

## INCIDÊNCIA DO ISS E A CONTROVÉRSIA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Cledisson Ribeiro Gama de Oliveira<sup>1</sup>  
Érico Hack<sup>2</sup>

### 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal atribui competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituírem em suas circunscrições respectivas o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), definidos em lei complementar, exceto operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que venham a ser iniciadas no exterior<sup>3</sup>.

A regulamentação do ISS está sendo regida pela Lei Complementar nº.116/2003, a qual apresenta uma lista anexa contendo os serviços incidentes do referido imposto, como também, recebe influência do Decreto-lei nº. 406/1968, recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, pois a sua revogação deu-se apenas parcialmente<sup>4</sup>.

A norma do artigo primeiro da Lei Complementar nº. 116/2003 explicita que o ISS tem como Fato Gerador *a prestação de serviços* constantes da lista anexa à própria LC, mesmo que os referidos serviços listados não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Deve-se considerar que o fato gerador realizar-se-á em um espaço denominado, *in abstracto, local da prestação do serviço*. Mas, qual será esse *local da*

---

<sup>1</sup> Acadêmico de Direito das Faculdades OPET.

<sup>2</sup> Orientador. Professor Titular das Faculdades OPET.

<sup>3</sup> Art. 156, III, CF

<sup>4</sup> EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DO VALOR DE SUBEMPREITADAS TRIBUTADAS. ART.9º, §2º, “B”, DO DECRETO-LEI Nº.406/1968. 1. O Decreto-Lei nº. 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da República. Precedentes: Recursos Extraordinários ns. 236.604 e 220.323. 2. O disposto no art. 9º, §2º, alínea b, do Decreto-Lei n. 406/68 não contraria a Constituição da República. 3. Recurso Extraordinário não conhecido. RE 262.598, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia, 1ª T., j. 14-08-2007).

*prestação do serviço*, a fim de que se atribua a um ou outro ente municipal ou distrital a competência arrecadatória, ou seja, o direito ao recolhimento da exação.

Apresentam-se, para tanto, três possibilidades como sendo o *local da prestação do serviço*: i) o Município do estabelecimento prestador, ou de seu domicílio, quando da falta de estabelecimento; ii) o Município [do estabelecimento] do tomador; ou iii) o Município em que o serviço foi prestado, ou seja, onde se concretizou o fato gerador.

Em síntese didática, as três possibilidades de *local da prestação do serviço* pode ser assim classificadas: *local do estabelecimento prestador ou de seu domicílio (na falta daquele); local do tomador; ou local da execução de fato do serviço*.

Município do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador – na falta de estabelecimento

## 2. PARA A LEI

A Lei Complementar nº. 116/2003, em seu art. 3º, apresenta que “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*” [grifo nosso].

Infere-se, pela literalidade da norma acima, que o legislador optou como regra geral o *local da prestação do serviço* como sendo o município do estabelecimento prestador, logo, atribui competência arrecadatória ao Município em que se encontra o *estabelecimento prestador* ou, na falta deste, o Município do *domicílio do prestador*.

Vale destacar neste ponto o cuidado linguístico que teve o legislador na elaboração da norma. Percebe-se que a regra geral diz “*local do estabelecimento prestador*” e não *local do estabelecimento do prestador*.

*Local do estabelecimento prestador* significa dizer que o prestador de serviço, embora possa ser detentor de uma sede (estabelecimento) em um município e vários outros estabelecimentos em municípios diferentes, o imposto será devido no município em que está constituído, de modo permanente ou temporário, o estabelecimento que executou o serviço. Devendo prevalecer, neste caso, uma interpretação restritiva.

É o que se depreende da dicção do conceito de *estabelecimento prestador*, conforme caput do artigo 4º da LC 116/2003, segundo o qual,

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 [grifo nosso].

Caso tivesse inserido o sintagma preposicional “**do**” ao termo *prestador* [**do prestador**], significaria dizer que o imposto devido poderia ser na sede do estabelecimento do prestador, embora este viesse a ter o estabelecimento executante em um município, e sua sede em outro. Para dirimir qualquer dúvida e precisar o local do imposto devido, o legislador com esmero linguístico, excluiu a preposição “**do**” da regra geral.

No entanto, inseriu o referido sintagma preposicional “**do**” ao mencionar que o imposto será devido no “*local do domicílio do prestador*”, quando da falta do estabelecimento prestador, ou quando tratar-se de uma única unidade prestadora, segundo a doutrina. Inteligência da norma do art. 3º da LC 116/2003, segundo a qual, “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* [...] [grifo nosso].”

Nesse íterim, merece destacar que, de acordo com FERNANDES, “na falta do estabelecimento prestador, a norma complementar elegeu o domicílio (ou sede) do prestador para efeito do local de pagamento do imposto.” Em relação ao domicílio do prestador, esse mesmo autor ensina que “não havendo estabelecimento prestador, ou em se tratando de uma única unidade prestadora, a incidência ocorre no domicílio do prestador, que pode ser da pessoa física ou da pessoa jurídica.” Sendo que o domicílio da pessoa jurídica é o endereço constante dos atos constitutivos da sociedade; para a pessoa física, por sua vez, o local da residência. Não havendo indicação do endereço, “na omissão,” será o “centro habitual de suas atividades”, tanto para a pessoa jurídica quanto para a pessoa física (FERNANDES, 2011, pág. 479).

Ver-se, portanto, que houve também da parte do legislador uma preocupação tamanha em evitar fraudes na indicação do local do estabelecimento

passivo da obrigação tributária, por isso, o esmero cuidado em precisar esse local, às vezes, dentre vários.

## 2.1 MUNICÍPIO DO TOMADOR, DA PRESTAÇÃO E COMPETÊNCIA COMPARTILHADA

No mesmo caput do art. 3º da LC nº.116/2003, o legislador apresentou as outras duas possibilidades - local do tomador e o local da prestação - como exceção à regra geral, inclusive indicando hipótese de *competência arrecadatória compartilhada*<sup>3</sup> entre dois ou mais Municípios tomadores.

### 2.1.1 LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO TOMADOR

Da lista de exceções ao *local do estabelecimento prestador* trazida pelo legislador, 20 (vinte) no total, há apenas duas indicações do Município do estabelecimento do tomador como sendo o **local da prestação do serviço**, ou seja, local do imposto devido: incisos I e XX do art.3º da LC 116/2003). As demais hipóteses excessivas, referem-se ao local onde se concretiza o fato gerador.

O inciso I indica que para os serviços provenientes do exterior ou de prestação iniciada no exterior, o imposto será devido *no local do “estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço* ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado [grifo nosso]”.

O inciso XX, por sua vez, declara que para os serviços de fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço, o imposto será devido *“no local do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou em seu domicílio [...], caso não haja estabelecimento constituído.*

No entanto, vale ressaltar, as seguintes indagações: nestes dois casos, será possível inferir que o legislador intencionou de fato indicar o estabelecimento sede do tomador ou intermediário do serviço ao fazer uso do termo “estabelecimento do tomador”? Ou o uso do sintagma preposicional “do” foi apenas um deslize, devendo considerar a expressão “**local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço**”, como sendo, o local do estabelecimento que de fato intermediou ou tomou o serviço, não sendo necessariamente sua sede? Caso seja

esta última interpretação entendida como a mais razoável, interpretação coerente com a norma do caput do artigo 4º da LC em análise, a melhor redação, portanto, seria “*local do estabelecimento tomador ou intermediário do serviço*”, excluindo, logo, a partícula preposicional “do”.

#### 2.1.2 LOCAL DA EXECUÇÃO DO SERVIÇO

Os demais incisos capituladores das exceções – II,III,IV,V,VI,VII,VIII,IX,XII,XIII,XIV,XV,XVI,XVII,XVIII,XIX,XXI e XXII - tratam-se de hipóteses em que o ISS é devido no local da execução do serviço, ou seja, no local em que houve o consumo do serviço, a execução da obra, a concretização do fato gerador da exação.

Podendo serem estas hipóteses comprimidas da seguinte forma: instalações de estruturas de uso temporário, como andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas; execução de obra; demolição; edificações em geral; execução de limpeza, conservação e manutenção de vias e logradouros públicos; jardinagem, corte e poda de árvores, manejo de árvores; controle e tratamento de agentes físicos, químicos e biológicos e do efluente de qualquer natureza; escoramento, contenção de encostas e congêneres; limpeza e dragagem; local de guarda, armazenamento de bens; entretenimento, feiras e congressos; transporte municipal; e terminais em geral, dentre outros.

Ao referir-se aos incisos I – XXII do art. 3º da LC n.º 116/2003, Aliomar Baleeiro afirmou que são as exceções, segundo as quais o critério decisivo ao definir a competência será o local da execução do serviço. Disse, ainda, que o legislador federal procurou disciplinar especial e racionalmente o *aspecto espacial de incidência* do ISS. Divide os serviços enumerados naqueles incisos em serviços de natureza essencialmente *imaterializável* e serviços de natureza essencialmente *intransportável*. Os primeiros são classificados como sendo os *serviços de lazer, teatro, espetáculo público e congêneres* - os quais somente são realizados ao vivo. Os segundos, como “*serviço relacionado a porto, aeroporto, ferroporto, execução de limpeza e varrição, demolição e obra etc.*”<sup>5</sup>. Nestes casos, para o tributarista, a lei define a competência de acordo com o local da execução do serviço, porque esta (a execução) está vinculada a um espaço definido.

---

<sup>5</sup> Baleeiro, pág. 781.

Vale destacar que “a rigor, ainda que a exceção do serviço se *materialize* em um lugar previamente definido, sendo sua ocorrência visivelmente perceptível, dá-se a sua *intransportabilidade*, vale dizer, a prestação é executada de maneira intransponível, ou seja, executada em local predeterminado,” não podendo ser transferido a outro lugar. Por sua própria natureza, os referidos serviços não podem ser prestados “à distância”, uma vez que exigem o deslocamento do prestador *in locu*, ou seja, até o domicílio do tomador ou até o local em que o serviço seja executado, se materializado, se realizado. “*Enfim, o legislador está atento à praticidade*” [grifo nosso].<sup>6</sup>

### 2.1.3 HIPÓTESE DE COMPETÊNCIA COMPARTILHADA

A hipótese de competência compartilhada é uma subclassificação das hipóteses de incidência do imposto no local da execução do serviço, logo devido aos municípios em que se concretiza o fato gerador.

Ocorre em duas possibilidades:

a) Considera-se ocorrido o Fato Gerador no Município em que haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não (Subitem 3.04), cuja Base de Cálculo [preço do serviço] será proporcional à extensão ou quantidade do objeto existente em cada Município, conforme §1º do art.3º e §1º do art. 7º da LC n. 116/2003, respectivamente.

b) Considera-se, igualmente, ocorrido o Fato Gerador em cada Município em que haja extensão da rodovia explorada por meio de

cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais (Subitem 22.01), (Parágrafo §2º do art. 3º. da LC 116/2003).

Nesta hipótese, há um silêncio do legislador em relação à Base de Cálculo. No entanto, poderá ser aferida proporcionalmente à extensão da rodovia existente em cada Município. Isso, em estrita coerência à norma do §1º do art. 7º desta mesma Lei Complementar, considerando a possibilidade de se fazer uso da

---

<sup>6</sup> Baleeiro, pág. 781.

interpretação analógica<sup>7</sup> e sistemática<sup>8</sup>. Além disso, as duas situações apresentadas, itens a e b, são muito semelhantes, alterando apenas o tipo de serviço, mas predominando a mesma ideia territorial de mais de um município em que se estendem o fato gerador.

Conclui-se, portanto, que pela simples leitura das duas hipóteses de competência compartilhada, itens “a” e “b”, é possível entender o porquê tratar-se de competência tributária compartilhada entre dois ou mais sujeitos ativos municipais. A ferrovia, a rodovia explorada, postes, cabos, dutos, condutos, dentre outros, naturalmente estendem-se por sobre vários territórios municipais - ressalvadas as exceções -, não sendo limitados a circunscrição territorial de um só município. A exemplo muito claro, são as ferrovias que cortam vários municípios, inclusive estados, fazendo o transporte de carga do interior para o litoral. Pode-se citar, ainda, os cabamentos e dutos das empresas de telefonia e TV à cabo, cujas extensões ultrapassam limites de um município, estendendo-se por toda uma região metropolitana.

### **3. PARA A DOUTRINA**

No tocante ao local da prestação do serviço, ou seja, indicação de qual ente é competente para cobrar a exação, a doutrina tem se posicionado de forma trifurcada: ora de maneira convergente à determinação da LC 116/2003, ora divergente à ela, ora acenando para novos horizontes possíveis.

Hugo de Brito Machado apenas<sup>9</sup> dar eco ao já posto na LC 116/2003, afirmando que esta lei complementar manteve a regra do art. 12 do Decreto-Lei n. 406/1968, ou seja, que o tributo é devido no estabelecimento prestador, ou no

---

<sup>7</sup> Interpreta-se extensivamente partindo-se da formulação literal da norma, declarando-se o sentido dela, por meio de uma “simples implicação, pela extensão, do preceito legal a casos não expressamente referidos, mas implicitamente contidos no âmbito de validade da norma”. Na interpretação analógica tem-se uma operação intelectual de cunho revelador, pesquisando-se a extensão da norma intra muros (por exemplo, no caso da Lista de Serviços, em que o intérprete deve se manter no interior de cada um de seus itens), por ordem do próprio legislador (SABBAG, 2014, pág. 1059).

<sup>8</sup> Segundo CARRAZZA, “Só se consegue desvendar o significado, o conteúdo e o alcance de uma norma jurídica com a interpretação sistemática, ou seja, levando em conta no labor exegético, o ordenamento jurídico como um todo”(CARRAZA, 2013, pág. 1027).

<sup>9</sup> Em sua obra em seu Curso de Direito Tributário, no capítulo intitulado Imposto sobre serviços de qualquer natureza – competência .

domicílio deste, apenas ampliando as exceções trazidas pelo DL referido, para as quais, o tributo será devido no estabelecimento do tomador ou no município da prestação. Observa-se, portanto, que o autor não se posiciona, apenas descreve o que propunha o legislador complementar.

Roque Antonio Carrazza defende que o local da prestação do serviço seja o Município em que o serviço for executado, ou seja, onde se der a prestação do serviço sobre o qual incidirá o fato gerador in concreto. Levanta a questão, suscitando a necessidade de se obedecer ao princípio da territorialidade das leis municipais, a fim de que se evite a “guerra fiscal” entre os sujeitos tributantes. Critica a posição tomada pela Lei Complementar 116/2003, afirmando que determinar o local de prestação de serviço como sendo o território do estabelecimento do prestador contraria critérios constitucionais sobre o tema. “(...) Temos que a lei complementar nacional não pode deferir local, para fins de ISS, alterando critérios constitucionais”, afirma o jurista.<sup>10</sup>

Segundo ele, de acordo com a Constituição Federal, o ISS só pode alcançar os serviços de qualquer natureza prestados no território do tributante, uma vez que ela [a Constituição Federal] adotou o “critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato imponible ocorreu”.<sup>11</sup> A lei que cria, abstratamente, o ISS, só pode irradiar seu efeito sobre os serviços prestados ou realizados no território do Município que a instituiu, já que Lei Complementar nacional não pode alterar diretriz constitucional [“Lei das leis”], segundo a qual o “ISS é sempre devido no Município onde o serviço for efetivamente prestado, ainda que seu prestador esteja domiciliado ou sediado em outro município”, arremata o tributarista.<sup>12</sup>

Portanto, conclui CARRAZA, a Constituição Federal traçou a regra-matriz de todos os tributos. Esta indica, dentre outras coisas o aspecto espacial [limites] possível da hipótese de incidência de cada exação. Sendo assim,

Infelizmente, a Lei Complementar 116/2003 perdeu uma boa oportunidade de restabelecer, neste aspecto, o primado da Constituição. Com efeito, embora tenha aberto uma série de exceções

---

<sup>10</sup> cf. CARRAZA PÁG. 1034.

<sup>11</sup> cf. CARRAZA PÁG. 1034.

<sup>12</sup> Cf. CARRAZA PÁG. 1035.

(incisos I – XXII do art. 3º), manteve a regra geral (art. 3º, caput), afrontosa ao *critério territorial de repartição de competências tributárias*, no sentido de que o imposto é devido ‘no local do estabelecimento prestador’”(CARRAZZA, 2013, pág.1036).

Nesse mesmo direcionamento, Eduardo Sabbag defende que o cenário atual sob a égide da Lei Complementar n. 116/2003 – norma que visa dirimir conflitos de competência – necessita de medidas de solução, pois tem sido paradoxalmente conflituoso.<sup>13</sup> Ao referir-se à competência tributária e sujeito ativo do ISS, após analisar decisões do STJ sobre a temática, trouxe à baile a questão da dicotomia entre o que dizia o art. 12 do Decreto-Lei 406/1968 ( *o sujeito ativo do ISS é o município do estabelecimento do prestador*) e julgado do Superior Tribunal de Justiça - existentes na vigência do referido DL -, segundo o qual, “*para fins de incidência do ISS importa o local onde foi concretizado o fato gerador.*”<sup>14</sup>

Para o autor, essa dicotomia ampliou o campo dos conflitos entre os municípios, alimentando a guerra fiscal e a insegurança jurídica. Não obstante, a Lei Complementar n.º 116/2003 pudesse ter posto fim a este conflito, seguindo orientações acenadas pelos julgados do STJ, resolveu trilhar pelo caminho inverso, desprestigiando o princípio da territorialidade, adotando um sistema misto para a identificação do “local da prestação do serviço”, semelhante àquele do DL referido.<sup>15</sup>

Ives Gandra Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, citado por Sabbag, defendem, como solução ao problema do conflito de competência, a tributação no destino, ou seja, o imposto devido no local da prestação ou consumo do serviço, bastando interpretar “estabelecimento da prestação” como o local onde o serviço é executado, onde ocorre a atividade produtora e consumidora do serviço. O ISS deverá ser cobrado pelo município “onde efetivamente se irá considerar como ocorrido o fato gerador e quem deterá a competência para exigí-lo”, coerência com o critério espacial da hipótese de incidência.<sup>16</sup>

Os autores acenam para uma solução que inverte-se a maneira atual: o que é regra, torna-se exceção; o que é exceção, torna-se regra. Conseqüentemente,

---

<sup>13</sup> Cf. Sabbag, pág. 1046.

<sup>14</sup> Cf. Sabbag, pág. 1043.

<sup>15</sup> Cf. SABBAG, pág. 1043.

<sup>16</sup> Apud. Sabbag, pag. 1045.

segundo eles, haveria mais segurança jurídica quanto à indicação do “local de prestação do serviço”; “extinção dos ‘municípios corsários’”; “maior justiça social e equidade”; “legislação menos complexa”; “enquadramento da legislação à realidade e não a realidade à legislação”.<sup>17</sup>

#### 4. PARA A JURISPRUDÊNCIA

Decisão atual do Superior Tribunal de Justiça – STJ tem se consolidado no sentido de fazer valer o que está na lei, compreendendo como regra geral de incidência do ISS *o local do estabelecimento prestador*, e como exceções, as hipóteses postas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC n.º 116/2003, para as quais, o imposto será devido no local da prestação, ou seja, no local indicado nas regras de exceção.

A fim de melhor vislumbrar determinado entendimento consubstanciado pela suprema corte de justiça, insere-se a seguir, julgamento de Embargo de Declaração no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº. 1.298.917 – MG, cuja data deu-se do dia 17 de março de 2015, Ministro Herman Benjamin, Relator.

#### **EDcl no AgRg nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.298.917 – MG (2012/0002361-9)**

##### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. ISS. SUJEITO ATIVO. LC 116/2003. AUSÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR. MERO DESLOCAMENTO DE MÃO DE OBRA. LOCAL DO DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE.

1. Tendo em vista os efeitos infringentes pretendidos pela parte, os Embargos de Declaração podem ser processados como Agravo Regimental. Aplicação do princípio da *fungibilidade recursal*.

2. No julgamento do REsp 1.117.121/SP, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, o STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 (arts. 3º e 4º), nos seguintes termos: 1º) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador –

compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário – **que se configure unidade econômica ou profissional**, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; 2º) **na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador**. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto

---

<sup>17</sup> Cf. Sabbag, pág. 1046.

de atendimento, sucursal, escritório de representação); 3º) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção. 3. O simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo (AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014). 4. *In casu*, não se pode afirmar que a mera realização de atividade na sede do contratante, equivalha a um *estabelecimento prestador*, razão pela qual compete ao Município de Belo Horizonte – local do domicílio do prestador – a cobrança do ISS. 5. Agravo Regimental não provido.<sup>17</sup>

No entanto, há outras decisões, prolatadas também a partir da promulgação da LC. N.º 116/03, que indicam o Município da efetiva prestação do serviço como sendo aquele competente para cobrar o ISS.

É o que se depreende dos julgamentos abaixo relacionados:

**STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 783022 MG 2005/0155972-8 . Data de publicação: 16/03/2009.**

**Ementa:** PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC . INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ALEGADA AFRONTA AO ART. 467 DO CPC . AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RESTRIÇÃO DA **SÚMULA 211/STJ**. TRIBUTÁRIO. **ISS**. COBRANÇA. **LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO**. EMPRESA GESTORA DE PLANO DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. 1. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que, mesmo sem se ter pronunciado sobre todos os temas trazidos pelas partes, manifestou-se de forma precisa sobre aqueles relevantes e aptos à formação da convicção do órgão julgador, resolvendo de modo integral o litígio. 2. A matéria suscitada nas razões de recurso especial e não abordada no acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não merece ser conhecida por esta Corte, ante a ausência do indispensável prequestionamento (**Súmula 211/STJ**). 3. A jurisprudência da Primeira Seção deste Tribunal é firme no sentido de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é aquele onde se realizou a efetiva prestação dos serviços, pois é nele que ocorreu o fato gerador do imposto [grifo nosso]. Nesse sentido: AgRg no Ag 734.289/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.3.2006; REsp 133.230/CE, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 14.3.2005; AgRg no Ag 762.249/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28.9.2006; AgRg no Ag 595.028/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.11.2004; REsp 431.564/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.9.2004[...].<sup>18</sup>

**STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO AgRg no Ag 734289 RS 2006/0002448-0. Data de publicação: 27/03/2006.**

**Ementa:** TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC . ARGÜIÇÃO GENÉRICA. **SÚMULA 284/STF**. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. **SÚMULA 211/STJ**. **ISS**. **LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO**. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. **SÚMULA 07/STJ**. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE BENS MÓVEIS (LEASING). **SÚMULA 138/STJ**. 1. Não merece conhecimento o recurso especial fulcrado em alegação genérica ao artigo 535 do Digesto Processual Civil. Aplicação da **Súmula 284/STF**. 2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (**Súmula 211/STJ**). 3. Para fins de incidência do **ISS**,

importa o local onde foi concretizado o fato gerador. Precedentes [grifo nosso]. [...] 6. Agravo regimental improvido.<sup>19</sup>

Pelas decisões em análise, percebe-se claramente a mudança de rumo do STJ no que diz respeito ao critério de espacialidade da incidência do ISS, ou seja, o local em que deve ser cobrado o tributo.

## 5. CONCLUSÃO

Vale ressaltar, finalmente, que a Lei Complementar n. 116/2003, como vimos, evidencia três possíveis formas de cobrança do ISS. A primeira diz respeito ao local do estabelecimento prestador, a segunda, ao local do estabelecimento do tomador e a terceira, ao local da efetiva prestação do serviço. No entanto, não facilitou a resolução de variados conflitos entre municípios, os quais se dizem no direito de fazer a cobrança do imposto, reivindicando o crédito tributário para si.

Embora a norma pareça simples, na concretude dos fatos, surgem as controvérsias, o que contribui para a litigância no judiciário.

Mais coerente, no entanto, seria atribuir competência para a cobrança do tributo o município em que o serviço fora realizado de fato, por força do princípio da territorialidade tributária, segundo o qual, os sujeitos ativos só podem tributar fatos que guardem um elemento de conexão com seu território, pois a soberania fiscal dos Estados é delimitada de tal maneira que eles (os Estados) somente possam tributar fatos que guardem um *elemento de conexão* com o seu território.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: editora Saraiva, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flávio (Org.); TORRES, Silvia Faber (Supervisora). **Dicionário de Princípios Jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

OLIVEIRA, Cledisson Ribeiro Gama de e HACK, Érico (orient.). Incidência do ISS e a Controvérsia do Local da Prestação do Serviço. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET – Caderno de produção do corpo Docente e Discente. Curitiba PR - Brasil. nº 13, jan-jun/2015. ISSN 2175-7119.

<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=S%C3%9AMULA+211+%2FSTJ.+ISS.+LOCAL+DA+PRESTA%C3%87%C3%83O+DO+SERVI%C3%87O>