



PARECER SEFIN/SUCON Nº 2011/

PROCESSO Nº: 2011/093694

INTERESSADO: Domínio Informática Ltda.

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. Serviço de informática e congêneres. Unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

1 RELATÓRIO

1.1. Do Pedido e das Razões

A empresa **Domínio Informática Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 63.372.122/0001-29 e no CPBS com o nº 104128-2, requer esclarecimentos sobre o local de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) incidentes sobre serviços especializados de tecnologia da informação, que ela presta fora do território do Município de Fortaleza.

A Consulente informa que presta serviços especializados de tecnologia da informação para órgãos públicos, fora do território do Município de Fortaleza, os quais têm sua legislação tributária regida pela Lei Complementar nº 116/2003; que o art. 3º desta Lei diz que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador; que o art. 4º da mencionada Lei define o que é estabelecimento prestador; que ela entende ser o ISSQN sobre os serviços devido onde está sendo prestado o serviço, pois ela executa toda prestação do serviço na sede dos clientes (tomadores do serviço); que este é também o entendimento de todos os seus clientes (órgão públicos) consultados por ela e que efetuam a retenção do ISSQN das notas fiscais emitidas; que com a implantação da GISSONLINE, ao emitir a nota fiscal mesmo destacando a retenção do ISSQN, o programa não reconhece e lhe cobra novamente o imposto; que em consulta verbal a funcionários desta Secretaria, foi orientada a protocolar esta consulta para dar o direito de recolher somente uma vez o tributo e no ente federativo onde se presta o serviço; que está enviando em anexo todas as notas fiscais emitidas, que a PMF está cobrando o imposto já retido.

Por fim, a Consulente requer que seja ratificado o seu procedimento ou caso contrário, instruções claras e respaldadas de como deverá proceder.

A Empresa anexou a sua consulta cópias dos comprovantes de inscrição no Fisco Federal e neste Município, da Lei Complementar nº 116/2003, dos seus instrumentos constitutivos, do documento de identificação do seu representante legal, de notas fiscais de serviços eletrônicas emitidas no sistema deste Município e de contratos prestação de serviços celebrados.

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,



Prefeitura de
Fortaleza

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

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 em função das peculiaridades desta optou-se por elaborar o parecer na íntegra.

2 PARECER

2.1. Do Local de Incidência do ISSQN na legislação Pátria

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. Pois o vínculo jurídico - conhecido como obrigação tributária - que dá o direito de exigir o tributo da pessoa obrigada é estabelecido com a pessoa jurídica de direito privado interno que no seu território ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, que no caso do ISSQN é a efetiva prestação de serviço.

Sobre esta questão, merece ser destacado que 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 116/2003), estabelece o elemento espacial do fato gerador do imposto *in casu* nos seus artigos 3º e 4º, cujas normas devem ser observadas obrigatoriamente por todos os Municípios e pelo Distrito Federal na instituição, regulação e cobrança do ISSQN. Com isso, a norma municipal que institui e regula o ISSQN em determinado município, que trate do aspecto espacial do fato gerador do ISSQN de forma diversa do previsto na citada norma federal, deve ser afastada por vício de inconstitucionalidade material.

O *caput* do art. 3º da LC nº 116/2003, que foi citado e transcrito pela Consulente, 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 geral do local de incidência do ISSQN. Por esta norma cabe ao seu aplicador investigar onde de fato existe ou existiu o estabelecimento prestador do serviço para



determinar o local da incidência do imposto sobre os serviços que são sujeitos a esta regra do local de incidência.

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. Nestas exceções os serviços previstos nelas podem ser devidos no local do estabelecimento tomador do serviço ou no local da sua execução, conforme o caso.

A primeira exceção à regra geral do local de incidência do ISSQN, prevista no inciso I do artigo 3º da citada Lei, estabelece que o ISSQN incidente sobre os serviços prestados por pessoas estabelecidas no exterior do País é sempre devido no local do estabelecimento tomador do serviço. Isto é, na importação de serviço, independentemente do tipo de serviço prestado, o fato gerador do imposto ocorrerá sempre ao município no qual esteja estabelecido o tomador ou intermediário do serviço, ou na falta de estabelecimento, no domicílio destes. Nestes casos não deve haver discussão sobre onde o ISSQN deve ser pago, pois a norma é cristalina neste sentido.

Nas demais exceções à regra do local de incidência do imposto sobre serviços de competência dos Municípios e do Distrito Federal – previstas nos incisos II a XXII, nos §§ 1º, 2º e na exceção prevista no § 3º, todos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 – também não cabe dúvida sobre onde o imposto *in casu* é devido, pois nos casos previstos nestes dispositivos citados, o fato gerador do ISSQN sempre ocorrerá no local onde o serviço é efetivamente executado.

A questão relativa ao local de incidência do ISSQN é mais tormentosa quando o serviço tem previsão de o imposto incidente ser devido no local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador do serviço. Pois, nem sempre o *estabelecimento prestador* se confunde com a sede ou com o *estabelecimento do prestador* do serviço.

Para aclarar às dúvidas suscitadas nos casos em que o ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador do serviço, o legislador complementar estabeleceu no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 o conceito de *estabelecimento prestador* de serviço. 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. (Destaque nosso)

Por este dispositivo definidor de *estabelecimento prestador*, determinados serviços, onde o ISSQN é previsto como devido no local do estabelecimento prestador (regra geral), podem ser devidos fora do local da sede ou do estabelecimento do prestador serviço. Pois esta norma define que o imposto é devido no local onde houver a efetiva prestação do serviço e não no local da sede ou do estabelecimento do prestador do serviço. 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, estabelecimento ou domicílio do prestador, a conjugação de dois elementos distintos: efetiva prestação do serviço e configuração de unidade econômica ou profissional. Notem que ele usou o aditivo “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”. Com isso, 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



Prefeitura de
Fortaleza

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

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” 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, aufera suas próprias receitas, custeia 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 desenvolvimento 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 aufera a receitas decorrentes das atividades executadas e custeia as despesas da unidade.

É preciso esclarecer que não é qualquer deslocamento de pessoas para realizar prestação de serviço fora da sede da empresa que caracteriza uma 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, locado ou cedido mediante comodato, para que o prestador o utilize para a prestação dos serviços contratados, podendo haver ou não despesas do prestador para manutenção do estabelecimento.

Para fins de caracterização da unidade econômica ou profissional de prestação de serviço, merece ser destacado ainda que 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 questão do local da incidência do ISSQN, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em acórdão recente proferido no REsp nº 1160253/MG, julgou 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. Na ementa do citado acórdão proferido pelo STJ foi definido o que se segue sobre o local de incidência do ISSQN:

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, o estabelecimento prestador de serviços, para fins determinar o local de incidência do ISSQN, é o local onde o serviço seja inteiramente desenvolvido e que exista efetivamente neste local a organização (complexo de bens) necessária para o exercício da atividade de prestar serviço.

2.2. Do Local de Incidência do ISSQN dos Serviços Prestados pela Consulente

Como já exposto, a Consulente anexou à sua consulta diversas Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas emitidas e diversos contratos de prestação de serviços.

Nas NFS-e e nos contratos anexados, constam que a prestação de diversos serviços de informática, como: a análise, o desenvolvimento, a programação, a manutenção e o suporte técnico de softwares. Estes serviços encontram-se previstos como tributáveis pelo ISSQN nos subitens, 1.01, 1.02, 1.04 e 1.07 da Lista dos serviços sujeitos ao imposto municipal. E todos estes serviços são previstos como devidos no local do estabelecimento ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Ou seja, a previsão normativa do local de incidência do ISSQN destes serviços encontra-se na regra geral deste aspecto da hipótese de incidência do imposto.

Pelo o exposto, não há como responder de forma precisa se o imposto dos serviços prestados pela Consulente é devido no local da sua sede ou em outro município. Pois os serviços que têm o ISSQN devido no local do estabelecimento prestador, deve ser aplicado o conceito de estabelecimento prestador, previsto no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 e transcrito no § 4º do art. 2º do Regulamento do ISSQN, para definir onde o imposto será devido.

2.3. Da Retenção do ISSQN na Fonte

A Consulente informou também que os tomadores dos serviços, estabelecidos fora do território do Município de Fortaleza, vem retendo o ISSQN sobre os serviços que ela presta e o que sistema GISSONLINE, ao emitir a nota fiscal, mesmo destacando a retenção do ISSQN, não reconhece a retenção e considera que o imposto é devido a este Município.



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 do imposto na fonte 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.

Quanto ao fato do sistema GISSONLINE considerar o imposto devido a este Município e não aceitar a retenção do ISSQN na fonte, quando da emissão da NFS-e, esclarece-se que o sistema está configurado de acordo com a regra e as exceções do local de incidência do ISSQN, previstas no *caput* e nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 2º do Regulamento do ISSQN, que retrata o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

Com isto, as prestações de serviços que tem o ISSQN devido no local do estabelecimento prestador do serviço e quando este não for o local da sede ou do estabelecimento do prestador, é necessário que o contribuinte comprove junto a esta Secretaria que o serviço foi inteiramente desenvolvido em outro município e que no local havia a organização (complexo de bens) necessária para o exercício da atividade de prestar serviço, caracterizando uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

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 e § 4º do artigo 2º do Regulamento do ISSQN, 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 efetiva e integralmente 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 materiais de execução do serviço, o imposto passa a ser devido em outro local.

Quando a retenção do ISSQN de empresas estabelecidas em Fortaleza por outros municípios, se o fato gerador não ocorrer no território 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.

Quando houver emissão de NFS-e pelo sistema GISSONLINE, nos casos dos serviços que tem o ISSQN devido no local do estabelecimento prestador e que o imposto seja retido por tomador



Prefeitura de
Fortaleza

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

estabelecimento outro município, é necessário que o contribuinte comprove junto a esta Secretaria que o serviço foi inteiramente desenvolvido em outro município e que no local havia a organização (complexo de bens) necessária para o exercício da atividade de prestar serviço, caracterizando uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço

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

Fortaleza-CE, 25 de abril 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, __/__/__
