

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

33



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Artigos Seleccionados e Premiados no Curso de
Atualização em Direito Tributário do IBDT
Critério Espacial do ISS: Doutrina e Jurisprudência

*Territorial Criteria of the ISS: Doctrine and
Jurisprudence*

Michell Przepiorka Vieira

*Pós-graduando em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário.
Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Bacharel pela
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. E-mail: michellprzepiorka@hotmail.com.*

Resumo

O presente artigo objetiva analisar a recente decisão promulgada nos autos do Recurso Especial nº 1.439.753/PE à luz da doutrina e da jurisprudência nacional acerca do critério espacial da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS. Para tanto buscaremos analisar as principais decisões envolvendo o aspecto espacial do ISS nos últimos anos, evidenciando os critérios utilizados. Por fim, proporemos uma definição de estabelecimento prestador de serviços que possa orientar os contribuintes quando forem recolher o imposto, baseada na análise jurisprudencial.

Palavras-chave: jurisprudência, critério espacial do ISS, imposto sobre serviços.

Abstract

The present paper aims to critically examine the recently decision rendered on the Special Appeal proceeding nº 1.439.753-PE in the light of national doctrine and jurisprudence about the territorial criteria of the services Tax - ISS. In order to do that we will examine the mainly decisions concerning the territorial criteria of the ISS handed down in the recent years, highlighting the standards applied. In the end, we will suggest a definition of "establishment rendering services" based in the jurisprudence exam that could help the taxpayers when the time to pay their taxes comes.

Keywords: jurisprudence, territorial criteria of ISS, tax on services.

1. Introdução

A definição do critério espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, doravante ISS, é de fundamental importância em razão de eventuais superposições de competências legislativas, o que acarretaria em conflito de pretensões impositivas entre municípios.

As alterações no posicionamento do e. Superior Tribunal de Justiça concernente a (in)definição do critério espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer

Natureza alimentam a insegurança jurídica dos contribuintes que não contam com o mínimo de previsibilidade ao tomar suas decisões de cunho econômico-empresarial.

Concentraremos nossos esforços na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pois, em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, já sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003¹, o aspecto espacial do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza é de ordem infraconstitucional².

Recentes manifestações do Poder Judiciário acerca do tema demonstram as reviravoltas em relação ao tema, a publicação da decisão proferida no Recurso Especial nº 1.439.753/PE (“ISS Laboratórios”)³ contrasta frontalmente com a jurisprudência consolidada no Recurso Especial nº 1.060.210/SC (“ISS Leasing Financeiro”)⁴, lançando grande sombra sobre o futuro da matéria.

A primeira leitura que se faz dos acórdãos leva a crer que as decisões são contraditórias, esperava-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidisse, conforme fizera no caso das operações de *leasing* financeiro, que é competente para tributar a operação o Município onde ocorre a efetiva análise clínica do material coletado, suposto núcleo da atividade. Entretanto, decidiu-se que é competente o Município onde realizada a coleta do material a ser submetido à análise.

O presente artigo propõe-se a analisar as decisões supramencionadas, além de outras necessárias, a fim de verificar em que medida se harmonizam ou se contradizem, para tanto, buscaremos amparo em doutrina avalizada, a fim de contribuir para a definição do critério espacial do ISS e, por fim, tentaremos prospectar alguns dos principais efeitos que a recente decisão possa acarretar em atividades econômicas similares.

Cumpramos salientar que concentraremos nossos esforços nas decisões pertinentes posteriores ao advento da Lei Complementar nº 116/2003, que regulamenta o ISS, cumprindo o papel de sanar eventuais conflitos de competência em conformidade com o art. 146, I, da Constituição Federal, muito embora talvez sejam necessárias incursões na jurisprudência relativa ao Decreto-lei nº 406, de 1968, a fim de esclarecer o teor das recentes decisões proferidas pelos órgãos superiores.

Ao fim, verificaremos as consequências das recentes decisões dos tribunais superiores em relação ao aspecto espacial do ISS e quais critérios devem orientar os contribuintes na tortuosa jurisprudência sobre o tema.

¹ Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Agravo de Instrumento nº 790.283/DF, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 13.8.2010, *DJe* de 3.9.2010.

² Em sentido contrário CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. “Ainda a questão do município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar essa questão?” In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 82-87.

³ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.439.753/PE, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Relator para Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgamento em 6.11.2014, *Diário de Justiça Eletrônico* de 12.12.2014.

⁴ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.060.210/SC, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgamento em 28.11.2012, *Diário de Justiça Eletrônico* de 5.3.2013.

2. Constituição, Conflitos de Competência e Lei Complementar

A atual Carta Magna tratou minuciosamente da matéria tributária, dedicando-lhe um inteiro capítulo. Tratou o constituinte de assegurar o princípio federativo, garantindo-se autonomia política, administrativa e federativa⁵ à União, aos Estados e aos Municípios.

A Constituição Federal de 1988 ampliou a autonomia dos Municípios como entes federativos⁶, garantindo-lhes fontes próprias de arrecadação⁷. O ISS, dentre os demais impostos que se lhes compete, repercute sob as atividades de terceiro setor da economia, o que gera arrecadação na proporção do nível de atividade econômica que se desenvolve no Município.

O conteúdo normativo previsto pela Constituição Federal em relação ao Sistema Tributário Nacional é amplo e em algumas matérias desce às minúcias, o que não é o caso do ISS, uma vez que se dedicaram poucos dispositivos à sua regulamentação.

Dentre os poucos dispositivos ali previstos, não se explicitou o sujeito ativo da hipótese de incidência que, no caso do ISS, corresponde ao critério espacial⁸. Muito embora haja quem defenda a existência de um aspecto espacial da norma jurídica de ISS indicada, tacitamente, no art. 156, inciso III, da Constituição Federal⁹.

Importante considerar que a possibilidade de determinados serviços serem prestados por um contribuinte proveniente de um Município diverso do qual é domiciliado enseja a dúvida sobre qual é o ente competente para exigir o tributo devido. Ainda mais em um cenário de recrudescimento das disputas em torno dos fatos geradores do ISS¹⁰. Ululante a insegurança jurídica a que estão sujeitos os contribuintes, podendo ser autuados ora por um, ora por outro, quando não por ambos.

A definição do sujeito ativo do ISS não pode ser submetida ao escrutínio das partes envolvidas, como forma de garantir a segurança jurídica dos contribuintes, sob o risco de ocorrer bitributação, pluritributação ou, até mesmo, não tributação¹¹.

A escolha do critério de conexão nem mesmo poderia ser deixada aos dissonantes do Judiciário, devido à necessidade de se garantir a previsibilidade necessária para que o contribuinte possa determinar o destino de sua atividade econô-

⁵ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 9.

⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. "O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei nº 406". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 3. São Paulo, dezembro de 1995, p. 68.

⁷ Art. 156 da Constituição Federal.

⁸ SCHARLACK, José Rubens. "ISS - antinomia jurídica e dupla tributação". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87. São Paulo, dezembro de 2002, p. 97.

⁹ Nesse sentido ARAUJO, Alexandre Bleggi. "Imposto sobre Serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 91. São Paulo, abril de 2003, p. 17.

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. "Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na fonte. Limites normativos". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 16º vol. São Paulo: Dialética, 2012, p. 266.

¹¹ MACEDO, Alberto. "ISS e o caso Potenza Leasing - questões acerca do critério espacial do ISS". *Revista Direito Tributário atual* nº 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 10.

mica. Motivos que impõem a solução do problema em direção às normas gerais de Direito Tributário¹²⁻¹³.

Nesse contexto, serve a Lei Complementar como instrumento válido à solução de conflitos de competência, sejam eles horizontais (Município-Município), sejam verticais (Município-Estado; Município-União)¹⁴.

Até o advento da Lei Complementar nº 116/2003, regulava a matéria o Decreto-lei 406/1968, recepcionado com *status* de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, ao qual reservaremos algumas linhas, a fim de entender a evolução doutrinária-jurisprudencial em relação ao critério espacial do ISS.

Devemos enfatizar que atualmente os Municípios podem definir as alíquotas do ISS, no mínimo em 2%, art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, até o limite de 5%, em conformidade com o art. 8, II, da Lei Complementar nº 116, de 2003, o que acarreta em sua utilização como “arma”¹⁵ de manobra na “guerra fiscal” que se estabelece entre os municípios, a fim de atrair o maior número possível de contribuintes para seu território¹⁶.

Da parte dos contribuintes a “guerra fiscal” entre os Municípios possibilita a seleção de Município com alíquota mais baixa como forma de planejamento tributário¹⁷. O exposto realça a necessidade de definir o local em que se concretiza o fato imponível, na medida em que será determinante para a definição do sujeito ativo da relação tributária¹⁸.

Como consequência, em que pese a existência de uma Lei Complementar para definir o critério espacial do ISS, sua interpretação enseja inúmeros conflitos entre Municípios que almejam a exação de um mesmo fato gerador devido à existência de múltiplos elementos de conexão aptos a atrair a incidência do imposto.

O até então exposto justifica a imersão na jurisprudência e na doutrina pátria, em busca de um critério que possa definir o comportamento do contribuinte em face de inúmeras autuações e que garanta um mínimo de segurança jurídica, tarefa árdua a qual nos dedicaremos nas próximas páginas.

¹² ATALIBA, Geraldo; e BARRETO, Aires F. “ISS - conflitos de competência e tributação de serviços”. *Revista de Direito Tributário* nº 6. São Paulo, outubro/dezembro de 1978, p. 53.

¹³ Art. 18, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1967, e art. 146, I, Constituição Federal de 1988.

¹⁴ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

¹⁵ Quanto aos principais meios utilizados para atrair prestadores de serviço vide GIANNASI, Celso. “O ISS - imposto sobre serviços - como foco da guerra fiscal dos municípios”. In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 96-97.

¹⁶ Em sentido contrário, Bleggi Araujo defende a inexistência de guerra fiscal entre municípios em razão da alíquota do ISS, pois o referido imposto somente é devido no local onde o serviço é efetivamente prestado (“Imposto sobre Serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 91. São Paulo abril de 2003, pp. 19-20).

¹⁷ ROCHA, João Luiz Coelho da. “A ‘espacialidade’ do ISS e o estabelecimento prestador”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. São Paulo: Dialética, setembro de 1999, pp. 92-3.

¹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. “ISS no tempo e no espaço”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2. São Paulo: Dialética, novembro de 1995, p. 63.

3. Aspecto Espacial do ISS: Decreto-lei 406/1968

O aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza apresenta controvérsias desde sua regulamentação pelo Decreto-lei nº 406/1968¹⁹, cujo art. 12 estabelecia que:

“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.”

As principais discussões doutrinárias diziam respeito à possibilidade do “ISS ser exigido em Município distinto daquele onde efetivamente o serviço fosse prestado”²⁰, à luz da redação do dispositivo, cuja interpretação literal deixaria clara a preferência do legislador em privilegiar o “parâmetro do escritório base, do prestador do serviço, seu estabelecimento - ou domicílio se aquele não existir”²¹.

De outra banda, Carrazza sustentava à época uma interpretação sistemática do aludido artigo, submetendo-o ao alcance do art. 24, II, da Constituição Federal de 1967, de sorte que sua eficácia deveria ser negada nos casos em que o Município em que o serviço foi efetivamente prestado não se confundisse com o local do estabelecimento do prestador²².

No mesmo sentido Soares de Mello defende que o princípio da territorialidade deflui diretamente da Constituição Federal, e que somente poderia ser exigido no local onde houve a manifestação da riqueza²³.

A redação do dispositivo proporcionou inúmeros debates doutrinários e alimentou o contencioso tributário por anos, até a decisão do STJ que acolheu os ensinamentos de Carrazza e a partir de uma interpretação teleológico-sistemática firmou o entendimento de que o ISS cabe ao Município em cujo território se realiza o fato gerador²⁴.

A doutrina criticou duramente a susodita decisão à época, donde se recorda a lúcida lição de Silva Martins, em que se questiona por qual razão o legislador pátrio preocupar-se-ia em fazer a distinção entre as letras “a” e “b” do referido artigo se a lei pretendia que o “ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador”²⁵.

¹⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. “ISS no tempo e no espaço”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2. São Paulo: Dialética, novembro de 1995, p. 53.

²⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. “ISS no tempo e no espaço”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2. São Paulo: Dialética, novembro de 1995, p. 64.

²¹ ROCHA, João Luiz Coelho da. “A ‘espacialidade’ do ISS e o estabelecimento prestador”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. São Paulo: Dialética, setembro de 1999, p. 90.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. “Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68”. *Revista de Direito Tributário* nº 6. São Paulo, outubro/dezembro de 1978, p. 156.

²³ MELO, José Eduardo Soares de. “Incidência do ISS no local do estabelecimento prestador. O conceito de estabelecimento”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 217.

²⁴ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 41.867/RS, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, julgado em 4.4.1994, *Diário de Justiça* de 25.4.1994.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Fato gerador do ISS - município com competência impositiva - inteligência do artigo 12, letra ‘a’, do D.L. nº 406/68, à luz da jurisprudência do Superior Tribu-

E mais, relembra ainda que existiam decisões do próprio STJ em sentido contrário, nas quais se afirmara peremptoriamente o caráter excepcional da letra “b” do art. 12 do Decreto-lei nº 406/1968²⁶.

A questão só foi decidida de forma definitiva por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.792/CE²⁷, no qual prevaleceu a tese de que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza seria devido ao Município onde foi concretizado o fato gerador, independentemente do teor do art. 12, alínea “a”, do Decreto-lei nº 406/1968.

A decisão foi pautada em dois argumentos extremamente combatidos pela doutrina: o primeiro, de que haveria um princípio de territorialidade que decorreria implicitamente do texto constitucional e, em segundo lugar, que seria uma medida para combater as evasões fiscais recorrentes que ocorriam em razão da transferência ficta do estabelecimento prestador.

Muitos doutrinadores taxaram de inconstitucional o entendimento exarado pelo STJ, pois sustenta seu posicionamento em suposto princípio implícito da Constituição Federal em detrimento de inúmeras regras e princípios explícitos da mesma²⁸.

Em segundo lugar, a decisão do STJ não passaria pelo crivo da regra da proporcionalidade, dado que generaliza a todos os contribuintes medida mais rigorosa que a necessária para evitar a evasão fiscal e o abuso de direito, qual seja, a fiscalização das transferências de estabelecimentos prestadores.

A substituição do critério definido pelo legislador, local do estabelecimento prestador, pelo critério - local da execução do serviço - como feito pela jurisprudência implicou a insegurança jurídica do contribuinte, pois não houve a declaração de inconstitucionalidade do art. 12, alínea “a”, do Decreto-lei nº 406/1968.

O que além de permitir a cobrança do ISS pelo Município em que se encontra o local do estabelecimento do prestador, com fulcro no texto de lei, ainda criou novos celumas para os contribuintes que prestavam serviços em múltiplas localidades, principalmente em relação a deveres instrumentais²⁹.

A atribuição de responsabilidade à fonte pagadora por inúmeros Municípios aumentou o número de problemas relacionados ao critério espacial do ISS, pois

nal de Justiça”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59. São Paulo: Dialética, agosto de 2000, p. 127.

²⁶ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 16.033/SP, Relator Ministro Hélio Mosimann, Segunda Turma, julgado em 14.12.1994, *Diário de Justiça* de 13.2.1995.

²⁷ Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.792/CE, Relator Ministro Ari Pargendler, Relator para Acórdão Ministra Nancy Andrighi, Primeira Seção, julgado em 7.4.2000, *Diário de Justiça* de 12.6.2000.

²⁸ TRINDADE, Caio Azevedo. “Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos processuais de impugnação”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 95. São Paulo: Dialética, agosto de 2003, pp. 38-39. Outras críticas quanto à interpretação dada pelo STJ em ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing* financeiro: análise da incidência”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 126.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; e DERZI, Misabel Abreu Machado. “O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 88. São Paulo: Dialética, janeiro de 2003, p. 141.

possibilitou que ocorresse a bitributação em inúmeras hipóteses, já que se abriu a possibilidade de o Município onde se localizava o tomador, por retenção na fonte, bem como o Município onde se localiza o prestador do serviço, cobrarem o ISS relativo a um mesmo fato gerador³⁰.

Acrescente-se que o pulular de atividades realizadas por meio do sistema mundial de computação em razão do desenvolvimento da tecnologia acarretou inúmeras dificuldades aos operadores do Direito e gestores de empresas que não conseguiram definir o local da efetiva prestação do serviço.

Já que o STJ optara por critério jurídico diverso do da lei, o problema de difícil solução que maculava a doutrina e a jurisprudência era: “em que território se dá a *efetiva* prestação de serviço” (destaque no original)³¹.

Quer dizer, o STJ não esclareceu como identificar o local da em que efetivamente se perfectibilizaria o serviço, o que não aplacou, portanto, a insegurança jurídica dos contribuintes, incapazes de identificar *a fortiori* o Município competente para tributar sua atividade e, conseqüentemente, a quem deveria efetuar o pagamento do débito tributário³².

Alguns autores sugeriram que se adotasse como critério determinante para definição da competência tributária para a instituição e a cobrança do ISS, em casos de dúvida, o local de realização da atividade-fim e, subsidiariamente, na impossibilidade de identificá-lo, optar-se-ia pelo critério eleito pelo legislador, qual seja, o local do estabelecimento do prestador³³ como forma de salvar o texto legal.

Durante a vigência do Decreto-lei nº 406, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) não relevou a materialidade do art. 12, alínea “a”, quando, na oportunidade para fazê-lo, por conta do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 571.353-3/MG³⁴, decidiu-se que a interpretação do referido dispositivo era matéria de ordem infraconstitucional, o que significava o seu aval à jurisprudência que se firmara no STJ.

4. Aspecto Espacial do ISS: Lei Complementar nº 116/2003

Em meio a um contexto de insegurança jurídica decorrente principalmente da interpretação *contra legem*, dada a redação do art. 12, alínea “a”, do Decreto-lei

³⁰ DEL FIORENTINO, Marcelo Fróes. “A sujeição ativa tributária no âmbito do ISSQN de conformidade com o entendimento consolidado do e. Superior Tribunal de Justiça consubstanciado no Recurso Especial nº 1.060.210/SC”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 215. São Paulo: Dialética, agosto de 2013, pp. 131-132.

³¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Imposto sobre serviços e fato gerador - o local da prestação de serviços”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105. São Paulo: Dialética, junho de 2004, p. 73.

³² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Imposto sobre serviços e fato gerador - o local da prestação de serviços”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105. São Paulo: Dialética, junho de 2004, p. 72.

³³ Nesse sentido HOFFMANN, Susy Gomes. “A competência dos municípios para a instituição e cobrança do ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105. São Paulo: Dialética, junho de 2004, p. 86.

³⁴ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 571.353-3/MG, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgamento em 21.6.2007, DJ de 10.8.2007.

nº 406/1968³⁵, a Lei Complementar nº 116/2003 foi promulgada como forma de sanar eventuais falhas na regulamentação do ISS, dando novo regramento aos principais aspectos de sua incidência tributária³⁶, entre eles o aspecto espacial e, conseqüentemente, o sujeito ativo.

A nova Lei Complementar inovou ao fracionar serviços complexos como forma de evitar conflitos de competência entre Municípios, de sorte a permitir a arrecadação do ISS de forma proporcional ao serviço realizado em seu âmbito territorial³⁷.

De outro lado, aos olhos da doutrina, a tão aguardada Lei Complementar não apenas falhou em definir o local da prestação do serviço, mas ainda criou uma nova celeuma em relação à matéria ao prescrever a possibilidade de um Município tributar serviços oriundos do exterior³⁸.

As falhas ainda se seguiriam, em razão da possibilidade de os Municípios atribuírem responsabilidade tributária aos tomadores de serviço, instituindo o recolhimento na fonte, como prescreve o art. 6º da referida Lei Complementar³⁹.

Além das críticas apontadas, ressalta-se que o legislador saltou a chance de resolver problemas relacionados ao aspecto territorial do ISS que assombravam os contribuintes há um longo tempo, tal como na hipótese de serviços prestados fisicamente no território de dois municípios; ou em casos de serviços contratados por um único preço, mas executados em vários Municípios⁴⁰.

Vistas as críticas, é importante ressaltar o tratamento que a Lei Complementar deu ao local de incidência do ISS.

O art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 prescreve, *in verbis*:

“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

³⁵ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. “Lei Complementar nº 116/03 - mudanças no regime do ISS - conflitos de competência entre municípios - responsabilidade tributária - limites aos poderes de fiscalização”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 108. São Paulo: Dialética, setembro de 2004, p. 109.

³⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. “Lei Complementar nº 116/03 - mudanças no regime do ISS - conflitos de competência entre municípios - responsabilidade tributária - limites aos poderes de fiscalização”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 108. São Paulo: Dialética, setembro de 2004, p. 105.

³⁷ ALVES, Anna Emília Cordelli. “ISS - aspectos relevantes decorrentes da análise do artigo 1º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99. São Paulo: Dialética, dezembro de 2003, p. 28.

³⁸ ROCHA, João Luiz Coelho da. “O novo trato legal do imposto sobre serviços e os problemas que permanecem”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99. São Paulo: Dialética, dezembro de 2003, pp. 81-82.

³⁹ Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

⁴⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. “Lei Complementar nº 116/03 - mudanças no regime do ISS - conflitos de competência entre Municípios - responsabilidade tributária - limites aos poderes de fiscalização”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 108. São Paulo: Dialética, setembro de 2004, p. 111.

o imposto será devido no local: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).”

Como se nota, o legislador desconsiderou a jurisprudência que se formou no seio do STJ, que interpretava a redação do art. 12, alínea “a”, do Decreto-lei nº 406/1968, como o local onde o serviço foi efetivamente prestado, e manteve como critério o “local do estabelecimento prestador”, inovando, entretanto, ao aumentar o rol de hipóteses excepcionadas da regra geral e, portanto, tributadas no local da prestação do serviço⁴¹.

Ou seja, a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003, a rigor, não alterou o quadro normativo que regulava o critério espacial da hipótese de incidência do ISS, mas foi o suficiente para dar novos contornos e criar novos problemas relacionados à matéria. Muito em função da redação genérica dada ao art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003⁴²⁻⁴³.

“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 imprecisão do artigo levou muitos Municípios a selecionar critérios mais ou menos objetivos para a determinação do conceito de “estabelecimento prestador” para fins de incidência tributária⁴⁴.

Mas mesmo naqueles que procederam tal escolha surgiram problemas relacionados ao ISS, pois os Fiscos municipais faziam tábula rasa da legislação pertinente e insistiam na autuação dos contribuintes⁴⁵.

Importante para a caracterização do estabelecimento prestador, portanto, muito mais que o *nomen iuris* que se lhe é atribuído, que ele forneça os meios e as utilidades para a realização da atividade-fim⁴⁶ em razão de um contrato onero-

⁴¹ GIANNASI, Celso. “O ISS - imposto sobre serviços - como foco da guerra fiscal dos municípios”. In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 108.

⁴² Nesse sentido BARRETO, Aires F. “ISS - organização e execução de pacotes turísticos, inclusive de viagens marítimas temáticas - local da prestação dos serviços - navios podem ser considerados como ‘estabelecimento prestador’ para fins de incidência tributária - base de cálculo dos serviços de organização e execução de pacotes turísticos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 165. São Paulo: Dialética, junho de 2009, p. 118.

⁴³ SAUER, João Guilherme. “ISS, sujeito ativo e ‘local da prestação’. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 196. São Paulo: Dialética, janeiro de 2012, p. 87.

⁴⁴ BARRETO, Aires F. “ISS - organização e execução de pacotes turísticos, inclusive de viagens marítimas temáticas - local da prestação dos serviços - navios podem ser considerados como ‘estabelecimento prestador’ para fins de incidência tributária - base de cálculo dos serviços de organização e execução de pacotes turísticos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 165. São Paulo: Dialética, junho de 2009, p. 119.

⁴⁵ BARRETO, Aires F. “ISS - alguns limites constitucionais do critério espacial”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 208. São Paulo: Dialética, janeiro de 2013, p. 8.

⁴⁶ FRATTARI, Rafael. “O local da ocorrência do fato gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253 e o respeito à LC 116/2003”. In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 392.

so⁴⁷, pressupondo-se ainda “administração e gerência mínimas”⁴⁸, de forma que se caracterize uma unidade econômica.

A diferença entre atividades-meio e atividades-fim⁴⁹, segundo nosso ponto de vista, é de vital importância como forma de determinar o local de incidência do ISS. As atividades intermediárias não seriam o suficiente para atrair a competência para determinado ente federativo, mas tampouco haveria individualidade para constituir isoladamente fato gerador de um novo tributo⁵⁰.

A similitude entre as redações do art. 12 do Decreto-lei nº 406/1968 e do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 levava a doutrina, quando da promulgação da nova legislação, a crer que o STJ manteria sua postura em relação ao local de incidência do ISS. Não foi o que se viu, entretanto, a partir do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 903.224-MG, verificava-se uma mudança no entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Mudança que se consolidou no Recurso Especial nº 1.117.121/SP, julgado no regime de Recursos Repetitivos, quando se determinou que “A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).” (destaques nossos)⁵¹

Destacamos que parte da doutrina associou a “sede do prestador” ao local em que se encontrava a sede administrativa e organizacional, além da estrutura necessária ao exercício da atividade proposta, quer dizer, a efetiva prestação de serviços⁵².

Fixados esses conceitos doutrinários, aprofundaremos a análise da jurisprudência relacionada ao tema, partindo do Recurso Especial nº 1.060.2010/SC, sujeito à técnica dos Recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do CPC.

5. Leasing

Uma das primeiras controvérsias a surgir em face da nova Lei Complementar diz respeito exatamente a qual critério deveria orientar a definição do aspecto espacial da incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil (*leasing*)⁵³,

⁴⁷ ALVES, Francielli Honorato. “A competência municipal para a criação do cadastro de prestadores de outros municípios como norma antievasiva”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 225. São Paulo: Dialética, junho de 2014, p. 82.

⁴⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. “O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 78.

⁴⁹ Ou prestação-meio e prestação-fim, conforme BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do texto à norma. Doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 282 e ss.

⁵⁰ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 805.317/RS. Relator Ministro José Delgado, Relator para Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgamento em 17.8.2006, *Diário de Justiça* de 21.9.2006.

⁵¹ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.117.121/SP. Relator Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgamento em 14.10.2009, *Diário de Justiça* de 29.10.2009.

⁵² BARRETO, Aires F. “ISS - alguns limites constitucionais do critério espacial”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 208. São Paulo: Dialética, janeiro de 2013, p. 9.

⁵³ MELO, Fábio Soares de. “Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS). Arrendamento mercantil (*leasing*). Critério para definição do município competente. Lei Complementar nº 116/03”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99. São Paulo: Dialética, março de 2004, pp. 68-85.

matéria responsável por elevado número de processos em todo o território nacional.

Dentre os critérios possíveis para estabelecer qual o sujeito ativo/critério espacial da hipótese de incidência estariam (a) o local de assinatura do contrato; (b) o local da tradição do bem; e (c) o local do financiamento⁵⁴.

A doutrina especializada entendia que, se devido, o imposto sobre serviços incidente nas operações de *leasing* financeiro seria devido ao Município onde se encontra a sede da arrendadora, pois a maioria das etapas do procedimento, inclusive as mais importantes qualitativamente, ocorrem ali (a formação do fundo, a análise do crédito, a elaboração do contrato e a liberação do veículo)⁵⁵.

Os critérios da assinatura do contrato e da tradição do bem foram tidos como irrelevantes, pois não são por si só o fato gerador do ISS. O simples fato de assinar o contrato em determinado Município não implica que o serviço será realizado ali⁵⁶. Afinal, “contratar não é o comportamento de que trata o critério material da hipótese de incidência do ISS”⁵⁷.

O Supremo Tribunal Federal, quando instado a se manifestar em relação à matéria, decidiu pela incidência do ISS nas atividades de *leasing* nas modalidades: (a) financeiro; e (b) *lease back*⁵⁸. Não decidiu na oportunidade, entretanto, acerca de seu aspecto pessoal ativo e quantitativo.

O Superior Tribunal de Justiça, no exercício de suas competências, analisou a matéria de uma perspectiva infraconstitucional por conta do julgamento do Recurso Especial nº 1.060.210/SC⁵⁹, ocasião em que se decidiu que o Município competente para instituir e cobrar o ISS sobre operações de *leasing*, no caso concreto, é o do local da sede da empresa.

O acórdão deu um passo seguinte na controvérsia jurisprudencial acerca da interpretação do art. 12 do Decreto-lei nº 406/1968 ao consignar que não há diferença substancial entre a redação do referido artigo e a redação do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 e que, portanto, não se justificaria a diferença de entendimento que se registrou no Recurso Especial nº 1.117.121/SP, supracitado⁶⁰.

⁵⁴ Mais detalhes quanto à matéria em MELO, Fábio Soares de. “Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS). Arredamento mercantil (*leasing*). Critério para definição do Município competente. Lei Complementar nº 116/03”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99. São Paulo: Dialética, março de 2004, pp. 68-85.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing* financeiro: Análise da incidência”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 127.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing* financeiro: análise da incidência”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 127.

⁵⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do texto à norma. Doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 532.

⁵⁸ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento 2.12.2009, *DJe* de 5.3.2010.

⁵⁹ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.060.210/SC. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, julgamento em 28.11.2012, *DJe* de 5.3.2013.

⁶⁰ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.060.210/SC. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, julgamento em 28.11.2012, *DJe* de 5.3.2013, pp. 33-37.

Atentamos, como o fez A. Macedo antes de nós, que o STJ insistiu na utilização do termo “sede” como sinônimo de estabelecimento prestador⁶¹, o que poderia acarretar inconsistências quando da exação pelo ISS, pois a sede seria um elemento da empresa fluído e que não se confunde com estabelecimento prestador⁶², como bem apontado pelo Ministro Herman Benjamin⁶³.

No julgamento do REsp nº 1.060.210/SC, firmou-se o entendimento de que o elemento de conexão útil a atrair a incidência do ISS seria o “local do estabelecimento prestador”, seja sob a égide do Decreto-lei nº 406/1968 quanto na vigência da Lei Complementar nº 116/2003, restringindo eventuais contendas aos Municípios em que o contribuinte possua estabelecimento prestador⁶⁴.

A decisão foi certa, ainda, ao identificar os elementos necessários para que se confirme determinado Município como sujeito ativo e, portanto, o critério espacial do ISS, quais sejam: (a) existência de uma unidade econômica ou profissional; (b) permanente ou temporária; (c) onde se realize a atividade-fim, núcleo do serviço tributado.

6. Jurisprudência Posterior

O Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de enfrentar o tema inúmeras vezes após o julgamento do Recurso Especial nº 1.060.210/SC, acima analisado, e manteve consistente a tese adotada de que seria competente o Município em que houvesse um estabelecimento prestador, ou seja, uma unidade econômica e profissional, onde a atividade-fim fosse realizada de forma permanente ou temporária.

Ao analisar o conflito de competência entre o Município de Nova Canaã e o Município de Ponte Nova, acerca da incidência do ISS sobre serviços médicos prestados no território do primeiro, decidiu-se que a existência de uma unidade de saúde no território de Nova Canaã configura unidade econômica e profissional e, portanto, legitimaria tal ente estatal para a cobrança do ISS⁶⁵.

O mesmo entendimento foi exarado no que diz respeito ao serviço prestado por operadoras de planos de saúde. Na ocasião, verificou-se a competência do Município de Belo Horizonte, onde se localizava sua administração para o cum-

⁶¹ “A interpretação do mandamento legal leva à conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (*como a manutenção de sedes fictícias*) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.” (Destques nossos) Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.060.210/SC. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, julgamento em 28.11.2012, *DJe* de 5.3.2013, parágrafo 21, p. 20.

⁶² “ISS e o caso Potenza *Leasing* - questões acerca do critério espacial do ISS”. *Revista Direito Tributário atual* nº 29. São Paulo: Dialética e IBDT, pp. 19-23.

⁶³ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.060.210/SC. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, julgamento em 28.11.2012, *DJe* de 5.3.2013, pp. 59-61.

⁶⁴ RANCAGLIA, Marcelo Marques. “O aspecto espacial do ISS nas operações com cartões de crédito frente à jurisprudência do STJ (REsp nº 1.060.210/SC)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 215. São Paulo: Dialética, janeiro de 2014, pp. 98-99.

⁶⁵ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.160.253/MG, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgamento em 10.8.2010, *DJe* de 19.8.2010.

primento de suas atividades, não subsistindo razão ao Município de Juiz de Fora, local da filial administrativa da empresa⁶⁶.

Nos autos do Recurso Especial nº 1.251.753/ES, a controvérsia envolvia o Município de Vitória, onde havia a captação da clientela (recebimento e devolução das mercadorias), e o Município de Cariacica, onde se localizava a lavanderia. Na hipótese decidiu-se que a controvérsia deve ser analisada a partir do núcleo do serviço, ou seja, sua atividade-fim⁶⁷, razão pela qual se julgou competente o Município de Cariacica, onde as roupas eram efetivamente lavadas⁶⁸.

Como se pode observar, a jurisprudência estabeleceu critérios para se definir o local onde se realizou o fato gerador, a partir da interpretação conjunta dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003⁶⁹, enfatizando a atividade-fim e a presença de uma unidade econômica ou profissional que preste serviços de forma permanente ou temporária.

7. Análises Clínico-laboratoriais

Nos autos do Recurso Especial nº 1.439.753/PE, os Ministros da Primeira Turma enfrentaram questão relativa à cobrança de ISS por Município onde se realizava a coleta do material que seria submetido a processo de análise clínica em laboratório localizado em Município diverso⁷⁰.

Em face da evolução jurisprudencial que se verificou após o advento da Lei Complementar nº 116/2003, esperava-se que os Ministros da Primeira Turma decidissem pela competência do Município onde se realiza a efetiva análise-clínica e não os Municípios onde há a captação da clientela.

Entretanto, entenderam os julgadores, por maioria de votos, que é competente para exigir o ISS o Município onde a coleta do material que será submetido à análise é realizada, em acórdão assim ementado:

“Tributário. Recurso Especial. ISS. Laboratório de Análises Clínicas. Coleta de Material. Unidades Diversas. Local do Estabelecimento Prestador. Recurso Especial Conhecido e não Provido.

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.

2. ‘A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a

⁶⁶ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.245.310/MG, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgamento em 19.5.2011, *DJe* de 25.5.2011.

⁶⁷ No mesmo sentido, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 805.317/RS, Relator Ministro José Delgado, Relator para Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgamento em 17.8.2006, *DJ* de 21.9.2006.

⁶⁸ Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.251.753/ES, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgamento em 27.9.2011, *DJe* de 4.10.2011.

⁶⁹ E mesmo antes, como podemos observar em Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 51.797/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgamento em 5.6.1997, *DJ* de 1º.9.1997.

⁷⁰ Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.439.753/PE, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Relator para Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgamento em 6.11.2014, *DJe* de 12.12.2014.

localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica' (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe de 19/8/10).

3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, 'cada fato impositivo é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária' (Hipótese de Incidência Tributária. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. 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, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, *verbis*: 'Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte'.

6. Recurso especial conhecido e não provido."

O Ministro Arnaldo Esteves Lima apontou a existência de uma unidade econômica ou profissional no Município de Jaboatão dos Guararapes, o que o autorizaria, em tese, a exigir o tributo.

Baseado na lição de Geraldo Ataliba acerca do caráter unitário do fato impositivo, o Ministro acrescenta que a função precípua do laboratório é o processo de análise e não a coleta do material biológico. "A mera colheita, sem a indispensável análise, não tem nenhum sentido. O cliente paga pelo exame clínico, que vem materializado no laudo que lhe é entregue."

Porém, no fim, surpreendentemente, conclui que a competência é do Município onde coletado o material, fazendo tábula rasa da diferença entre atividade-meio e atividade-fim e do núcleo do serviço prestado, qual seja, a análise clínica.

O Ministro Ari Pargendler defendeu que a riqueza foi produzida no Município de Jaboatão dos Guararapes, que é, portanto, o ente federado competente para arrecadar o tributo incidente.

De sua parte, o Ministro Sérgio Kukina, voto vencido, consignou que do ponto de vista operacional, o serviço de coleta poderia ser considerado em relação ao serviço de análise clínica, embora existam casos em que os dois serviços possam ser tributados independentemente, desde que existam duas bases impositivas distintas, dado que ambos são previstos na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (itens 4.02 e 4.21).

Concluiu o Ministro que o sujeito ativo do serviço de análise clínica é o Município de Recife, onde realizada a análise, e que "o ISS a ser recolhido no Município de Jaboatão dos Guararapes deve incidir apenas quanto à atividade de coleta".

Por fim, o Ministro Benedito Gonçalves salientou que é no laboratório de coleta onde se perfectibiliza o serviço, além de configurar uma unidade econômica, pois “é lá onde usualmente contrata-se o serviço, providencia-se o pagamento e encerra-se a avença, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor”.

A decisão repercutiu na imprensa⁷¹, pois contraria a jurisprudência que se formava paulatinamente e fornece um precedente capaz de gerar ainda maior insegurança jurídica no que tange ao critério espacial da hipótese de incidência do ISS. A nosso ver, a decisão foi equivocada por diversas razões, que passamos a expor.

Primeiramente, por ignorar a jurisprudência que vinha se consolidando no STJ, que centrava a análise do critério espacial no núcleo do serviço prestado. Na hipótese, os ínclitos julgadores sobrevalorizaram a importância da coleta em detrimento da análise, que conformaria o núcleo do serviço, como bem apontado pelo Ministro Sérgio Kukina, vencido.

Nesse sentido, oportuna a lição de A. Barreto, segundo o qual as atividades-meio não podem ser tomadas como autônomas, pois constituem um fazer para si mesmas, como meio de alcançar a atividade-fim, dessa forma escapando da hipótese de incidência do ISS⁷², pois esse pressupõe um “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”⁷³.

Em segundo lugar, não merece prosperar ainda o argumento lançado pelo Ministro Ari Pargendler, dado que o local onde o serviço é prestado nem sempre é o mesmo onde a riqueza é gerada, ainda mais em uma sociedade de informação, dada a possibilidade de prestação de serviços remotos via internet.

Por fim, gostaríamos de sublinhar que, de nosso ponto de vista, o serviço de análise absorve o serviço de coleta, dada sua maior complexidade⁷⁴, logo, o último seria atividade-meio, e, portanto, a presença do laboratório de coleta não seria suficiente para configurar uma unidade econômica ou profissional, já que ali não se realiza a atividade-fim almejada.

8. Conclusão

A definição do critério espacial do ISS continua longe de se resolver. Quando parecia que caminhávamos para uma pacificação na jurisprudência, o STJ parece ter contribuído mais uma vez para acalorar o debate em torno do tema.

A análise da evolução da jurisprudência nos demonstra sua volatilidade e imprecisão em relação aos critérios definidores do local de incidência do ISS, em um primeiro momento o STJ fez tábula rasa da regra geral prevista no art. 12 do

⁷¹ AGUIAR, Adriana. “Laboratório deve pagar ISS onde é recolhido material para análise”. *Valor Econômico*. São Paulo, sexta-feira, 12 de dezembro de 2014. Legislação e tributos. Acesso em 12/12/2014. Artigo disponível em <http://www.valor.com.br/legislacao/3854646/laboratorio-deve-pagar-iss-onde-e-recolhido-material-para-analise>.

⁷² BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 344.

⁷³ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009, p. 64.

⁷⁴ Paralelo com o princípio da absolvição presente no Direito Penal.

Decreto-lei nº 406/1968, definindo que o é competente o Município do local da execução do serviço, para o espanto da doutrina nacional à época⁷⁵.

Com a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003, o STJ passou por duas etapas distintas: primeiro tentou manter a jurisprudência que se pacificava, diferenciando o período anterior do período posterior à Lei Complementar, em que pese à similitude da redação do art. 12 do Decreto-lei nº 406/1968 e do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003⁷⁶.

Posteriormente, reconheceu-se o equívoco na interpretação do art. 12 do Decreto-lei nº 406/1968, entendendo-se que seja em sua vigência ou na vigência da Lei Complementar nº 116/2003, a regra geral do critério espacial da hipótese de incidência do ISS é o local do estabelecimento prestador de serviços⁷⁷.

Para fins de incidência do ISS, então, considera-se o estabelecimento prestador o local de onde provêm os meios e utilidades necessários para a realização da atividade-fim que compõe o núcleo do serviço.

Nesse sentido, equivocou-se o STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.439.753/PE⁷⁸, pois privilegiou uma atividade-meio, lançando maiores dúvidas quanto ao sujeito ativo do ISS e alimentando ainda mais a insegurança jurídica que envolve o tema, desde sua regulamentação inicial.

Bibliografia

- ALVES, Anna Emilia Cordelli. “Importação de serviços - impossibilidade da tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional da origem do serviço”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 112. São Paulo, janeiro de 2005.
- . “Imposto municipal sobre serviços - lei complementar - aspecto espacial”. *Revista de Direito Tributário* nº 71. São Paulo, 1998.
- . “ISS - aspectos relevantes decorrentes da análise do artigo 1º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99. São Paulo, dezembro de 2003.
- ALVES, Francielli Honorato. “A competência municipal para a criação do cadastro de prestadores de outros municípios como norma antievasiva”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 225. São Paulo, junho de 2014.
- ANTUNES, Carlos Soares. “A identificação do local da prestação de serviço para o fim de oneração pelo ISS no entendimento do Superior Tribunal de Justiça”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 213. São Paulo, junho de 2013.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. “ISS - base de cálculo - dados contábeis - estabelecimento - local da prestação - necessidade de prova dos serviços prestados”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 96. São Paulo, setembro de 2003.

⁷⁵ Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.792/CE, Relator Ministro Ari Pargendler, Relator para Acórdão Ministra Nancy Andriighi, Primeira Seção, julgado em 7.4.2000, *Diário de Justiça* de 12.6.2000.

⁷⁶ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.117.121/SP. Relator Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgamento em 14.10.2009, *Diário de Justiça* de 29.10.2009.

⁷⁷ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.060.210/SC, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgamento em 28.11.2012, *Diário de Justiça Eletrônico* de 5.3.2013.

⁷⁸ Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.439.753/PE, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Relator para Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgamento em 6.11.2014, *DJe* de 12.12.2014.

- ARAUJO, Alexandre Bleggi. “Imposto sobre Serviços (ISS): Inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 91. São Paulo, abril de 2003.
- ATALIBA, Geraldo; e BARRETO, Aires F. “ISS - conflitos de competência e tributação de serviços”. *Revista de Direito Tributário* nº 6. São Paulo, outubro/dezembro de 1978.
- ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing* financeiro: análise da incidência”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005.
- . “Imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza. Contrato de *leasing* financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da prestação e base de cálculo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 182. São Paulo, novembro de 2010.
- BARRETO, Aires F. “ISS - alguns limites constitucionais do critério espacial”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 208. São Paulo, janeiro de 2013.
- . “ISS - conflito de competência. Tributação de serviços e as decisões do STJ”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59. São Paulo, agosto de 2000.
- . “ISS - organização e execução de pacotes turísticos, inclusive de viagens marítimas temáticas - local da prestação dos serviços - navios podem ser considerados como ‘estabelecimento prestador’ para fins de incidência tributária - base de cálculo dos serviços de organização e execução de pacotes turísticos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 165. São Paulo, junho de 2009.
- . *ISS na Constituição e na lei*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. “Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na fonte. Limites normativos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 16º vol. São Paulo: Dialética, 2012.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. “Notas sobre a ‘guerra fiscal’ do ISS”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007.
- BRAZUNA, José Luis Ribeiro. “Lei Complementar nº 116/03 - mudanças no regime do ISS - conflitos de competência entre Municípios - responsabilidade tributária - limites aos poderes de fiscalização”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 108. São Paulo, setembro de 2004.
- BRITO, Edvaldo. “ISS e a Lei Complementar 116 - conflitos de competência”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 8º vol. São Paulo: Dialética, 2004.
- BRUN, Guilherme Brust. “Critério espacial do ISS”. In: BRASIL JR., Vicente (coord.). *Questões práticas do ISS*. São Paulo: ÔnixJur, 2011.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do texto à norma. Doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- CAMPOS, João Alves de. “ISS - local da prestação dos serviços - jurisprudência STJ. REsp nº 252.114-PR (2000/0026431-8). Impacto nas operações de arren-

- damento mercantil”. *Revista Direito Tributário atual* vol. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. “Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68”. *Revista de Direito Tributário* nº 6. São Paulo, outubro/dezembro de 1978.
- . “Imposto sobre serviços”. *Revista de Direito Tributário* nº 48. São Paulo, abril/junho de 1989.
- CATÃO, Marcos André Vinhas; e REDENSCHI, Ronaldo. “Conflito espacial de competências: conceito de estabelecimento e possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no ISS”. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.
- CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. “Ainda a questão do município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar essa questão?” *In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; e DERZI, Misabel Abreu Machado. “O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 88. São Paulo, janeiro de 2003.
- DEL FIORENTINO, Marcelo Fróes. “A sujeição ativa tributária no âmbito do ISSQN de conformidade com o entendimento consolidado do e. Superior Tribunal de Justiça consubstanciado no Recurso Especial nº 1.060.210/SC”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 215. São Paulo, agosto de 2013.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. “O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza”. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.
- FRATTARI, Rafael. “O local da ocorrência do fato gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253 e o respeito à LC 116/2003”. *In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- GIANNASI, Celso. “O ISS - imposto sobre serviços - como foco da guerra fiscal dos Municípios”. *In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- HOFFMANN, Susy Gomes. “A competência dos Municípios para a instituição e cobrança do ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105. São Paulo, junho de 2004.
- HARADA, Kiyoshi. *ISS - doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.
- JUSTEN FILHO, Marçal. “ISS no tempo e no espaço”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2. São Paulo, novembro de 1995.
- . “O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei nº 406”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 3. São Paulo, dezembro de 1995.

- LOPES FILHO, Juraci Mourão. “O critério espacial do ISS incidente sobre a coleta, o tratamento e a destinação do lixo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 214. São Paulo, julho de 2013.
- MACEDO, Alberto. “ISS e o caso Potenza *Leasing* - questões acerca do critério espacial do ISS”. *Revista Direito Tributário atual* nº 29. São Paulo, 2013.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Fato gerador do ISS - município com competência impositiva - inteligência do artigo 12, letra ‘a’, do D.L. nº 406/68, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59. São Paulo, agosto de 2000.
- . “O local da prestação de serviços no Decreto-lei nº 406/68 e na LC nº 116/2003”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.
- ; e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. “Aspectos relevantes do ISS”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 182. São Paulo, novembro de 2010.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “ISS e operações de *leasing*”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 139. São Paulo, abril de 2007.
- MCNAUGHTON, Charles William. “Conflitos de competência de ISSQN no espaço e o julgador administrativo”. In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- MELLO, Linneu de Albuquerque. “O aspecto espacial do ISS na LC nº 116/2003”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.
- MELO, Fábio Soares de. “Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS). Arredamento mercantil (*leasing*). Critério para definição do município competente. Lei Complementar nº 116/03”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 102. São Paulo, março de 2004.
- MELO, José Eduardo Soares de. “Incidência do ISS no local do estabelecimento prestador. O conceito de estabelecimento”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.
- . *ISS - aspectos teóricos e práticos*, 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2008;
- MELO, Omar Augusto Leite. “Local de ocorrência do ISS nos serviços de licenciamento, cessão e desenvolvimento de *software*”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 227. São Paulo, agosto de 2014.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: RT, 1975.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Imposto sobre serviços e fato gerador - o local da prestação de serviços”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105. São Paulo, junho de 2004.
- RANCAGLIA, Marcelo Marques. “O aspecto espacial do ISS nas operações com cartões de crédito frente à jurisprudência do STJ (REsp nº 1.060.210/SC)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 215. São Paulo, janeiro de 2014.
- ROCHA, João Luiz Coelho da. “A espacialidade do ISS e o estabelecimento prestador”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. São Paulo, setembro de 1999.

- . “O novo trato legal do imposto sobre serviços e os problemas que permanecem”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99. São Paulo, dezembro de 2003.
- SANTOS, André Felipe Batista dos. “ISS sobre *leasing* e o entendimento do STJ no Recurso Especial nº 1.060.210/SC. Definição do município competente para a exigência do imposto”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 224. São Paulo, maio de 2014.
- SAUER, João Guilherme. “ISS, sujeito ativo e ‘local da prestação’. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 196. São Paulo, janeiro de 2012.
- SCHARLACK, José Rubens. “ISS - antinomia jurídica e dupla tributação”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87. São Paulo, dezembro de 2002.
- SILVA, Rodrigo Martins da. “O aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços”. In: DACOMO, Natalia de Nardi; e MACEDO, Alberto. *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- TRINDADE, Caio Azevedo. “Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos processuais de impugnação”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 95. São Paulo, agosto de 2003.