



SENADO FEDERAL

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

PARECER Nº 276/2019 – ADVOSF

Processo nº 00200.005232/2019-16

Questionamento acerca do tratamento a ser realizado pelo Senado Federal quanto ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ISSQN.

Senhor Coordenador-Geral,

A Diretoria-Executiva de Contratações – DIRECON, por meio do Memorando nº 76/2019 – DIRECON (doc. 00100.053228/2019-92), apresenta os seguintes questionamentos:

Trata-se de processo aberto pelo Memorando nº 10/2019 – SAFIN, subscrito pelo diretor daquela secretaria, por intermédio do qual se suscita dúvida quanto ao ente competente para recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

No aludido expediente, consigna-se que a CONTAB e a COEXEFI, ambas coordenações subordinadas à SAFIN, defendem entendimentos diversos em relação ao ISSQN.

A CONTAB, evocando o Parecer nº 49/2019 – ADVOSF, onde se opinou pelo recebimento de notas fiscais somente do CNPJ constante do instrumento contratual, defende que o ente competente para o recolhimento do ISSQN seria aquele em que se localiza a empresa contratada.

Já a COEXEFI, com esteio em decisões do STJ, defende que a disponibilização de recursos para execução do serviço no DF configura um estabelecimento prestador nesta unidade federativa, independentemente do local de emissão da nota fiscal, para fins de determinação da competência ativa quanto ao recolhimento do ISSQN.





SENADO FEDERAL

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

Ademais, as duas coordenações também manifestam entendimento diferente em relação à classificação da lista de serviços constante da Lei Complementar nº 116/2013.

Em razão da natureza da matéria na qual ocorre a divergência, mediante o Memorando nº 11/2019 – SAFIN, a CONTAB e a COEXEFI elencam os pontos relevantes para elucidação e requerem o encaminhamento à ADVOSF para análise das questões apontadas.

Porém, antes de submeter o caso ao órgão jurídico, o Coordenador- Geral da SAFIN, por intermédio do Memorando nº 015/2019, encaminhou os autos para apreciação da Assessoria Técnica da DIRECON.

Ocorre que o deslinde das dúvidas levantadas pela CONTAB e pela COEXEFI refoge completamente ao campo de expertise e à competência desta DIRECON, qual seja, matérias relativas a licitações e contratos administrativos, nos termos do art. 212 do RASF.

De fato, observa-se que as referidas questões suscitadas no âmbito da SAFIN dizem respeito à interpretação de legislação tributária, envolvendo, ainda, jurisprudência de tribunal superior; e, como não se vislumbra repercussão licitatória ou contratual em se adotando um ou outro entendimento, encaminho o caso à análise da ADVOSF, por se tratar de assessoramento em matéria precipuamente jurídica, consoante disposto no art. 230 do RASF.

No memorando nº 11/2019 – SAFIN (doc. 00100.037741/2019-36), a CONTAB e a COEXEFI explicitam os questionamentos a serem respondidos por esta advocacia:

Considerando as divergências de entendimento, já expostas por V. S^a no Memorando nº 10/2019 - SAFIN, entendemos que é importante a elucidação dos seguintes pontos:

- considerando que a LCP 116 estabelece três regras para identificação do município competente: o local do estabelecimento prestador (i); o local do domicílio do prestador (ii); ou o local da prestação de serviços, para os serviços expressamente arrolados nos incisos I a XXII (iii), o que caracterizaria o estabelecimento prestador;





SENADO FEDERAL

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

- *quais pontos devem ser observados, nos casos concretos, para a definição acima;*
- *qual critério deve ser utilizado para o enquadramento na lista de serviços, o declarado pelo fornecedor, ou o que mais se assemelhe com o serviço.*

É o relatório.

A análise da questão deve começar pela interpretação dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003:

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 XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;





SENADO FEDERAL

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII - do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;





SENADO FEDERAL

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.





SENADO FEDERAL

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

§ 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no caput ou no § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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.

Então, em primeiro lugar, no caso de os serviços enquadrarem-se nos incisos I a XXV do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, o imposto será devido no local da prestação do serviço, o que na maioria das situações será no Distrito Federal.

Fora dos casos elencados, o caput do art. 3º dispõe que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador.

E finalmente, não existindo estabelecimento, e não estando o serviço enquadrado nas hipóteses elencadas nos incisos I a XXV do art. 3º, o imposto será devido no local do domicílio prestador.

Cumprе ressaltar, no entanto, que o Supremo Tribunal Federal, na ADI 5.835/DF, por decisão monocrática do Min. Relator, *ad referendum* do Plenário, deferiu medida cautelar para suspender a eficácia do artigo 1º da LC 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art.6º da LC 116/2003;





SENADO FEDERAL

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação.

Os incisos inseridos no art. 1º da LC 116/2003, suspensos pela referida medida cautelar, alteram o local do recolhimento do imposto para os serviços de planos de saúde (médico, hospitalar, odontológico e médico-veterinário)¹; de administradoras de cartão de crédito ou débito, de fundos de investimento, de consórcios, de carteira de clientes ou de cheques pré-datados²; do tomador dos serviços relacionados a arrendamento mercantil (*leasing*), franquia (*franchising*) ou faturização (*factoring*)³.

Assim, enquanto mantida a eficácia da supracitada decisão cautelar na ADI 5.835, para os serviços por ela abrangidos, deve ser aplicada a regra geral do *caput* do art. 1º da LC 116/2003.

Feita a necessária digressão, tem-se que o critério para determinação do estabelecimento do prestador é dado pelo art. 4º, que é o critério pacífico na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 03/STJ. ISSQN. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA O RECOLHIMENTO. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR EM QUE HAJA UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL CAPAZ DE REALIZAR O SERVIÇO. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

¹ XXIII – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

² XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;

³ XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.





SENADO FEDERAL

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

1. *Consoante a jurisprudência desta Corte, “a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, após a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/03, é a do **local do estabelecimento prestador dos serviços onde são aperfeiçoados, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes, para caracterizá-la, as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou similares**”.* (AgRg no AREsp 270.675/MS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/03/2016, DJe 08/03/2016)

2. *Agravo interno não provido.*

(STJ REsp. Nº 948.844, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe: 07/11/2016)

(grifo nosso)

Considerando que na prática a localização do estabelecimento pode não ser tão simples, a doutrina apresenta os seguintes critérios (no caso apenas exemplificativos)⁴:

O estabelecimento deve abranger todos os bens (máquinas, equipamentos, mobiliário, veículos etc.) e pessoas suficientes para possibilitar a prestação de serviços. A existência efetiva do estabelecimento pode ser indicada pela conjugação, parcial ou total, de diversos elementos, tais como (I) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços; (II) estrutura organizacional ou administrativa; (III) inscrição nos órgãos previdenciários; (IV) indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos; e (V) permanência no local, para a execução dos serviços, exteriorizada por meio de site na Internet, propaganda, publicidade, contas de telefone, de

⁴ PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELO, José Eduardo. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

**SENADO FEDERAL**

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

Ou seja, sendo o serviço prestado em um local que possui os elementos necessários para sua prestação, independentemente de sua denominação, será este considerado como estabelecimento para fixação do local onde o imposto será devido.

E, finalmente, como o art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 permite que “os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa”, **competete ao Senado Federal nestas situações determinar qual será o enquadramento do serviço e onde se localiza o estabelecimento se for o caso**, analisando a natureza dos serviços prestados sob o critério material e não apenas formal⁵, ou seja, independentemente da denominação formal utilizada pela empresa contratada para especificar o serviço realizado.

Por respeito ao devido processo legal, havendo discordância entre os critérios adotados por esta casa e o prestador, deve ser dada oportunidade para que este apresente as suas razões. O Senado deverá avaliar os argumentos apresentados, mas sendo hipótese legal de responsabilidade tributária atribuída ao tomador do serviço, deverá prevalecer o posicionamento que a Casa entender o correto para a situação.

⁵ §4º do Art. 1º. A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.



**SENADO FEDERAL**

Advocacia

Núcleo de Processos de Contratações

Cabe apenas observar que independente do enquadramento do serviço prestado, local do estabelecimento ou domicílio para fixação do local de recolhimento do ISSQN, as diretrizes estabelecidas no Parecer nº 49/2019 – ADVOSF deverão ser respeitadas.

É o Parecer.

Brasília, 13 de maio de 2019.

ELY MARANHÃO FILHO*Advogado do Senado Federal*

Aprovo. Junte-se ao processo e encaminhe-se à Diretoria-Executiva de Contratações – DIRECON.

Brasília, 13 de maio de 2019.

ROBERCI RIBEIRO DE ARAUJO*Coordenador-Geral da Advosf**Processos Administrativos e de Contratações**OAB-DF nº 21.518*