cidade do Rio de Janeiro – RJ, e que os serviços são prestados através do deslocamento de técnicos para Brasília, não possuindo, contudo, estabelecimento situado no Distrito Federal.

Argumenta que os valores já descontados devem ser devolvidos, e que este Ministério deve deixar de efetuar tais retenções com fulcro no artigo 12 do Decreto Lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, que dispõe ser o local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, ou seja, o recolhimento do I.S.S. deve ser dar no Município onde encontra-se instalada a empresa, exceto no caso de construção civil.

Afirma, ainda, não se enquadrar nos requisitos constantes do artigo 4° do Regulamento do I.S.S do Distrito Federal – Decreto Lei n° 16.128, de 06 de dezembro de 1994 – para a caracterização de estabelecimento, quais sejam:

“Art. 4º -

...

*§ 2º Caracteriza estabelecimento, para os efeitos deste artigo, a existência de um dos seguintes elementos:*

*I - manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;*

*II - estrutura organizacional ou administrativa;*

*III - inscrição nos órgãos providenciárias;*

*IV - permanência ou ânimo de permanecer no local, para exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizados pela indicação do endereço em impressos, formulários ou correspondência, em contrato de locação de imóvel, propaganda ou publicidade, ou em conta de telefone, de fornecimento de energia elétrica ou água, em nome do prestador, seu representante ou preposto.”*

Destarte, não possuindo estabelecimento prestador no Distrito Federal, e mais, ausentes quaisquer dos requisitos constantes do dispositivo supra citado, a requerente destaca que estaria desobrigada ao pagamento do imposto em questão aos cofres do local da prestação dos serviços (D.F.), devendo, por sua vez, efetuar o recolhimento ao Município onde está situada (R.J.).

Este é o relatório, passo à análise do mérito.

Trata-se de processo administrativo visando a restituição das quantias pagas a título de I.S.S descontado das Notas Fiscais relativas aos serviços prestados ao Ministério dos Transportes.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de competência do Distrito Federal e dos Municípios, tendo como fato gerador a prestação de serviços, nos exatos termos do artigo 156, inciso III da Constituição Federal, que define a competência dos Municípios para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que não estejam compreendidos no artigo 155, II, descritos em lei complementar.

O tema mostra-se extremamente tormentoso gerando questionamentos acerca da conceituação quanto ao “local da prestação dos serviços”, e ainda, o município competente para o recolhimento do I.S.S.

A legislação que trata do assunto é norteada no sentido de que o recolhimento do I.S.S deve ser feito no Município do estabelecimento prestador. O dispositivo que primeiro tratou da questão foi o Artigo 12 do Decreto Lei 406 de 31 de dezembro de 1968, alterado pela Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999:

*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.”*

Assim, nos termos deste artigo, como regra geral, o I.S.S deve ser pago ao Município onde o estabelecimento prestador está situado, ou seja, localizado fisicamente. Apenas nos casos de construção civil é que o recolhimento se dá no local onde efetivamente o serviço foi prestado.

O que se torna relevante, portanto, é onde o estabelecimento prestador tem sua sede, depreendendo-se, pois, nos moldes deste dispositivo, que o local onde houve a execução dos serviços não será o sujeito passivo da obrigação tributária.

Entretanto, o artigo 12 do Decreto Lei 406/68 foi revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe em seu artigo 3º:

*“Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador...”*

E define no artigo 4º o que se entenderia por estabelecimento prestador:

*“Art. 4º Considera-se 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, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”*

A Lei Complementar nº 116/2003 veio pacificar o entendimento em relação ao local onde deve ser recolhido o I.S.S, ou seja, o município onde ocorre a atividade de prestar serviços.

Esta interpretação é acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça atualmente, cujo fundamento possui bases constitucionais, argumentando que o município onde houve a prestação dos serviços é que seria competente para receber o I.S.S, norteado pelo princípio da territorialidade. Esta análise parte do pressuposto de que o fato gerador da obrigação tributária estaria concretizado no momento da prestação dos serviços, instante em quem torna-se exigível o crédito tributário fixando-se, portanto, a competência do Município arrecadador.

Neste sentido tem-se:

*“EMENTA TRIBUTÁRIO - ISS - SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA - MUNICÍPIO COMPETENTE PARA EXIGIR - LOCAL DA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR - INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI 406/68 - PRECEDENTES - Consoante iterativa jurisprudência desta eg. Corte, o Município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município, o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território. Executados os serviços de composição gráfica em estabelecimentos localizados em outros municípios, não tem a Municipalidade de Curitiba competência para exigir ISS referente a esses fatos geradores. Recurso especial não conhecido.*

*ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquígráficas a seguir, por unanimidade, não conhecer do recurso. Votaram com o Relator os Ministros Eliana Calmon (voto-vista), Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina.*

*Brasília (DF), 17 de outubro de 2002 (Data do Julgamento).*

*MINISTRA ELIANA CALMON Presidente MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS Relator*

### **RELATÓRIO**

*EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS: A Municipalidade de Curitiba manifesta o presente apelo especial, fundado na alínea "a" do autorizativo constitucional, visando desconstituir acórdão proferido pelo Tribunal de Alçada do Paraná que, à unanimidade, negou provimento à remessa oficial e à apelação interposta pela ora recorrente, nos autos de ação mandamental, com pedido de liminar, impetrada por (...) com o objetivo de não ser compelida a se cadastrar como contribuinte de ISS junto à Prefeitura Municipal de Curitiba, tendo em vista que os estabelecimentos prestadores de serviços estão localizados em outros municípios. O v. aresto, entendendo que a competência para exigir ISS é do Município onde está localizado o estabelecimento prestador do serviço, manteve a decisão de 1º grau, que concedeu a segurança requerida.*

*Sobreveio o presente apelo especial em que a ora recorrente, alegando contrariedade aos arts. 8º e 12 do D.L. 406/68, sustenta que o local da prestação do serviço de composição gráfica é efetivamente Curitiba, por isso que é onde os clientes finais contratam e onde se dá a composição gráfica.*

*Contra-razões às fls. 132/150.*

*Inadmitido o apelo no Tribunal "a quo", subiram os autos a esta eg. Corte, por força de agravo de instrumento por mim provido.*

*Dispensei o pronunciamento do Ministério Público Federal, nos termos regimentais. É o relatório.*

### **VOTO**

*EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS (Relator):*

*A Oitava Câmara Cível do Tribunal de Alçada do Paraná, apreciando remessa necessária e apelação interposta pela Municipalidade de Curitiba nos autos de ação mandamental impetrada por (...), proferiu decisão resumida na ementa abaixo transcrita (fls. 122):*

*"TRIBUTÁRIO. ISS. ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇO. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO ONDE ESTÁ INSTALADO. A competência para exigir o ISS é do Município onde a empresa está instalada e executa o serviço contratado." Irresignado, o Município manifesta o presente apelo especial, fundado tão-só na alínea "a" do autorizativo constitucional, sustentando que a empresa está sujeita à incidência do ISS naquele município, por isso que é o local "onde contrata os serviços, prepara e discute com os clientes os modelos de formulários, realiza a composição gráfica, estabelece o preço, local e data de entrega dos formulários, onde completa o serviço com a entrega e faz a cobrança, valendo-se de outro local, seu "parque gráfico", apenas para realizar a impressão." Nada há que ser reformado no*

v. aresto hostilizado, por isso que em consonância com a iterativa jurisprudência desta eg. Corte a qual vem decidindo que o Município competente para cobrar o ISS é aquele onde se realiza o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município, o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território.

É de ver, quanto ao tema, os seguintes julgados:

**"EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.**

*I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art.12, alínea "a" do Decreto-Lei nº 406/68.*

*II - Embargos rejeitados."*

*(EREsp. 130.792-CE, D.J. 12.06.00, Rel. Min. Ari Pargendler) "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ISS. COMPETÊNCIA LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. FATO GERADOR. PRECEDENTES.*

*- Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, ou seja, onde foi prestado o serviço, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário.*

*- Agravo regimental improvido." (AGREsp. 299.838-MG, D.J.15.10.01, Francisco Falcão) "Tributário. ISS. Município Competente para Exigir o Tributo. CTN, art. 127, II. Decreto-Lei 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. 302.330-MG, D.J. 22.10.01, Rel.Min. Milton Luiz Pereira)*

*No caso, os serviços previstos no item 77 da Lista de Serviços anexa ao D.L. 406/68 (composição gráfica), geradores do ISS questionado, são executados em estabelecimentos localizados em outros municípios, existindo em Curitiba apenas um escritório de vendas com estoque de mercadorias.*

*Sobre o tema, destaco trecho do voto condutor do v. aresto hostilizado, por elucidativo (fls. 124):*

*"(...) Sustenta o Apelante que a Apelada é empresa gráfica e por isso obrigado ao registro no Cadastro de Prestadores de Serviços, conforme o artigo 61 da Lei 6202/80.*

*Mas, nenhuma razão lhe assiste. Este tem ciência que não é no Município de Curitiba que a Apelada está localizada com o seu estabelecimento prestador de serviços, tanto que forneceu a ela o alvará para a comercialização dos seus formulários, produzidos em outro local e onde recolhe o tributo devido, conforme o preceituado no artigo 12 do Dec. Lei 406/68. (grifei) Assim, a competência para exigir o tributo é do Município, onde a empresa acha-se instalada para o desempenho da atividade contratada e que iniludivelmente não é de Curitiba."*

*Ante o exposto, não conheço do recurso.*

**VOTO-VISTA**

**EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON**

*1. Discute-se nestes autos sobre o local de pagamento do ISS, se prestados os serviços em local diverso da localização da sede da empresa, com base nos arts. 8º e 12 do DL 406/68.*

2. O relator considerou que, executados os serviços de composição gráfica geradores do ISS em locais distintos da localização da sede da empresa, situada em Curitiba, com um escritório de vendas onde são estocadas as mercadorias, deve ser recolhido o imposto no Município onde é executado o serviço, nos termos da jurisprudência reiterada desta Corte.

E concluiu pelo não-conhecimento do recurso, expressão à qual corresponde o improvido, no entendimento do relator.

3. Pedi vista para me deter no estudo do tema, porque muitas são as críticas à jurisprudência desta Corte, alegando-se que está ela em testilha com o disposto no art. 12 do DL 406, assim redigido: Art. 12 - Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetua a prestação.

Advirto que já tive oportunidade de votar, como relatora, acompanhando a jurisprudência do STJ, como por exemplo, no AgRgAG 196.490/DF, publicado no DJU de 29/11/99, o qual ficou assim ementado:

"ISS - FATO GERADOR - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO - AGRAVO DESPROVIDO.

1. Interpretando-se o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68, para fins de cobrança do ISS, considera-se o domicílio tributário do local onde se realizou o fato gerador (prestação do serviço) e não o do estabelecimento do prestador.

2. Agravo Regimental desprovido."

A questão tem ocupado eminentes juristas que acompanham a Corte, porque o entendimento da jurisprudência privilegiou a norma constitucional que deve prevalecer.

Com efeito, dispõe o art. 156, inciso III, da CF/88, que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Se assim é, não sendo dotada a lei municipal de extraterritorialidade, resulta claro que só no Município é possível arrecadar o ISS quando aí é prestado o serviço, este o fato gerador da exação.

Sobre o tema, escreveu o Professor Marçal Justen Filho: Considerando 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 do serviço (sic) nem sobre a inscrição cadastra para tanto, a vinculação da exigência fiscal a um evento dessa ordem significaria inevitável desnaturação da incidência.

Por outro lado, a definição espacial da concretização do fato impositivo do ISS introduz outro problema jurídico, além daqueles considerados acerca da questão temporal.

Trata-se de uma disputa entre diversas entidades titulares de competência para a tributação dos serviços. Definir local em que se concretiza o fato impositivo significa determinar a competência para sua tributação. (Revista Dialética de Direito Tributário n. 2/1995)

Roque Carrazza defende ponto de vista similar, lembrando que o art. 12 do DL 406 é válido nos casos em que o serviço é prestado no próprio Município. Afirma o jurista: A antinomia constitucional, porque, se de um lado prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizando-se com o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos), de outro, implica ofensa ao DL 406/68, face mesmo município em que está o estabelecimento prestador. Critica o renomado mestre a solução da norma infraconstitucional.

Assim, afastam-se por inconsistência, as críticas à jurisprudência do STJ, dentre as quais está a do Professor José Eduardo Melo, quando afirma caber ao STF o julgamento da querela em nível constitucional.

Pergunta-se então: é inconstitucional o DL 406/68? A resposta é negativa, na medida em que só extrapola a CF/88 quando o serviço é prestado em outro Município que

*não o da sede da empresa prestadora. E esta é a razão pela qual nunca se argüiu a inconstitucionalidade da norma em comento.*

*Com estas considerações, acompanho o relator, negando provimento ao recurso, ou, na linguagem usada por Sua Excelência, não conhecendo do recurso. (Acórdão STJ Resp 252.114 – PR em 17.10.2002 – Relator Ministro Francisco Peçanha Martins)*

Assim, diante do exposto, não obstante dispositivos legais contrários, o local a ser recolhido o I.S.S será onde efetivamente se deu a prestação dos serviços, ou seja, o Município arrecadador será o Distrito Federal, local onde, no caso em tela, os serviços foram executados.

Desta forma, este Ministério deve efetuar os descontos nas Notas Fiscais emitidas pela requerente relativamente a serviços prestados por ela, devendo repassar estes valores ao Governo do Distrito Federal, preservando-se, assim, o princípio da territorialidade, sem o qual os municípios tributariam fatos geradores ocorridos fora de sua área.

Diante do exposto, seguindo o entendimento predominante da Jurisprudência, e, atendendo às prerrogativas constitucionais, o Ministério dos Transportes tem descontado o I.S.S de forma devida, não assistindo, assim, razão a requerente.

Sugiro a remessa dos autos à SAAD.

Brasília, 21 de janeiro de 2004.

**Marina Gutierrez Brandão Scalon**

Chefe de Divisão

De acordo.

Encaminhem-se à SAAD, para as medidas pertinentes.

Brasília, 21 de janeiro de 2004.

**JOSÉ AUGUSTO DOS REIS GOMES**

Coordenador-Geral