

Consultor Tributário: A interminável questão do local de pagamento do ISS

08/08/2012

Na mitologia grega, Sísifo é condenado pelos deuses a empurrar um bloco de mármore montanha acima somente para, atingido o topo, vê-lo rolar até a base, e assim sucessivamente, eternidade adentro.

Eis como se sente o advogado diante de algumas questões tributárias que nunca se estabilizam, como a responsabilidade dos administradores pelas dívidas fiscais da empresa, tratada neste espaço por Gustavo Brigagão, a possibilidade de denúncia espontânea de tributo declarado pelo contribuinte ou o direito a créditos de IPI pela aquisição de insumos isentos.

Quando tudo parece pacificado, a discussão é subitamente devolvida à estaca zero, impondo-lhe esforços renovados e não raro infrutíferos.



Nesse antipanteão merece lugar de honra o debate sobre o local de pagamento do ISS.

Visando a prevenir conflitos de competência entre os municípios (CF, art. 146, I), a lei complementar de normas gerais fixa os parâmetros para a identificação do sujeito ativo do imposto em cada caso.

Primeiro se tinha o Decreto-lei 406/68, que atribuía o poder tributário de forma praticamente exclusiva ao município onde estabelecido o prestador, excetuando apenas os casos de construção civil e de exploração de rodovias mediante pedágio, nos quais a cobrança competia ao(s) município(s) onde executada a obra ou por onde passasse a estrada objeto de concessão ou de permissão ao particular (art. 12).

Dando remédio injurídico ao problema real da transferência simulada de prestadores de serviços para municípios de baixa tributação — depois atacado pela EC 37/2002, que autorizou a lei complementar a fixar alíquota mínima para o ISS e, subsidiariamente, definiu-a em 2% (CF, art. 156, § 3º, I; ADCT, art. 88, I) —, o STJ firmou nessa época posição pela competência invariável do município onde prestado o serviço, qualquer que fosse a natureza deste.

Exemplo desse entendimento são os Embargos de Divergência no REsp. 130.792/CE (1ª Seção, Rel. para o acórdão Min. NANCY ANDRIGHI, DJ 12.06.2000), em que o tribunal, sem declarar a inconstitucionalidade do artigo 12, *a*, do Decreto-lei 406/68, negou-lhe aplicação, em procedimento que depois veio a ser repellido pela Súmula Vinculante 10 do STF[1].

Subjazia a tal jurisprudência a afirmação de um princípio constitucional da estrita territorialidade dos tributos, defendido entre outros por Roque Carrazza[2], que impediria a incidência, sobre o serviço executado em um município, da lei daquele outro onde situado o

estabelecimento prestador.

Ora, a extraterritorialidade é fenômeno jurídico corriqueiro, que se manifesta na seara tributária, *v.g.*, pela incidência do imposto de renda em bases universais. No âmbito interno, vem disciplinada desde 1966 pelo artigo 102 do CTN, estando longe de constituir novidade.

Não por outro motivo, a regra do estabelecimento prestador foi reiterada pelo artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 — com mais exceções, é certo, e com a novidade da definição de serviços oriundos do exterior ou a ele destinados, os primeiros tributados, e os últimos isentos [3].

Estes, em síntese, os elementos de conexão adotados pela Lei Complementar 116/2003:

- 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 art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003;
- local dos bens a que se refere o serviço: critério aplicável em parte ao serviço contemplado no inciso XVI do art. 3º da Lei Complementar nº 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 art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003;
- local da fruição do resultado do serviço: critério aplicável aos serviços de planejamento, organização e administração de feiras (inciso XXI do art. 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.

Após a Lei Complementar 116/2003, o STJ tem declarado aceitar o critério do estabelecimento prestador, sendo *leading case* o REsp. 1.117.121/RJ (1ª Seção, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 29.10.2009), julgado sob o regime dos recursos repetitivos.

O acórdão, todavia, consubstancia nova infringência, pela Corte, da norma legal a que afirma agora se dobrar. Tratava-se de definir o município competente para tributar serviços de engenharia (análise e elaboração de projetos, fiscalização de obras, assistência técnica, etc.) ligados a uma futura prestação de serviços de construção civil.

Pois bem: se estes últimos são tributáveis no local da execução, o mesmo não vale para os primeiros, que — salvo a fiscalização de obras, também listada no artigo 3º, III, da lei complementar — não são citados em qualquer dos incisos veiculadores das exceções, recaindo por isso mesmo na regra geral do estabelecimento prestador[4].

Apesar disso, a Corte os submeteu a uma pretensa *vis attractiva* dos serviços de construção, declarando-os também tributáveis no município do canteiro de obras. Confira-se a ementa, no

particular:

“3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em Município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.”

A conclusão não se justifica nem mesmo caso uns e outros sejam contratados em um mesmo instrumento (o que não ocorria no *leading case*, como se nota dos documentos que acompanham a petição inicial), desde que com remunerações em separado.

Isso porque a hipótese seria de contratos coligados, meramente justapostos, e não de contrato misto, figura híbrida e incindível que deriva da combinação de elementos de duas ou mais avenças.

E os contratos coligados preservam independentes os respectivos regimes jurídicos, inclusive tributários[5]. Com efeito, se é verdade que *“os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”* (CTN, art. 109), não menos certo é que a distorção das figuras privadas para fins fiscais há de fazer-se pelo legislador (exegese *a contrario sensu* do CTN, artigo 108, parágrafo 1º, que nega tal poder ao administrador).

E o legislador não só não equiparou a engenharia à construção para fins tributários, como fez questão de mantê-las separadas, excepcionando apenas esta última da regra de pagamento do ISS no local do estabelecimento.

Para os serviços de engenharia, a bem dizer, qualquer desses elementos de conexão levaria à mesma conclusão, pois são executados nas dependências do contribuinte (local da prestação = local do estabelecimento prestador), e não alhures.

O que apenas não se admite é a instituição ilegal da ficção de que o seriam no lugar onde será realizada a obra neles baseada — noutras palavras, impor-lhes o elemento de conexão *local do resultado*, adotado pelo legislador para outros serviços, mas não para estes.

Nesse ponto, releva observar que a inobservância aos critérios impostos pela lei complementar representa violação ao artigo 146 da Constituição, que o STF, em julgados recentes, tem considerado direta, e não reflexa (Pleno, RE nº 556.664/RS-RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe 14.11.2008; Pleno, RE nº 562.276/PR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe 10.02.2011).

Assim, a necessária correção de rumos pode ser feita tanto pelo STJ quanto pelo STF, em controle difuso ou concentrado (ADPF).

Camus[6] alerta que o mito de Sísifo só é trágico porque o herói sabe da inutilidade de seu esforço. Mas esta clarividência, ao contrário de o torturar, consoma a sua vitória sobre o destino inexorável: *“a luta em direção aos cumes basta, ela própria, para preencher um coração de homem. Deve-se imaginar Sísifo feliz”*.

As questões referidas nesta coluna, por serem jurídicas, nunca se pacificarão em definitivo. Enquanto isso, cabe-nos carregar as nossas pedras, com a alegria de contribuir, ainda que de

forma transitória, para o convencimento dos tribunais.

Talvez não dê para pretender mais, mas com certeza não se pode deixar por menos.

[1] “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

[2] Revista de Direito Tributário, vol. 48, p. 210-211.

[3] A isenção heterônoma assenta no art. 156, § 3º, II, da Constituição.

[4] É ver a letra da lei:

“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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

(...)

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

(...)

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.”

[5] Nesse sentido: ORLANDO GOMES, *Contratos*. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 104-105, e PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado*, tomo 3. Campinas: Bookseller, 2000, p. 207-217.

[6] ALBERT CAMUS, *Le mythe de Sisyphe: essai sur l'absurde*. Paris: Gallimard, 1942, p. 163-168.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2012-ago-08/consultor-tributario-interminavel-questao-local-pagamento-iss/>