



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.160.253 - MG (2009/0188086-8)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : MED W A LTDA
ADVOGADO : MOZART CHAVES LOPES FILHO E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE NOVA CANAÃ
PROCURADOR : LUÍS CLÁUDIO RODRIGUES FERRAZ E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional

2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.

3. No caso, o tribunal *a quo* concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS.

4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental.

5. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente o Dr. Mozart Chaves Lopes Filho, pela parte RECORRENTE: MED W A LTDA

Brasília, 10 de agosto de 2010(data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.160.253 - MG (2009/0188086-8)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : MED W A LTDA
ADVOGADO : MOZART CHAVES LOPES FILHO E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE NOVA CANAÃ
PROCURADOR : LUÍS CLÁUDIO RODRIGUES FERRAZ E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de recurso especial fundado nas alíneas "a" e "c", do permissivo constitucional e interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, assim ementado:

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - SERVIÇOS MÉDICOS - ISS - COMPETÊNCIA - LOCAL DA EXECUÇÃO DO SERVIÇO. Para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário, nos termos da lei complementar 116/03, art. 3º, que veio a dispor da mesma forma que dispunha o revogado art. 12 do DL 406/68, que não excepcionou os serviços médicos, embora tenha ampliado os casos de exceção. O revogado art. 12 do DL 406/68 dispunha que: "Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador". Da mesma forma consta do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, dispondo 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...)". Foi, portanto, mantida a regra geral da competência do local onde se situa o estabelecimento que presta os serviços, médicos, não importando a sua qualificação, se sede, filial ou qualquer outro estabelecimento utilizado para a prestação dos serviços (e-STJ fl. 227).

A recorrente aponta violação dos artigos 3º e 4º, da Lei Complementar 116/2003, bem como aos princípios da segurança jurídica e da vedação de bitributação. Suscita dissídio jurisprudencial.

Postula o reconhecimento do direito líquido e certo de não ser compelida a recolher o ISSQN sobre os serviços médicos prestados no Município de Nova Canaã. Argumenta que já recolhe no Município de Ponte Nova, onde a recorrente encontra-se estabelecida, em decorrência de decisão judicial transitada em julgado e proferida em outra ação de mandado de segurança.

Sem contrarrazões às e-STJ fl. 290.

Recurso especial admitido na origem (e-STJ fls. 292-293).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.160.253 - MG (2009/0188086-8)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.

3. No caso, o tribunal *a quo* concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS.

4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental.

5. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): A situação em apreço envolve, mais uma vez, a discussão em torno do Município competente para a cobrança de ISS.

O Decreto-Lei 406/68 havia estipulado, como regra geral, que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse estabelecimento, o do domicílio do prestador.

Interpretando essa previsão normativa, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a exação tributária incide no local onde efetivamente foi prestado o serviço. Esse posicionamento foi manifestado com o objetivo maior de se evitar a "guerra fiscal" entre os Municípios, sendo uma resposta aos contribuintes que se instalavam apenas formalmente em determinada localidade com a finalidade de se beneficiar com menores alíquotas tributárias.

Nesses julgados, o STJ adotou a tese de que a lei municipal apenas pode ser aplicada nos limites territoriais do respectivo ente da federação, sujeitando-se ao princípio da territorialidade. Dessa feita, admitir a extraterritorialidade da norma municipal feriria o pacto federativo.

Aderiu-se, também, à corrente doutrinária a qual defende que a Constituição Federal, ao prever a hipótese de incidência do ISS como a atividade de "prestar serviço", reconheceu



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

implicitamente que o tributo apenas pode ser cobrado no local em que concretizado o fato gerador.

Todavia, não é tão simples fixar como critério delimitador da competência tributária a localidade onde o serviço é desempenhado, pois nem sempre a obrigação de fazer se resume a um único ato, havendo situações nas quais a atividade é fracionada em várias etapas executadas em lugares diversos.

Por outro lado, a Constituição Federal, a meu ver, não previu com rigidez que o ISS apenas poderia ser cobrado pelo Município situado no local em que efetivamente foi realizado o serviço. Da análise das demais normas constitucionais aplicáveis à espécie, observa-se justamente a possibilidade de a Lei Complementar estabelecer as normas gerais sobre direito tributário e disciplinar os conflitos em matéria tributária.

Afastando a hipótese de poder absoluto dos entes municipais, destaco o seguinte trecho de palestra proferida por Humberto Ávila:

A idéia de comunidade pressupõe harmonia entre a uniformidade e a diversidade, entre constância e variação. Não se pode ter uniformidade total, porque senão não há diversidade, mas também não se pode ter diversidade total, senão não há uniformidade. Para termos comunidade as unidades têm que abrir mão de poder, porque senão comunidade não há, e o exemplo da comunidade européia revela bem isso, com relação à moeda e a uma porção de outras coisas. (Os conflitos de competência entre entes federados, homólogos ou diversos (ISS no estabelecimento prestador ou no local da prestação, ICMS nas ditas importações indiretas, ICMS e ISS nos serviços das empresas de comunicação, etc.). (Soluções individuais e institucionais. In. Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte, v. 8, jul./dez. 2007, p. 404).

Ademais, o próprio Texto Constitucional, ao regram o ISS no art. 156, confere à Lei Complementar a tarefa de definir os serviços objeto da tributação, fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir a exação das exportações, bem como regular as isenções e benefícios fiscais.

No mesmo sentido, assim concluem Ives Gandra Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues:

Desta forma, se de um lado a Constituição atribui competência aos Municípios para legislar sobre assuntos locais (art. 30) e para instituir o ISS (art. 156, III); de outro lado, determinou que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. (*ISS e o local da prestação de serviços - Lei Complementar 116/03*. In. *ISS - Lei Complementar 116/2003*. 1a. ed. Curitiba: Juruá, 2005, p. 242).

Logo, entendo que a legislação complementar recebeu autorização da Carta Magna para regulamentar, em caráter geral, o aspecto espacial do ISS.

Nesse contexto, editou-se a Lei Complementar 116/03 que revogou o diploma normativo anterior, trouxe maiores detalhes sobre a regra geral de incidência do ISS e ampliou o rol de exceções àquela regra.

De acordo com os arts. 3º e 4º do referido diploma:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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:

(omissis)

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Como se observa, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.

Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

Assim, por exemplo, se uma sociedade empresária estabelecida num determinado município, presta o serviço uma única vez em outro município, o ISS é devido no local em que sediada. No entanto, se essa mesma sociedade aluga uma sala comercial nesse outro município, contrata funcionários e lá passa a exercer a atividade econômica, a tributação, aí sim, será devida na localidade em que prestado o serviço.

Essa mesma opinião é comungada por José Eduardo Soares de Melo que, acompanhando o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi, assim conclui:

Justificável a assertiva de que o estabelecimento prestador não será um singelo depósito de materiais ou a existência de um imóvel, sendo necessária a organização, unificada em uma unidade econômica indispensável à prestação do serviço. O local onde se situar tal organização (de fato, não por ficção formal ou declaração de fachada do contribuinte, atrairá o âmbito de validade territorial da lei municipal respectiva. (ISS - Aspectos Teóricos e Práticos. 5a. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195).

Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.

A esse respeito, vejam-se os seguintes precedentes da Segunda Turma:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LC 116/2003.

1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu à questão tão-somente à luz do art. 12 do Decreto-lei 406/68, merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003.

2. Interpretando o art. 12, "a", do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

onde o serviço foi prestado.

3. Com o advento da Lei Complementar 116/2003, tem-se as seguintes regras: a) o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo 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); e b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003.

4. Hipótese dos autos em que não restou abstraído qual o serviço prestado ou se o contribuinte possui ou não estabelecimento no local da realização do serviço, de forma que a constatação de ofensa à lei federal esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/2007, DJ 07/02/2008 p. 307).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO CONFIGURADA. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DO TRIBUTO. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que competente para a cobrança do ISS é o município em que ocorre a prestação do serviço, ou seja, onde se concretiza o fato gerador.

2. Na hipótese, discutem-se fatos geradores posteriores à LC 116/2003, o que não altera a sorte da demanda, pois a LC 116/2003 determina, em caso de arrendamento mercantil, que "o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador" (art. 3º, caput, c/c o item 15.09 da lista anexa), a exemplo do que era previsto pelo DL 406/1968 (art. 12, "a").

3. Dito de outra forma, as exceções à regra geral prevista no caput do art. 3º da LC 116/2003 (ISS devido no local do estabelecimento prestador), apesar de mais numerosas e amplas que aquelas previstas no DL 406/1968 (art. 12, "b" e "c"), não abarcam o arrendamento mercantil (art. 3º, incisos I a XII, da LC 116/2003).

4. Embargos de Declaração acolhidos sem efeito infringente. (EDcl no AgRg no Ag 1019143/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 15/12/2009).

No caso, o tribunal *a quo* considerou que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança o ISS.

Confirmam-se os seguintes excertos do acórdão exarado na origem:

No entanto, no caso dos autos, em que os serviços são prestados pelos próprios médicos da sociedade, como ocorre com a impetrante, não se enquadra a hipótese em nenhuma das exceções previstas nos incisos do art. 3º da LC n. 116/2003.

(omissis)

Consta dos autos que os serviços são prestados dentro de uma unidade de saúde, sendo irrelevante se é filial, posto de atendimento ou qualquer outro local de atendimento, subsumindo-se a espécie ao contido no caput do art. 3º da LC 116/2003. (e-STJ fls. 208-209)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Quanto à alegada violação dos princípios da bitributação e segurança jurídica, o apelo não merece ser conhecido, nesse particular, uma vez que a recorrente não impugnou efetivamente o fundamento do acórdão recorrido para refutar a aplicação desses princípios, qual seja: que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente.

A propósito, confira-se trecho do voto condutor:

Lado outro, a determinação contida no acórdão da apelação n. 1.0521.04.034657-4/001 (Relator: Des. Cláudio Costa – julgamento datado de 01/06/2006) não obsta a análise da questão posta no presente *mandamus*. Isto porque a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente, não sendo englobado pela coisa julgada qualquer questionamento acerca da relação jurídica tributária existente entre MED W. A. Ltda. e o Município de Canaã (e-STJ fl. 242).

Incide, no caso, o teor da Súmula 283/STF, *verbis*: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".

Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar quais e em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental

Ante o exposto, **conheço em parte do recurso especial e nego-lhe provimento .**

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2009/0188086-8

PROCESSO ELETRÔNICO

REsp 1.160.253 /
MG

Números Origem: 10713070741770 10713070741770002

PAUTA: 03/08/2010

JULGADO: 10/08/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MED W A LTDA
ADVOGADO : MOZART CHAVES LOPES FILHO E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE NOVA CANAÃ
PROCURADOR : LUÍS CLÁUDIO RODRIGUES FERRAZ E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **MOZART CHAVES LOPES FILHO**, pela parte RECORRENTE: MED W A LTDA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 10 de agosto de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI
Secretária