

O ARTIGO 12, LETRA “A”, DO D. L.

Nº 406/68

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico
e de Direito Constitucional.

Está o artigo 12, letra “a”, assim redigido:

“Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador”.

Tal dispositivo é de meridiana clareza, pois cuida de duas hipóteses para definir o local da prestação do serviço --desde que não se trate de obra de construção civil ou de exploração de rodovias— a saber:

a) o do estabelecimento prestador,

e, sendo este inexistente ou de difícil localização,

b) o do domicílio do prestador ¹.

Em outras palavras, se uma empresa tiver “n” filiais, e o estabelecimento-matriz, a matriz só será

¹ *Hugo de Brito Machado explica: "É razoável, portanto, dizer-se que os serviços prestados no território de um determinado Município são por este, e só por este, tributáveis.*

Por outro lado, adotado esse entendimento, tem-se na prática grande número de problemas. Um advogado, domiciliado e com escritório em São Paulo, que é contratado para fazer uma sustentação oral perante o STF, teria de pagar ISS no Distrito Federal.

E se fizer uma sustentação oral perante um Tribunal Regional, ou um Tribunal de Justiça, com sede fora de São Paulo, terá de pagar o ISS no Município em que sediado esteja o Tribunal. Um médico, com clínica em um Município, chamado a atender um paciente em outro, terá de pagar o ISS a esse outro Município. Uma empresa de consultoria administrativa, ou financeira, ou jurídica, que é chamada a prestar serviços em Município diverso daquele em que é sediada, terá de pagar ISS a esse outro Município.

Foi, certamente, em face de tais problemas práticos que o Decreto-lei nº 406/68 estabeleceu a norma segundo a qual considera-se local de prestação do serviço aquele em que é estabelecido, ou domiciliado, o seu prestador.

Não se cuida de uma presunção legal, a comportar prova em sentido contrário. Nem mesmo de uma presunção legal absoluta. Cuida-se na verdade de uma ficção jurídica" (grifos meus) (Repertório IOB de Jurisprudência, nº 1/96, janeiro de 1996, p. 15).

considerada local de prestação de serviços para efeitos de incidência do ISS, se os outros estabelecimentos prestadores não forem localizáveis ou inexistirem.

Desta forma, é a matriz aquele estabelecimento que responde em último lugar pela prestação de serviços.

É esta, aliás, de rigor, a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, que declara ser o estabelecimento prestador do serviço, ainda que filial, o primeiro estabelecimento e a matriz a última opção, ao dizer:

*"Portanto, conforme verificamos, o Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968, não considerou relevante o princípio territorial da incidência do ISS. **Ao contrário, adotou como regra principal ou geral a da incidência do imposto municipal em razão do estabelecimento prestador (art. 12, "a") ou do domicílio do prestador (art. 12 "a")**, deixando como regra excepcional a da incidência do ISS em razão do local onde se realiza a prestação de serviços (art. 12, "b"). **No ISS, em geral, não se leva em conta o local da ocorrência do fato gerador. Outros***

elementos é que servirão para marcar o local de incidência do ISS" (grifos meus) ².

Compreende-se o princípio complementar.

Como já ocorre no ICMS, em relação às operações interestaduais --em que deve haver regulação complementar (L.C. 87/96) para evitar conflitos entre os entes tributantes e, apesar disto, os conflitos permanecem-- também em relação ao ISS a lei complementar objetivou evitar choques nas operações intermunicipais. Lembre-se que o conflito entre Estados é travado entre 27 entidades federativas e, entre municípios, eleva-se a 5.500 pessoas jurídicas de direito público.

Para evitar problemas desta natureza é que houve por bem, o legislador complementar, considerar 4 hipóteses, duas delas sem relevância para o caso, a fim de definir o local em que o ISS deve ser recolhido:

- 1) estabelecimento prestador (aquele que fatura o serviço, sendo considerado como prestador);

² *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p. 487.*

- 2) estabelecimento matriz, à falta daquele, mesmo que não prestador;
- 3) local da prestação de serviço na construção civil;
- 4) local do Município em que se encontra trecho da rodovia explorada ³.

O Superior Tribunal de Justiça, todavia, houve por bem desconsiderar as hipóteses da letra “a”, em decisão que tem sido contestada pela doutrina, entendendo que a incidência seria sempre no local

³ Carlos Valder do Nascimento esclarece: "É da maior importância o fato jurígeno consubstanciador do critério espacial. Assim, tal fato há de ocorrer no espaço territorial do Município "onde se configuram realizados os aspectos material e temporal da hipótese de incidência". Isto porque a base geográfica, sobre a qual ele exerce sua jurisdição, é de relevo fundamental para a caracterização do fato impositivo.

Cumpra ponderar, pois, que a determinação do lugar é da maior significação para a fixação da hipótese de incidência, posto possibilitar a solução de problemas decorrentes do poder tributário municipal. Dentre eles, a questão de soberania, de sujeição fiscal e os conflitos territoriais suscitados no tocante ao local de cobrança do imposto sob comento.

O local de incidência, di-lo a própria legislação, é o da prestação do serviço: "**estabelecimento prestador ou na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador**"; e, "no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação". A regra é aplicável mesmo se o serviço for prestado fora do Município onde a empresa estiver instalada, já que aqui é que é devido o ISS" (grifos meus) (Comentários ao CTN, volume I, Ed. Saraiva, 1998, p. 485).

de prestação do serviço, e não no da localização do estabelecimento prestador, filial ou matriz.

Nestes termos, versa a ementa do Acórdão emanado daquele Sodalício:

"EMENTA: Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do D.L. nº 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do D.L. nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território

de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente" (grifos meus) ⁴,

tendo eu me referido à mesma nos termos que se seguem:

"O que choca, no texto do acórdão, é o reconhecimento inequívoco e correto de que o artigo 12 considera local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. Confirma o ilustre magistrado que:

"Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento do prestador ...".

Como se vê, entende S.Exa. que a lei estabelece como o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador. O que vale dizer, separa a letra "a" da letra "b" do artigo 12 do D.L. nº 406/68.

A seqüência do discurso, entretanto, espanta quem o lê, pois conclui:

"ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador"!!!

⁴ *Revista Dialética de Direito Tributário nº 1, p. 173.*

Em outras palavras, diz, S.Exa., que embora a lei considere que é o local do estabelecimento que determina o fato gerador do ISS, tal consideração de nada vale, porque ela "pretende" que não seja no local do estabelecimento, mas no da prestação de serviços que se deva recolher o ISS.

O que mais pesa, todavia, na fundamentação utilizada pelo eminente magistrado --a quem, uma vez mais, reverencio, por considerá-lo dos mais capacitados juristas deste país, nisto residindo meu espanto pela conclusão adotada-- é que, ao declarar que é sempre o local da prestação de serviços o determinante da geração do ISS, toma os autores do D.L. n° 406/68 (que vigora há 30 anos sem contestação) por desconhecedores do idioma, apesar de entre eles encontrar-se o mais renomado tributarista da atualidade, Alcides Jorge Costa. Com efeito, se é o local da prestação de serviços aquele que justifica a incidência do ISS, pergunta-se: por que a exceção da letra "b", que declara, também, que é o local da prestação de serviços o que atrai a tributação municipal? Se é apenas o local da prestação de serviços que prevalece, pergunta-

*se: por que o legislador complementar cuidou de duas hipóteses distintas, ou seja, a da letra "a" (local do estabelecimento ou domicílio do prestador) e a da letra "b" (local da prestação de serviços para as empresas de construção civil)?”*⁵.

Há decisões anteriores do S.T.J. em sentido contrário⁶.

⁵ Trecho do parecer dado ao Banco do Estado de Santa Catarina, em 25/02/1999, a ser publicado no livro “Temas de Direito Público”, Ed. Juarez de Oliveira, no prelo.

⁶ Em sentido contrário da mesma Egrégia Corte, leia-se: “RECURSO ESPECIAL Nº 16.033-0/SP - RG Nº 91.21867-8

RELATOR: Sr. Ministro Hélio Mosimann

RECORRENTE: Município de Campinas

ADVOGADO: Benedita Vera de Castro e Silva e Outro

RECORRIDO: Ornato Paisagismo e Jardinagem Ltda.

ADVOGADO: Newton Brasil Leite e Outro

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DE RECOLHIMENTO.

SERVIÇOS DE PAISAGISMO. OBRA JÁ CONCLUÍDA.

A regra geral sobre a competência para instituir o Tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos da construção civil, em que competência tributária se desloca para o local da prestação.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer o recurso, e dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Peçanha Martins e Américo Luz. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Antonio de Pádua Ribeiro. Brasília, 14 de dezembro de 1994 (data do julgamento) (grifos meus)”.

Nada obstante, a divergência, pacificou-se a orientação do Superior Tribunal de Justiça na definição do local de prestação, como aquele que permite ao Fisco a cobrança do ISS.

Tal orientação, certamente, trará problemas, dos quais um grave é submeter-se o contribuinte a duas exações. O Município, onde tenha sede, não abrirá mão da cobrança do ISS, que entenda devido pela lei. O Município onde o serviço estiver sendo prestado, também. E o contribuinte que prestar serviços em diversos Municípios, terá problemas em todos eles, devendo discutir em juízo a opção que vier a tomar.

E, dificilmente, a matéria chegará ao Supremo Tribunal Federal, pois entende a Suprema Corte que esta matéria versa sobre legalidade e não sobre constitucionalidade, razão pela qual a última instância é o Superior Tribunal de Justiça.

É de se aguardar de que forma os Municípios comportar-se-ão em face da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

São Paulo, 11 de Outubro de 2000.