

O ISSQN E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE MUNICÍPIOS

Meeting Jurídico
FEDERASUL
2009



1. Introdução:

- Previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, comumente chamado de ISS ou ISSQN, é tributo de competência dos Municípios, com incidência sobre determinadas prestações de serviços.
- Para se saber quais os serviços passíveis de incidência da referida exação, devemos inicialmente averiguar quais as espécies de prestações de serviço englobadas no âmbito de incidência do ICMS. O art. 155, II, da Carta Magna, determina a incidência do imposto estadual sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, bem como de serviços de comunicação.
- O art. 156, III, da Constituição Federal determina que *competete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*
- Os serviços passíveis de incidência do ISSQN devem estar previstos em lei complementar. Atualmente, a legislação que traz ao ordenamento jurídico pátrio as diretrizes do imposto municipal e a listagem de serviços tributáveis é a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que veio substituir o histórico Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.[\[1\]](#)

[\[1\]](#) Importante ressaltar que o Decreto-lei não foi integralmente revogado pela Lei Complementar nº 116/03, tendo em vista que não disciplina exclusivamente o ISSQN, e também pelo fato do art. 9º (atínente ao imposto municipal), não ter sido revogado pela norma complementar. O referido dispositivo será analisado no presente artigo.

2. Competência tributária:

■ 2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS:

- O ISSQN surgiu efetivamente por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, cujo art. 15, assim dispõe *in verbis*:
 - *"Art. 15. Compete aos municípios o imposto sobre serviço de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
Parágrafo Único. Lei Complementar estabeleceria critérios para distinguir as atividades a que se refere este das previstas do art. 12."*
- Anteriormente a 1965, a prestação de serviços era atividade tributada pelos seguintes impostos, em conformidade com a Constituição de 1946: Imposto sobre Transações (estadual); Imposto de licença (municipal); Imposto de Indústrias e Profissões (municipal) e o Imposto Sobre Diversões Públicas (municipal). Com a Emenda nº 18 de 1965, estes impostos foram suprimidos e, em substituição a eles foi criado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.
- Em outubro de 1966, foi promulgado o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172), que veio disciplinar a matéria, sendo que a partir desta data, os Municípios iniciaram a tentativa de implantar o novo imposto.

- Em 1967, importantes normas vieram alterar o Código Tributário Nacional, as quais relacionamos:
 - a) o Ato Complementar nº 34 que ampliou o conceito e a enumeração do que se considerava serviço, para efeito de cobrança do ISS; regulou a base cálculo do tributo para os casos de atividades mistas e de execução de obras hidráulicas e de construção civil e estabeleceu a alíquota máxima para a cobrança do imposto em relação a certos serviços.
 - b) o Ato Complementar nº 35, que exclui as subempreitadas, realizadas com obras ligadas ao Poder Público, da incidência do ISS e altera a regra da base de cálculo do tributo para os casos de execução de obras hidráulicas e de construção civil.
 - c) o Ato Complementar nº 36, que trouxe o conceito de "local da operação para efeito de ocorrências do fato gerador" do ISS nos casos de prestação de serviço em mais de um Município.
- É editada a Constituição de 1967, que entra em vigor no dia 15 de março e que em nada altera a legislação pertinente ao imposto, posto que apenas exigia que os serviços que constituíssem hipótese de incidência do ISS fossem definidos em lei complementar.

- Mais tarde, vem a ser editado o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 que entraria em vigor em 1969, estabelecendo normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ICM e ao ISS, revogando expressamente todas as disposições relativas aos impostos que constavam no Código Tributário Nacional. Foi uma forma que o legislador encontrou para simplificar as normas relativas ao ISS, deixando-as claras, sendo que a hipótese de incidência fiscal a partir daquele momento passou a ser a prestação de serviços relacionados em uma lista de serviços, anexa ao Decreto-Lei nº. 406/68, conforme previsto em seu art. 8º, *in verbis*:
- *"Art. 8º. O imposto de competência de municípios sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação por empresa ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa."*
- Ainda em 1969, surgem:
 - a) o Decreto-Lei 834, que vem alterar o Decreto 406, modificando a redação e a regra de alguns de seus artigos, inclusive a lista de serviços que foi ampliada de 29 para 66 itens;
 - b) o Decreto-Lei 932 que veio dirimir dúvidas quanto à aplicação da lista de serviços prevista no Decreto-Lei 406/68;
 - c) a Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, a qual decreta e promulga a Constituição da República Federativa do Brasil, que, ao apresentar a nova discriminação de renda tributárias, não altera a forma de distribuição do ISS aos municípios.

- Apesar do ISS já estar com seus contornos fixados, a partir de 1974 o imposto sofre mais três alterações. A primeira foi trazida pela Lei Complementar nº 22, de 09 de dezembro de 1974, alterando a redação de seu art. 11; a segunda foi a trazida pela Lei 7.192, de 05 de janeiro, de 1984, acrescentando mais um item à lista de serviços; e a terceira e maior alteração foi a trazida pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, que pelo seu art. 1º, alterou e substituiu a lista de serviços anterior, passando de 67 para 100 o número de itens.
- Finalmente, adveio a promulgação da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, que ao discorrer sobre a discriminação da competência para instituir impostos, manteve a dos Municípios em relação ao ISS, conforme art. 156, *in verbis*:
- *"Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:*
III- serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar.
Parágrafo 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à Lei Complementar:
I- fixar as suas alíquotas máximas;
II- excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior."

2.2 CONFLITO DE COMPETÊNCIA:

- Com o advento da Constituição Federal de 1988, os Municípios passaram a ser partes integrantes da Federação, possuindo sua própria autonomia administrativa, financeira e política. Esta autonomia política é que reflete a capacidade dos Municípios de poder instituir e arrecadar tributos na sua esfera de competência.
- Não é incomum, entretanto, que dois legisladores se entendam igualmente competentes para criar tributo tomando fatos de igual natureza. Nesse caso, há conflito de leis tributárias. Mais especificamente, no caso do ISS, o conflito ocorre entre entes tributantes (Municípios) aos quais foi outorgada a mesma competência.[\[1\]](#)
- O Decreto-lei 406/68, em seu artigo 12, determinou como local da prestação de serviço, para efeito de recolhimento do ISS, o do Município onde está o estabelecimento ou domicílio do prestador, conforme disposto, *in verbis*:
- *"Art. 12. Considera-se local da prestação de 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 de serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada."*

[\[1\]](#) BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, pg. 340-4.

- Tal dispositivo desencadeou inúmeros embates doutrinários. Provocado a se manifestar sobre a referida questão, o Superior Tribunal de Justiça entendeu pela inaplicabilidade, estabelecendo que o tributo deve ser recolhido no Município em que é prestado o serviço.
- Não obstante a manifestação do STJ, sobreveio a Lei Complementar 116 de 2003, que revogou o referido dispositivo do Decreto-lei, mas manteve a norma nele contida. Desta forma, o art. 3, § 3º, da referida LC, acabou por ampliar os conflitos, ao invés de extingui-los.[\[1\]](#)
- A discussão continua. Observa-se que renomados autores entendem que o município mais adequado para o recolhimento do imposto pelo contribuinte, seria o previsto no Decreto-lei 406/68 art. 12 "a", isto é, aquele onde está situado o estabelecimento ou domicílio do prestador do serviço. Em contrapartida, encontramos outros doutrinadores que sustentam "*contra legem*", que o devido local para recolhimento do imposto seria o município onde ocorrer a efetiva prestação de serviço.

[\[1\]](#) GRUPENMACHER, Betina Treiger. **ISS – Local em que é devido o tributo**. Curitiba: Juruá Editora, ISS LC 166/2003, 2004. Pg. 67-90.

- Apesar da divergência entre os doutrinadores, o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado a favor dos últimos, entendendo que o dispositivo legal vigente deixa margem para a prática de fraudes imensamente prejudiciais aos municípios e, no intuito de frustrar tais fraudes, tem decidido que é competente para a cobrança do ISS, o município ***onde ocorre a prestação do serviço***, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento ou domicílio do prestador.
- Ainda que fique claro que, como regra geral, será competente para a cobrança do imposto o Município do local da prestação do serviço, restam dúvidas. Especificamente no caso do ISS, o problema está no caráter imaterial dos serviços, cuja prestação constitui o seu fato gerador. Na prática, existem inúmeras situações em que não se consegue identificar com clareza o local em que ocorreu a prestação do serviço.
- Hugo de Brito Machado sugere que a solução para o problema seja a atribuição da competência para a cobrança do ISS ao município no qual esteja sediado o tomador de serviços. Ainda que não seja a solução desejável, afirma que é a mais adequada para a solução dos conflitos.[\[1\]](#)

[\[1\]](#) MACHADO, Hugo de Brito. **O Fato Gerador e o Local da Cobrança do ISS**. Porto Alegre: IOB, Revista de Estudos Tributários, 2009. Pg. 07-21.

3. Jurisprudência:

- Com relação à controvérsia em tela, o **Superior Tribunal de Justiça**, quando provocado a manifestar-se, adotou o entendimento ora exposto, conforme os seguintes julgados:
- *"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. BASE DE CÁLCULO. VALOR INTEGRAL DA OPERAÇÃO. ARBITRAMENTO. SUMULA 7/STJ. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68, COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.*
 1. *O recorrente demonstra mero inconformismo em seu agravo regimental, que não se mostra capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada.*
 2. *A base de cálculo do ISS incidente nas operações de arrendamento mercantil será o valor total dos serviços prestados, ou seja, o valor integral da operação realizada, definida por arbitramento a partir dos valores constantes nas notas fiscais, no qual a aferição de tal quantia é vedada ao Superior Tribunal de Justiça por sua Súmula n. 7. (Precedentes: EDcl no AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 979670/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2009, DJe 11/05/2009; AgRg no REsp 853.281/SC, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 16.9.2008, DJe 21.10.2008.)*
 3. ***A jurisprudência desta Corte é no sentido de que a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa.***
 4. *Agravo regimental não provido.*
(AgRg nos EDcl no REsp 982.956/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009) (grifei)

- *"TRIBUTÁRIO. AGRAVO. ISS. COMPETÊNCIA MUNICIPAL. ACÓRDÃO COM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. SUMULA 126/STJ. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.*
 1. *O acórdão recorrido assenta-se em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para manter a conclusão do julgado, e não há, nos autos, indicação de que a parte vencida tenha manifestado recurso extraordinário, o que torna inadmissível o recurso especial, por incidência da Súmula 126/STJ.*
 2. ***A Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. Precedentes.***
 3. *Agravo regimental não provido.*
(AgRg no Ag 1107513/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2009, DJe 13/05/2009) (grifei)

- *"TRIBUTÁRIO – ISS – ARRENDAMENTO MERCANTIL – COMPETÊNCIA PARA A COBRANÇA DO IMPOSTO – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO LOCAL DO FATO GERADOR – IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME – SUMULA 7/STJ.*
 1. ***É entendimento assente no âmbito deste Tribunal que a competência para cobrança do ISSQN é do local da prestação do serviço, e não o da sede do estabelecimento prestador.***
 2. *Rever os documentos que instruíram a causa, para efeito de análise de eventual violação do artigo 12, "a" do Decreto-Lei n. 406/68, demanda o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a esta Corte em vista do óbice da Súmula 7/STJ.*
Agravo regimental improvido.
(AgRg no REsp 1068255/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 16/02/2009) (grifei)

- Igualmente a orientação do **Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**, adotada nos precedentes transcritos:
- *"AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO ART. 202 DO CTN. NULIDADE NÃO RECONHECIDA. A CDA possui presunção de liquidez e certeza, nos termos do art. 3º da LEF. Não é nulo o título executivo fiscal que atende aos requisitos do art. 202 do CTN e do § 5º do art. 2º da Lei nº 6.830/80. A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção legal de liquidez e certeza, nos termos do art. 3º da LEF, não afastada no caso concreto. Precedentes do TJRS. INCIDÊNCIA DO ISS. ITEM 79 DA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 834/68, NÃO DECLARADA INCONSTITUCIONAL PELO STF. ITEM 15.09 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. EXEGESE DA POSIÇÃO STF. COMPETÊNCIA. LOCAL DO FATO GERADOR. ARBITRAMENTO COM BASE EM DOCUMENTOS. O arrendamento mercantil está sujeito ao imposto sobre serviços é ISS. Aplicação da Súmula 138 do STJ. **A competência para a cobrança do imposto é a do município onde se realiza o fato gerador, independentemente de haver matriz ou filial.** ISS estimado com base em arbitramento, na forma do artigo 148 do CTN. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. PRESCRIÇÃO INOCORRENTE. Em não sendo recolhido por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária na época própria, o tributo é lançado de ofício, afastando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Decadência não configurada. Proposta a execução fiscal e citado o devedor dentro do quinquênio legal, inexistente prescrição a ser reconhecida. Precedentes do STJ e TJRS. MULTA. CABIMENTO. CONFISCO. INOCORRÊNCIA. CUMULAÇÃO DE MULTA POR COBRANÇA JUDICIAL. POSSIBILIDADE. A multa administrativa incide pelo inadimplemento da obrigação tributária, possuindo suporte legal, dentro dos limites de competência do Município assegurados pelo artigo 156, III, da Constituição Federal, não se revestindo de caráter confiscatório, não se enquadrando na vedação contida no art. 150, IV, da Carta Magna. Possível a cobrança da multa de 10% a título de cobrança judicial, nos termos do parágrafo único do art. 93 da Lei nº 1.943/79 do Município de Canoas, que pode ser cumulada com a multa moratória. Precedentes do TJRS. Agravo desprovido. (Agravo Nº 70030776850, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 09/07/2009) (grifei)*

- *"AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ISS. CONSTRUÇÃO DE USINA HIDROELETRICA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Conforme referido na decisão desta Corte, a **fixação de competência para a cobrança do ISS sobre obra de engenharia (hidroelétrica)** é o do local da execução do serviço (art. 3.º, III, da LC n.º 116/2003). Não havendo divergência sobre a repartição do tributo entre os Municípios, cujos territórios está localizado o canteiro de obra, deve cada um levantar o valor depositado, visto que revogado o provimento antecipatório autorizando o recolhimento judicial do tributo. Agravo provido. (Agravo de Instrumento Nº 70029361748, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 01/07/2009) (grifei)*
- *"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRESSUPOSTOS LEGAIS DO ARTIGO 535, INCISOS I E II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. OMISSÕES E CONTRADIÇÕES INEXISTENTES. EFEITO MODIFICATIVO. IMPOSSIBILIDADE. DESCONFORMIDADE DA PARTE COM O RESULTADO DO JULGAMENTO. IMPROPRIEDADE DA VIA DECLARATÓRIA. **DECISÃO QUE DEU PELA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE DEU O FATO GERADOR (PRESTAÇÃO DO SERVIÇO) PARA RECOLHER O ISS SOBRE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, CABENDO À ARRENDADORA A PROVA DO LOCAL ONDE SE REALIZOU O CONTRATO SE DIVERSO.** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESACOLHIDOS. (Embargos de Declaração Nº 70030271001, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arno Werlang, Julgado em 24/06/2009) (grifei)*

4. Conclusão:

- Pelo exposto, conclui-se que a Lei Complementar nº 116 regula quase que a totalidade do Imposto sobre Serviços, competindo aos Municípios proceder à elaboração de suas legislações, atendendo às diretrizes da referida legislação complementar.
- Atualmente, vivemos um período no qual os Municípios enfrentam inúmeras dificuldades financeiras e orçamentárias, o que incentiva a busca do aumento de arrecadação através de sua principal fonte de receita - **o tributo**.
- Verifica-se que o ISS tem propiciado uma "guerra" fiscal entre os Municípios que buscam atrair a mais variada gama de empresas para seu território. O quadro fático tem ensejado uma intensa fiscalização dos Municípios com intuito de tributar as empresas que prestam serviços dentro de seus limites territoriais, independentemente do local onde se situam seus estabelecimentos.
- Essa tese, mesmo não amparada pela Lei Complementar nº 116/03, tem sido respaldada pela jurisprudência pátria, em especial, pelos julgados do Superior Tribunal de Justiça, que tem considerado que o tributo é devido no local da prestação do serviço, qual seja, o local onde ocorre o fato gerador.
- Assim, não obstante a clareza e precisão da lei complementar em exame, com frequência se observam manobras de cunho fiscal efetuadas por empresas que buscam "Municípios-paraisos fiscais", onde são praticadas alíquotas mínimas inferiores a 2% para estabelecerem suas sedes fictícias, quando na realidade prestam seus serviços em localidades cujas alíquotas são maiores.
- Conclui-se, portanto, que a Lei Complementar nº 116 contempla aspectos importantes atinentes ao ISS, carecendo, no entanto, de dispositivos que auxiliem na prevenção à guerra fiscal entre os entes municipais tributantes.