



**PARECER SEFIN/SUCON Nº 2010/**

**PROCESSO Nº: 2010/234179**

**INTERESSADO: Francisca Valéria Bruno Nunes**

**ASSUNTO: Consulta sobre o local de incidência do ISSQN**

**EMENTA:** Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Elemento Espacial do Fato Gerador do ISSQN. Local de incidência. Unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

## **1 RELATÓRIO**

### **1.1. Do Pedido e das Razões**

A contadora **Francisca Valéria Bruno Nunes**, inscrita no CPF com o nº 764.304.483-04, requer esclarecimentos deste Órgão sobre o local de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) para fins de retenção do imposto na fonte por outros municípios, quando o prestador do serviço é estabelecido no Município de Fortaleza.

A Consulente fundamenta sua consulta alegando que o art. 2º do Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, estabelece que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou na sua falta, no local do domicílio do prestador, salvo nas exceções do parágrafo 1º do referido Decreto; e que, no entanto, a jurisprudência pacificada no Superior Tribunal de Justiça (STJ) é no sentido que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local em que efetivamente foi prestado o serviço, ou seja, onde se concretiza o fato gerador (REsp nº 2007/01030022-0, julgado em 15/10/2009).

A Consulente nada mais informou e anexou a sua consulta a cópia da sua identidade profissional e de um comprovante de endereço.

Eis o relato dos autos.

### **1.2. Da Consulta**

Sobre o instituto da consulta, o art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, prevê que é facultado ao contribuinte, sindicatos e entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formularem consultas, por petição escrita à autoridade municipal competente, sobre assuntos relacionados com a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

A legislação municipal estabelece ainda sobre o citado instituto, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo único do art. 59 da Lei nº 4.144/72) e que deverá conter todas as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive, se for o caso, os motivos porque se julga certa determinada interpretação dos dispositivos legais pertinentes (art. 60 da Lei nº 4.144/72).

O Código Tributário Municipal estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário de Finanças do Município (art. 61 da Lei nº 4.144/72) e que, quando a consulta versar sobre matéria já decidida pela mesma autoridade ou por instância administrativa superior do Município, limitar-se-á o julgador a transmitir ao consulente o texto



da resposta ou solução dada em hipótese precedente e análoga, sem necessidade de nova decisão (Parágrafo único do art. 61 da Lei nº 4.144/72).

Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 61 da Lei nº 4.144/72, ressalta-se que já houve resposta à consulta sobre o local de incidência do ISSQN, mas nenhuma na forma genérica como a presente foi realizada. Em função disso, optou-se por elaborar o parecer na íntegra.

## **2 PARECER**

### **2.1. Do Local de Incidência do ISSQN na legislação Pátrea**

Para identificar a que município o ISSQN deve ser pago é necessário identificar o elemento ou aspecto espacial do fato gerador do imposto previsto nas normas que o rege. Este aspecto do fato gerador permite identificar as circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible (fato gerador).

A prestação de serviço como fato concreto da vida real, inseridos no mundo fenomenológico, acontece em um determinado lugar e esse lugar do fato ocorrido é essencial para a configuração da obrigação tributária.

A definição da hipótese de incidência do ISSQN é matéria de lei complementar à Constituição (art. 146, I, da CF/88). Em razão desse mandamento constitucional, sendo o aspecto espacial um elemento da hipótese de incidência, é necessário que o mesmo também seja definido explícita ou implicitamente em norma complementar.

Em função desta determinação constitucional, a atual norma complementar que rege o ISSQN em âmbito nacional (Lei Complementar nº 116/2006), estabelece o elemento espacial do fato gerador do imposto *in casu* nos seus artigos 3º e 4º, cujas normas devem ser observadas pelos Municípios e pelo Distrito Federal na instituição e regulação do ISSQN em suas legislações locais.

O *caput* do art. 3º da LC nº 116/2003 disciplina na primeira parte do seu conteúdo normativo 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”. Esta é a regra de geral do local de incidência do ISSQN. Por esta norma cabe ao seu aplicador investigar a existência ou não de estabelecimento prestador, para determinar o local da incidência do imposto nos casos dos serviços, cujo ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador.

Na segunda parte do conteúdo da norma do citado artigo, é feita referência a uma série exceções a esta regra do local de incidência do imposto, cujos serviços previstos nelas podem ser devidos no local do estabelecimento tomador do serviço ou no local da sua execução, conforme o caso.

São sempre devidos no local do estabelecimento tomador todos os serviços prestados por pessoas estabelecidas no exterior do país. Isto é, na importação de serviço, não importando qual o tipo de serviço seja prestado, em todos os casos o fato gerador do ISSQN sempre ocorrerá no local do estabelecimento ou do domicílio do tomador ou intermediário do serviço (inciso I do art. 3º da LC 116/2003).



Já os serviços previstos nos incisos II a XXII e nos §§ 1º, 2º e na exceção prevista no § 3º do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, não resta dúvida onde o imposto *in casu* é devido, pois sempre será no local neles previstos, que é o local da efetiva prestação de serviço.

A questão mais tormentosa, relativa ao local de incidência do ISSQN, é nos casos em que o imposto é previsto como devido no local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador do serviço. Pois, como foi informado pela Consulente, os municípios, em função da sua ganância arrecadatória insiste em exigir o imposto que não lhes é devido, nos termos das normas que regem o imposto em âmbito nacional.

O artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece o conceito de *estabelecimento prestador* com vistas a elucidar a polêmica questão do local de incidência do ISSQN. Esta norma define estabelecimento prestador nos seguintes termos:

---

*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. (Grifamos)*

---

Por este dispositivo definidor de *estabelecimento prestador*, determinados serviços, onde o ISSQN é previsto como devido no local do estabelecimento prestador (regra geral), ele poderá ser devido no local onde estiver sendo efetivamente prestado o serviço, independentemente, da constituição jurídica do estabelecimento prestador. Bastando, para tanto, que no local em que haja a efetivação e integral prestação do serviço, também seja configurada, instalada ou montada uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

É importante destacar que o legislador, na definição exposta, estabeleceu para caracterizar um estabelecimento prestador fora da sede ou domicílio do prestador, a conjugação de dois fatos distintos. Ele usou a expressão “e” ligando duas figuras distintas: o “local do desenvolvimento da atividade de prestar serviço” e a “configuração de uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço”. Ou seja, não é a simples execução de um serviço por um profissional em um local diverso do seu estabelecimento ou domicílio usual que irá caracterizar a existência de estabelecimento prestador. É necessário também, que seja caracterizada a existência de uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

Ou seja, para que o imposto seja devido em município diverso do local da sede ou do domicílio do prestador é necessário que o serviço em questão tenha sido efetiva e completamente executado no território de outro município e que nele haja condições materiais para execução do serviço, que possam caracterizar uma unidade econômica ou profissional para prestar a execução do serviço. Do contrário, sem a conjugação das duas condições expostas, o imposto é devido ao município do local da sede ou do domicílio do prestador do serviço, que, segundo a regra, é o local de incidência do ISSQN.

Mas o que vem a ser a “configuração de uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço” para fins de terminação do local de incidência do ISSQN incidente sobre os serviços que são devidos no local do estabelecimento ou domicílio do prestador?

Unidade econômica é sinônimo de empresa. Nela, o empresário utiliza a conjugação de três fatores técnicos da produção: a natureza, o capital e o trabalho, para gerar um resultado, que pode ser um serviço, um bem ou um direito. Portanto, a expressão “unidade econômica”



Prefeitura de  
**Fortaleza**

**Secretaria de Finanças**  
**Coordenadoria de Administração Tributária**  
**Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON**

usada no conceito de estabelecimento prestador é uma empresa informal ou formal estruturada para a prestação de serviço a quem o deseje contratar. Para o Direito Civil, a unidade econômica é a sociedade não personificada, prevista no art. 986 do Código Civil.

Em síntese, a unidade econômica é um estabelecimento prestador equiparado à empresa e, portanto, auto-suficiente econômica e financeiramente e livre na determinação do *modus operandi*. Isto é, ela tem autonomia para a realização das suas atividades, auferir suas próprias receitas, custear as suas despesas e deve sobrar recursos para distribuição entre os seus organizadores e/ou para investir em equipamentos e ativos reais necessários para o desenvolvimentos das suas atividades.

Já a *unidade profissional* é uma estrutura dotada apenas do trabalho, isto é, de pessoal e de meios necessários para a execução dos serviços que lhe foram atribuídos. Os elementos diferenciadores entre a unidade econômica e a unidade profissional são, na primeira, a auto-suficiência econômica e financeira e a liberdade na forma de prestar o serviço. Na unidade profissional o pessoal está subordinado a uma sede (matriz ou filial) que determina quais e como os serviços devem ser realizados, que auferir receitas decorrentes das atividades executadas e custear as despesas da unidade.

É preciso esclarecer que não é qualquer deslocamento para realizar prestação de serviço fora da sede da empresa que caracteriza unidade profissional. No dispositivo legal em questão, o legislador complementar quis que, efetivamente, exista um “estabelecimento prestador” no local da prestação e não, simplesmente, um profissional representante do prestador do serviço deslocado para o local em que está sendo desenvolvida a atividade de prestar serviço, sem nenhum domicílio ou estabelecimento fixo na base territorial do tomador do serviço ou da execução do serviço, distintamente da sua sede ou domicílio.

Para configurar na prática um estabelecimento prestador, na forma do dispositivo transcrito acima, deverá existir, no mínimo, um estabelecimento físico (imóvel) de propriedade do prestador, a ele locado ou cedido mediante comodato, onde o mesmo incorra em despesas, como as de água, luz, telefone etc., para mantê-lo em funcionamento.

Para fins de caracterização da unidade econômica ou profissional de prestação de serviço, não é necessária que ela seja montada em caráter permanente e tenha por objetivo a prestação de serviço ao público em geral. Estas unidades podem ter caráter temporário e ser destinada a atender a apenas a um determinado cliente.

Sobre a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), citada pela Consulente, é verdade que aquele Tribunal vinha decidindo de forma preponderante que o ISSQN é devido ao município em que haja sido prestado. Entretanto, em decisão recente, o Tribunal julgou, no REsp nº 1160253/MG, nos termos do *caput* do art. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003, que o imposto é devido no local da efetiva prestação, desde que no local haja condições materiais para a prestação do serviço. Ou seja, no caso dos serviços que o ISSQN é previsto como devido no local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador, é necessário que, para tanto, além da efetiva prestação do serviço em local diverso da sede ou do domicílio do prestador, é necessário que seja configurada uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

Corroborando o exposto acima, transcreve-se abaixo, *in verbis*, o trecho da Ementa do Acórdão proferido no REsp acima citado, onde o STJ entende como local de incidência do



ISSQN, nos casos em que o imposto é devido no local do estabelecimento ou domicílio do prestador, o seguinte:

---

*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.*

---

Ante o exposto, além de as decisões serem divergentes, o STJ ainda não estabeleceu nenhuma súmula no sentido de que o ISSQN sempre será devido no local da prestação do serviço e nem mesmo poderia, pois tal posição seria *contra a legis*, pois estaria adotando posição contrária a uma norma material e formalmente válida, editada com base nos parâmetros estabelecidos pelo legislador constituinte.

## **2.2. Da Retenção do ISSQN na Fonte**

A Consulente informou também que os municípios vem retendo o ISSQN na fonte, quando o fornecedor do serviço é domiciliado em Fortaleza (CE).

Sobre este aspecto da tributação do ISSQN, é necessário esclarecer que a retenção do imposto para outro município diverso do local da sede ou do domicílio do prestador do serviço, somente é possível no caso previsto no inciso II do § 2º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 e quando o imposto do serviço é devido ao Município em que efetivamente ocorreu o fato gerador, nos termos dispostos nas normas que rege o local de incidência do ISSQN.

Se o fato gerador do ISSQN não ocorreu no território do município diverso do local da sede ou do domicílio do prestador do serviço e não é um dos casos previstos no citado inciso do § 2º do artigo 6º da LC 116/2003, a retenção é indevida, devendo o prestador do serviço solicitar a repetição do indébito e, independentemente da devolução do valor retido indevidamente, providenciar o recolhimento do imposto ao Município onde efetivamente ocorreu o fato gerador, nos termos exposto no tópico 2.1 deste Parecer.

## **3 CONCLUSÃO**

Pelo que foi exposto nos tópicos precedentes – ressalvado o disposto nos incisos I a XXII e nos §§ 1º, 2º e na exceção prevista no § 3º, todos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 – *o local de incidência do ISSQN é o local do estabelecimento prestador ou na sua falta, o local do domicílio do prestador*, observando-se, quando for aplicável, o disposto no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece o conceito de *estabelecimento prestador*.

No caso dos serviços que o fato do gerador do ISSQN ocorre no local do estabelecimento ou do domicílio do prestador, o imposto é, a princípio, devido ao município do local da sede ou filial de pessoa jurídica ou do local do domicílio de prestador pessoa física. Somente no caso de o serviço ser efetivamente prestado em município diverso do local do estabelecimento ou do local do domicílio do prestador e de ser configurada uma unidade econômica ou profissional com condições material de execução do serviço, o imposto passa a ser devido em outro local.



Prefeitura de  
**Fortaleza**

**Secretaria de Finanças**  
**Coordenadoria de Administração Tributária**  
**Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON**

Quando a retenção do ISSQN de empresas estabelecidas em Fortaleza por outros municípios, se o fato gerador não ocorrer na sede destes outros municípios, é indevida, devendo o contribuinte requerer a devolução do valor pago e, independentemente da devolução, realizar o pagamento do imposto a este Município nos prazos estabelecidos no Regulamento do ISSQN

Ressalta-se, por oportuno, que esta consulta é meramente informativa, não vinculando este Fisco a Consultante, pelo fato dela, nos termos do art. 59 da Lei nº 4.144, de 27 de dezembro de 1972, não ser contribuinte, sindicato ou entidade representativa de atividade econômica ou profissionais.

É o **parecer** que ora submete-se à apreciação superior.

Fortaleza-CE, 12 de novembro de 2010.

**Francisco José Gomes**

Auditor de Tributos Municipais  
Mat. nº 45.119

**VISTO DO SUPERVISOR DA SUCON**

1. De acordo com os termos deste parecer.  
Fortaleza-CE, \_\_/\_\_/\_\_

---

**DESPACHO DA COORDENADORA DE ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA**

1. De acordo com os termos deste parecer;  
2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de  
ratificação.  
Fortaleza-CE, \_\_/\_\_/\_\_

---

**DESPACHO DO SECRETÁRIO**

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;  
2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, \_\_/\_\_/\_\_

**Alexandre Sobreira Cialdini**

Secretário de Finanças