

## O ARTIGO 12, LETRA "A", DO D. L. N° 406/68

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Está o artigo 12, letra "a" do Decreto-lei em epígrafe, 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<sup>1</sup>.

Em outras palavras, se uma empresa tiver "n" filiais e o estabelecimento-matriz, a matriz só será 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 n° 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)<sup>2</sup>.

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) 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<sup>3</sup>.

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 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. n° 406/68.*”

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do D.L. n° 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)<sup>4</sup>.

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. Conforma 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. n° 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”!!!*

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)?”<sup>5</sup>.

Há decisões anteriores do S.T.J. em sentido contrário<sup>6</sup>.

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.

## NOTAS

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).

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

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 decor-

rentes 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 1, Ed. Saraiva, 1998, p. 485).

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

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)”. .