PARECER TÉCNICO FISCAL

ENTENDIMENTO SOBRE O LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

A Constituição Federal em seu artigo 30 preceitua o princípio da autonomia dos municípios. É um princípio de tão alta importância que nenhum outro ente político, lei, ou outro poder poderá derrogá-lo.

> *"Art. 30. Compete aos Municípios:*
> *I - legislar sobre assuntos de interesse local;*
> *II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;*
> *III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados* em lei;..."

Este princípio combinado com a competência constitucional para exigir o ISSQN, insculpido no artigo 156, III, determina que a lei tributária terá vigência no território do município que é o detentor da competência de exigir o imposto.

> *"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
> *III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."*

Como toda outorga constitucional de competência tributária envolve um direito e impõe limites, a Constituição Federal confere aos municípios competência para exigir ISS relativamente a fatos ocorridos dentro de seus respectivos territórios, mas proíbe a cobrança de imposto fora desses limites. Assim, nenhum município pode, sob pena de invasão de competência alheia, pretender ISS sobre fatos ocorridos fora de seu território.

Portanto, podemos dizer que o ISS é devido ao território do município em que forem efetivamente prestados os serviços.

1. DO DIREITO DO MUNICÍPIO DE MOGI MIRIM

Como já é habitual os municípios são dotados de competência legislativa própria e

exclusiva, por isso, fatos e situações ocorridos em seus âmbito só podem ser regulados por meio de leis municipais.

Nesse sentido nenhuma lei que não emanada de sua Câmara tem a possibilidade jurídica de ocupar-se com assuntos de interesse local.

Desse modo, a Lei Complementar Municipal nº. 192/05 e suas alterações, regula, no município de Mogi Mirim, todo o arcabouço jurídico concernente ao ISSQN, não podendo admitir a eficácia de outra lei sobre fatos geradores ocorridos dentro de seus limites.

O ISSQN é um tributo incidente sobre fatos, cuja natureza permite desdobramentos que extrapolam o âmbito do município. Isto se dá porque o ISSQN é repartido não apenas em função de um critério material, mas também em razão de um critério territorial.

A Carta Magna prestigia o critério territorial, a fim de evitar múltiplas incidências, quando limita o perímetro da eficácia das leis ao território de cada um dos entes que receberam a mesma competência tributária. É o critério do *situs*, que consiste em limitar a irradiação da eficácia da lei ao território do ente considerado.

Constitucionalmente os limites são definitivos, pois a descrição em lei das hipóteses de incidência dos tributos que foram conferidos à competência desses entes federados só encontra fundamento de validade nos precisos e estritos limites dos territórios dessas mesmas entidades.

Fatos ocorridos além desses perímetros não podem ser alcançados.

O revogado art. 12 do Decreto-lei nº. 406/68 considerava o local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.

> *"Hugo Brito Machado preleciona: A questão está em saber o que é estabelecimento prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas, sem que se precise desconsiderar a regra do artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68". "Bernardo Ribeiro de Moraes, asseverando, no mesmo sentido, diz que "não vem ao caso, a hipótese de o*

estabelecimento ser a matriz, a filial ou a sede da empresa"".
"Há muito o C. Superior Tribunal de Justiça sedimentou referida orientação: Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei n.º 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 provido indiscrepantemente."
"Dessa forma, com base no entendimento jurisprudencial acerca do ordenamento legal anterior, já se era possível concluir que era constitucional a capacidade ativa tributária do Município onde se efetivou a materialização da prestação do serviço. Convém lembrar que o tributo incide em decorrência de prestação do serviço, e não em razão da sede contratual do estabelecimento prestador. Com esses fundamentos, julgo procedente a consignação, reconhecendo a competência tributária da Municipalidade de Mogi Mirim para a cobrança do ISS incidência sobre a prestação do serviço referente ao contrato mencionado, determinando, ao trânsito em julgado, a conversão dos depósitos em renda."
Processo 362.01.2010.016702/0 – 3ª Vara Cível – Cartório do 3º Ofício – Mogi Guaçu

Portanto, anteriormente ao advento da Lei Complementar 116/2003 e suas alterações, o entendimento já era de que o imposto é devido ao local da efetiva prestação do serviço.

O art. 3º da Lei Complementar nº. 116/03 adotou a mesma orientação, determinando 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.

"Não dispõe a Lei Complementar nº 116/03 que o local da incidência do ISS é o do **"estabelecimento do prestador"**, mas o do **"estabelecimento prestador""** *(Sérgio Pinto Martins)*. A empresa não se confunde com o estabelecimento.

O entendimento da mestra e doutora em Direito Tributário Simone R. C. Barreto, segue na mesma linha de raciocínio que o Município de Mogi Mirim defende, de que nos dias de hoje, com a tecnologia que temos e com agilidade necessária, as relações de prestações de serviços não ficam delimitadas a um espaço físico, mas ao local da efetiva prestação do serviço, que em muitos casos é o local onde esta situado o tomador do serviço, ou seja, nas dependências do tomador do serviço, sendo este local a ser considerado como o local da efetiva prestação do serviço e onde deve incidir o ISSQN, pois ali se configura a atividade econômica (local onde o prestador ganhou dinheiro), atividade profissional (onde foi

disponibilizado mão de obra e equipamentos), não importando o nome que se dê a este "estabelecimento", podendo ser até denominado de contato "ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas", segundo o artigo 4º da LC 116/2003.

> *"Em verdade, o legislador utilizou a expressão "estabelecimento prestador", que não se confunde com o "estabelecimento do prestador". O primeiro nos conduz ao local em que se dá a prestação do serviço, independentemente do local físico em que esteja estabelecido o prestador. Já a segunda nos conduz ao estabelecimento físico do prestador, que pode ou não coincidir com o local da efetiva prestação do serviço.*
> *Portanto, o legislador, ao se valer da expressão "estabelecimento prestador", não se referiu ao estabelecimento físico do prestador. Referiu-se, sim, ao local da efetiva prestação do serviço. E não poderia ser diferente, uma vez que o Texto Constitucional, por meio do princípio da territorialidade, preconiza a incidência do ISS no local em que realizado o fato jurídico tributário."*
>
> *"Estabelecimento prestador, pois, nada mais é senão o local onde os serviços são, de fato, prestados. Não importa de que local se trata. O que importa é verificar se nesse local a atividade prestar serviços foi desenvolvida."*
>
> *"Na linha do exposto, uma pessoa jurídica com estabelecimento físico no Município 'A', que aloca cinco funcionários para prestar serviço de informática (desenvolvimento de software) na sede do tomador do serviço, cujo estabelecimento está localizado no Município 'B', deverá recolher o ISS ao Município 'B', seja porque lá foi prestado o serviço, seja porque lá está caracterizado o estabelecimento prestador do serviço.*
> *No exemplo acima, os cinco funcionários estabelecidos na sede do tomador do serviço, juntamente com todas as máquinas e equipamentos necessários à prestação dos serviços, configuram o estabelecimento prestador. Sendo assim, o Município onde está localizado o estabelecimento prestador coincide com o Município onde os serviços foram prestados, restando incontroverso, à luz do Texto Constitucional, que o ISS é devido no Município 'B'."*
>
> **"Diferentes critérios de definição de estabelecimento prestador nas decisões do STJ"**

Estabelecimento é o complexo de meios idôneos, materiais ou imateriais, pelos quais o prestador do serviço explora determinada atividade.

A Lei Complementar nº 116/2003 ao dispor sobre conflitos de competência entre município fixou 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..." e definiu que "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, agências, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas".

Ora, nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº. 116/03, se configurada uma unidade econômica ou profissional no município de Mogi Mirim quando o autor desenvolve sua atividade de prestação de serviços para tomadores de serviços aqui localizados, pois como já dito, o estabelecimento prestador é o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços.

O art. 4º da Lei Complementar nº. 116/03 define que estabelecimento prestador é qualquer local em que, **concretamente**, se der a prestação de serviços, ou a disponibilização do serviço, como nos casos de licença ou cessão de uso de softwares. É o local em que a atividade é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços.

Não fosse esse entendimento, deveríamos entender como inconstitucional o art. 3º da Lei Complementar nº. 116/03, pois haveria séria invasão de área de competência de outro município. A Constituição Federal repudia que serviços prestados em um determinado município possam ser tributados por outro município, apenas por estar neste último a sua sede.

Admitir eficácia extraterritorial é dizer que a lei de um município possa ser eficaz em outro, afastando a competência deste, no qual foram prestados os serviços.

> *"Processo Físico nº:* ***0011056-28.2011.8.26.0363***
> *Classe - Assunto* ***Consignação Em Pagamento - Pagamento em Consignação***
> *Requerente:* ***Galeazzo Assessoria e Consultoria Em Energia Elétrica Ss Ltda***
> *Requerido:* ***Município de Mogi Guaçu e outro***
> *Juiz(a) de Direito: Dr(a).* ***Ricardo Venturini Brosco***
> *Vistos.*
> *Trata-se de ação de consignação em pagamento, proposta por GALEAZZO ASSESSORIA E CONSULTORIA EM ENERGIA ELÉTRICA S/S LTDA, em relação a MUNICÍPIO DE MOGI GUAÇU e MUNICÍPIO DE MOGI MIRIM.*
> *Alega o autor, em síntese, que é pessoa jurídica de direito privado, estabelecida em Mogi Guaçu, sendo que presta serviços para uma empresa estabelecida em Mogi*

Mirim. Aduz que, o Município de Mogi Mirim exige a retenção de ISSQN sobre serviços prestados em favor de empresas estabelecidas neste Município, ao passo que pelo Código Tributário de Mogi Guaçu, este imposto deve ser recolhido a este Município, pois é aqui onde a sede da empresa está situada. Desse modo, entende que está na iminência de dupla tributação sobre um mesmo fato gerador, requerendo que seja liberado da obrigação, continuando o processo a correr unicamente entre os credores. (...)
(...) Trata-se de ação de consignação em pagamento na qual a autora alega que é sediada no Município de Mogi Guaçu, sendo certo que promove o recolhimento do ISSQN conforme orientações da municipalidade local.
Contudo, passou a prestar serviços junto a empresa desta Comarca de Mogi Mirim. Com isto, ficou uma dúvida, ou seja, quais dos municípios que ostentam legitimidade para exigir o recolhimento do tributo. (...)
(...) Diante disto, evidente que se o município que houve a prestação de serviços fora o de Mogi Mirim, os valores depositados deverão ser revertidos a este réu.
Com isto, de meridiana clareza que razão assiste ao município de Mogi Mirim em exigir que os valores depositados sejam revertidos em benefício do mesmo.
Com isto, não vislumbro por maiores dúvidas na presente consignação em pagamento que deve ser julgada procedente para o fim de liberar a autora pelo pagamento e declarar como legitimada à exação o município de Mogi Mirim."

2. DA JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE

Na vigência do art. 12 do Decreto-lei nº. 406/68 entendia o STJ que a competência para cobrança do ISSQN é do local da prestação do serviço, e não o da sede do estabelecimento prestador, conforme demonstrado abaixo:

"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 – SÚMULA 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 AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2008/0134522-1."

Depois dos dispositivos trazidos pela Lei Complementar nº. 116/03 o STJ tem entendido que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISSQN é a do local

em que se configura o estabelecimento prestador dos serviços, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.

> *"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. REsp 1160253 / MG RECURSO ESPECIAL 2009/0188086-8."*

Em se tratando de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, item 1.05 da lista de serviços, a jurisprudência a seguir classifica como sendo prestação de serviço, sendo que o fato gerador se concretiza no local onde está estabelecido o tomador, mesmo que a prestação tenha se iniciado em outro país.

> *"APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - ISS - CONTRATO DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE - PREVISÃO NO ITEM 1.05 DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116/2003 - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - CONTRATO REALIZADO EM CARÁTER PESSOAL E DE FORMA PERSONALIZADA - ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE QUE, NESSES CASOS, DEVE INCIDIR O ISS - ALEGAÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ARTIGO 155, § 3º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - INAPLICABILIDADE - SERVIÇO PRESTADO POR TERCEIRO QUE NÃO CARACTERIZA ATIVIDADE-MEIO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - INCIDÊNCIA DO ISS AINDA QUE SEJA SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR OU CUJA PRESTAÇÃO TENHA SE INICIADO NO EXTERIOR DO PAÍS -*

PREVISÃO NO ART. 1º, § 1º DA LC 116/2003 - SENTENÇA MANTIDA - APELO DESPROVIDO.
1. É ENTENDIMENTO PACÍFICO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE "O FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) DESENVOLVIDOS PARA CLIENTES DE FORMA PERSONALIZADA SE CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SUJEITANDO-SE, PORTANTO, À INCIDÊNCIA DO ISS. 2. PRECEDENTES DO STJ (...)" (STJ - RESP 814.075/MG - REL. MIN. LUIZ FUX - PRIMEIRA TURMA - DJE 02.04.2008)
2. IMPOSSÍVEL ESTENDER-SE AO LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARE A IMUNIDADE DO ARTIGO 155, § 3º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, TENDO EM VISTA A PRESTAÇÃO POR EMPRESA AUTÔNOMA QUE POSSUI COMO ATIVIDADE FIM EXATAMENTE ESTE SERVIÇO. NÃO SE TRATA DE ATIVIDADE MEIO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES, PRINCIPALMENTE TENDO EM CONTA QUE A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA SE DÁ ENTRE O PRESTADOR DO SERVIÇO E O MUNICÍPIO, SENDO A APELADA MERA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA.
3. NÃO SE TRATA O PRESENTE CASO DE IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO, UMA VEZ QUE NÃO É O FATO DE SER PROVENIENTE DO EXTERIOR QUE FAZ GERAR A TRIBUTAÇÃO; NÃO É QUE O ISS SEJA DEVIDO PORQUE O SERVIÇO ENTROU NO PAÍS, E SIM A PARTIR DO MOMENTO EM QUE ENTROU NO PAÍS, ESPECIALMENTE QUANDO SE TEM EM VISTA QUE O SEU RESULTADO É INTEIRAMENTE PRODUZIDO NO BRASIL.
4. A OPERAÇÃO EM QUESTÃO ESTÁ PREVISTA NO ITEM 1.05 DA LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS, ALÉM DE ENQUADRAR-SE NA HIPÓTESE DO ARTIGO 1º, § 1º DA LC 116/2003, QUE ESTABELECE QUE "O IMPOSTO INCIDE TAMBÉM SOBRE O SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR DO PAÍS OU CUJA PRESTAÇÃO SE TENHA INICIADO NO EXTERIOR DO PAÍS".
5. APELO DESPROVIDO."

"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 previso 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)."

Mais recentemente, o STF decidiu, com relação a incidência de ISSQN sobre qualquer tipo de programa de computador, chamados de aplicativos ou software, como vemos a seguir:

> *"Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.*
> *(...)*
> *3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões "adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura" e "ainda que preparatórios", constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada*

parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões "adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura" e "ainda que preparatórios", constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento."

Em relação ao Arrendamento Mercantil, que trata a jusrisprudência acima, consolidando o entendimento de que o imposto é devido onde o serviço foi prestado, foi incluído a alteração na LC nº 157/2016, acolhida pela nossa LCMunicipal nº 323/2017, assim como o entendimento de outros serviços que também constam nas referidas Leis, sendo que já era o nosso entendimento sobre o local da prestação do serviço, porém não podíamos efetuar a cobrança do imposto, pois estava pendente de pacificação do entendimento nas esferas superiores dos Tribunais de Justiça. Tanto que em 2011 foi aprovada a LCMunicipal nº 256/2011 instituindo a cobrança do ISSQN sobre as tarifas dos Cartões de Crédito / Débito, motivo pelo qual em Mogi Mirim não temos que aguardar a chamada noventena.

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.117.121 - SP (2009/0090826-0)
RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON , *RECORRENTE : MUNICÍPIO DE PRESIDENTE PRUDENTE, PROCURADOR : CARLOS AUGUSTO NOGUEIRA DE ALMEIDA E OUTRO(S), RECORRIDO : COMPANHIA PAULISTA DE OBRAS E SERVIÇOS – CPOS, ADVOGADO : MARCELO RUBENS MANDACARU GUERRA*

Dentro desse contexto pouco importa tenha o contrato estabelecido o valor total da obra, sem discriminar onde seria realizada cada etapa, porque o fato relevante e a ser levado em consideração é o local onde será realizada a obra e para onde direcionaram-se todos os esforços e trabalho, mesmo quando alguns tenham sido realizados intelectual e materialmente na sede da empresa, sendo certo que a obra deve ser vista como uma unidade, uma universalidade.
Reconhecer que a cisão na prestação de serviços atribua a competência para a cobrança do ISS ao município em que foi realizada a maior parte da obra significa desprezar a lei e a jurisprudência sedimentada do STJ.
Assim sendo a conclusão é de que, seja sob a égide do DL 406/68, seja ao advento da Lei Complementar 116/2003, o ISS incidente sobre os serviços de engenharia consultiva, obedecendo-se à unidade da obra de construção, deve ser recolhido no local da construção, ou seja, no Município de Presidente Prudente, como indicado na sentença de primeiro grau.
No que se refere à discussão sobre os honorários advocatícios, observo que a solução dada à controvérsia revela a inversão dos ônus da sucumbência, de maneira que fica prejudicado seu exame.
Diante do exposto, conheço do recurso especial e dou-lhe provimento para

> *reconhecer que o ISS é devido ao Município de Presidente Prudente localidade onde está a construção civil.*
> *Por derradeiro, determino que sejam adotadas as providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008. É o voto."*

Com relação a Obras de Construção Civil, tem-se claramente que sobre todas as diversas etapas incidem o ISSQN, sendo considerado o local da prestação o endereço da Obra, pois nenhuma etapa desde o levantamento de dados para a elaboração do projeto até a conclusão, poderá ser desmembrado do projeto original, para ser utilizado em local diverso do endereço da Obra a ser realizada.

> *"AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - ISS - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - LOCAL DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - AUSÊNCIA DE EIVA NO JULGADO - ACÓRDÃO EM SINTONIA COM A ORIENTAÇÃO DESTE SODALÍCIO.*
> *Do atento exame dos autos, verifica-se que a egrégia Corte de origem, embora de modo contrário aos interesses da recorrente, apreciou fundamentadamente a questão trazida pelas partes. Observa-se, outrossim, que inexiste qualquer eiva a ser sanada no v. acórdão recorrido.*
> *"As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Dec-lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que 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" (RMS 17.156/SE, Relator Ministro Castro Meira, DJ 20.09.2004)."*

3. DA POSIÇÃO DA DOUTRINA

Alguns famosos tributaristas já emanaram posicionamento a respeito do local devido de recolhimento do ISS, com destaque para as lições de Roque Antonio Carrazza, Ives Gandra da Silva Martins, Aires F. Barreto e Sérgio Pinto Martins.

Sérgio Pinto Martins em sua obra intitulada "Manual do Imposto Sobre Serviços", editora Atlas, 7ª edição, pág. 101, nos ensina que:

> **"Não dispõe a Lei Complementar nº. 116/03 que o local da incidência do ISS é o estabelecimento 'do prestador', mas o do 'estabelecimento prestador'."**

Ives Gandra da Silva Martins em sua obra "ISS Lei complementar 116/2003", editora Juruá, 1ª edição, pág. 250, preceitua:

> **"Desta forma, há uma maior abrangência para efeitos do ISS, 'considerando**

estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolver a atividade de prestar serviços', que configura unidade econômica ou profissional."

Aires F. Barreto em seu livro "ISS na Constituição e na Lei", editora Dislética, 2ª edição, pág. 316, aponta que:

"Estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação de serviços. (...)
Estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (*facere*) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços."

Em seu relatório e voto no Agravo de Instrumento nº 903.224 MG, a Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon destacou:

"Entendo que, em linhas gerais, a partir da LC 116/2003, temos as seguintes regras:
1ª) como regra geral, o imposto 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;
2ª) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador.
(AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 903.224 - MG (2007/0112823-7)"

Os posicionamentos dos ilustres tributaristas supracitados corroboram o entendimento do município de Mogi Mirim na tributação de serviços executados dentro de seus limites configurando unidade econômica ou profissional, ou seja, estabelecimento prestador, por se tratar do local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços.

4. A RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

O recolhimento do imposto no município de Mogi Mirim, está preceituada no artigo 29 da LCMunicipal 192/2005 e suas alterações, sendo fator determinante para atribuir a

responsabilidade de quem deverá recolher o imposto, o local da efetiva prestação do serviço. Sendo o serviço realizado no Município, e o Prestador de fora do Município, a responsabilidade é do Tomador do serviço, pois é ele que mantém maior vinculo com o Município.

A partir da aprovação da LCMunicipal 323/2017, para os casos onde o serviço realizado no Município, por Prestadores do Município, estes passam a recolher os seus impostos, anteriormente recolhidos pelo Tomador através da substituição tributária.

> *"Art. 29. A retenção na fonte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de responsabilidade do substituto tributário para os serviços cujo fato gerador tenha ocorrido no Município de Mogi Mirim.*
>
> *§ 1º O disposto no **caput** se aplica para os serviços prestados por contribuintes estabelecidos fora do Município.*
>
> *§ 2º A responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao:*
>
> *I – Tomador ou intermediário de serviço, quando o prestador e o tomador ou intermediário do serviço estiverem estabelecidos fora do Município;*
>
> *II – Tomador ou intermediário de serviço, quando o prestador de serviço estiver estabelecido fora do Município;*
>
> *III – Prestador de serviço, quando o tomador ou intermediário do serviço estiver estabelecido fora do Município;*
>
> *IV – Prestador de serviço, quando o prestador e o tomador ou intermediário do serviço estiverem estabelecidos dentro do Município;*
>
> *§ 3º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos, dentro dos prazos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.*
>
> *§ 4º Sem prejuízo do disposto no **caput** e nos parágrafos anteriores deste artigo, são responsáveis:*
>
> *I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;*
>
> *II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos no artigo 1º desta Lei Complementar;*
>
> *III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 4º desta Lei Complementar.*
>
> *§ 5º O disposto no **caput** não se aplica para o prestador e tomador de serviço pessoa física, produtor rural e Micro Empreendedor Individual.*

§ 6º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.

§ 7º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço."

5. PRAZO DE PAGAMENTO

O imposto deve ser recolhido até o dia 15 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, ou seja, para as notas fiscais emitidas ou declaradas como retidas, o vencimento será no dia 15 do próximo mês, mediante preenchimento dos livros fiscais que, a partir do fechamento mensal, calculam as guias de recolhimento, tanto para os serviços prestados quanto para os tomados.

"Art. 28 - Nos casos de lançamento por homologação, o imposto será recolhido mensalmente, aos cofres do Departamento Financeiro Municipal, mediante o preenchimento de guias de recolhimento, independentemente do prévio exame da autoridade administrativa, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador."

Este é o nosso posicionamento a respeito do Local da Prestação do Serviço e da Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Nos colocamos a disposição para mais esclarecimentos.

Mogi Mirim, 06 de março de 2023.

AUDITORIA FISCAL DE MOGI MIRIM
SECRETARIA DE FINANÇAS

EDUARDO GONCALVES BRANDAO:06876191818

Assinado de forma digital por EDUARDO GONCALVES BRANDAO:06876191818
Dados: 2023.03.06 13:52:37 -03'00'