

---

**O Critério Espacial  
do ISSQN na Lei  
Complementar  
nº 116/03 e a  
Jurisprudência do STJ**

---

**Lilyan Cordeiro Mourão**

- » Mestre e Doutoranda em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade de Salamanca;
- » Advogada do Banco do Nordeste do Brasil S/A.

## **RESUMO**

---

Neste trabalho se busca fazer uma breve exposição sobre qual deve ser o critério espacial eleito para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, de acordo com a doutrina e a jurisprudência nacional. O objetivo é criar um texto que sirva de fonte de pesquisa sobre o assunto, sem pretensão de esgotar o tema.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

---

Imposto. Serviço. Critério Espacial. Territorialidade - jurisprudência

## **SUMÁRIO:**

---

1 - Introdução. 2 - Origem e histórico do imposto sobre serviços. 3 - Do critério espacial do issqn na doutrina e na jurisprudência do stj. 4 - Conclusão. 5 - Referências

## 1 - INTRODUÇÃO

---

Não é de hoje que a doutrina e a jurisprudência<sup>1</sup> vêm se debruçando sobre o tema relativo ao critério espacial para fins de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. E não há dúvidas de que sua correta determinação é de suma importância para evitar conflitos de competência entre os milhares de municípios brasileiros. No entanto, ainda não se vislumbra o ponto final desta discussão, motivo pelo qual o objetivo deste trabalho não é solucionar o problema, mas apenas dar uma pequena contribuição ao estudo do mesmo.

## 2 - ORIGEM E HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

---

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN foi inicialmente<sup>2</sup> previsto pela Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, a qual mudou o Sistema Tributário Brasileiro, e regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN), de 25 de outubro de 1966, em seus arts. 71 a 73, posteriormente revogados pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Atualmente, a

---

1 O STF, antes da promulgação da Constituição de 1988, teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema nos seguintes julgados: RE 92883, Relator(a): Min. RAFAEL MAYER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/09/1980, DJ 26-09-1980 PP-07428 EMENT VOL-01185-02 PP-00664 RTJ VOL-00096-01 PP-00912; RE 99397, Relator(a): Min. DJACI FALCAO, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/1983, DJ 06-05-1983 PP-06032 EMENT VOL-01293-04 PP-00864 RTJ VOL-00106-02 PP-00865; RE 100911, Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/1984, DJ 31-08-1984 PP-13938 EMENT VOL-01347-03 PP-00555.

2 Antes da alteração procedida pela EC nº 18/65, os diversos serviços eram tributados por impostos distintos: Imposto sobre Transações (estadual); Imposto de Indústrias e Profissões e Imposto sobre Diversões Públicas (ambos, municipais). Neste sentido ver SOARES, Lirian Sousa. *Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 646, 15 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6582>>. Acesso em: 08 mar. 2010.

regulamentação do ISSQN consta da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

### **3 - DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISSQN NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ**

O critério espacial do ISSQN foi tratado<sup>3</sup> expressamente no Decreto-Lei nº 406/68, que em seu art. 12 assim estabelecia:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação;
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Referida previsão normativa não chegou a cumprir seu papel de uniformizadora e solucionadora de conflitos de competência, pois muitos foram os municípios que deturparam o conceito de estabelecimento prestador utilizado pelo Decreto-Lei, fazendo-o confundir-se com o conceito de local da efetiva prestação do serviço<sup>4</sup>, com o único objetivo de aumentar sua competência impositiva.

<sup>3</sup> O primeiro ato normativo a tratar expressamente do critério espacial do ISSQN foi o Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, pois nos artigos 71 a 73 do CTN não havia qualquer referência expressa a ele. O Ato Complementar nº 36/1967 estabeleceu que, no caso de contribuintes que prestam serviços em mais de um município, deve ser considerado local da operação (1) aquele onde se efetuar a prestação do serviço, no caso de construção civil ou de serviço prestado em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregado de contribuintes sediados ou residentes no Município ou (2) aquele da sede do contribuinte, nos demais casos (artigo 6º).

<sup>4</sup> Ressalte-se, entretanto, que antes mesmo da criação do ISSQN, o STF, ao tempo do Imposto de Indústrias e Profissões (municipal) e do Imposto de Vendas e Consignações (estadual), já havia se manifestado sobre problemas de competência envolvendo os mesmos, em casos em que dois Fiscos estaduais e dois Fiscos municipais disputavam a cobrança dos referidos impostos (RMS 15092, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 17/08/1966, DJ 24-05-1967). In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 508.

Criada a confusão por parte dos municípios, muitas foram as correntes doutrinárias que surgiram para tentar resolver o problema relativo ao critério espacial do ISSQN, e conseqüentemente, o problema relativo aos conflitos de competência entre os municípios.

Parte da doutrina se posicionou a favor da aplicação literal do disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, segundo o qual o importante para a definição do município competente para a cobrança do ISSQN era o local do estabelecimento prestador (entendido como estabelecimento DO prestador) e, quando de sua inexistência, o local do domicílio do prestador, à exceção dos serviços de construção civil, onde o importante era o local da efetiva prestação do serviço. De acordo com esta corrente, o legislador pode utilizar-se de uma ficção jurídica para eleger o critério espacial do ISSQN, sobretudo quando a finalidade for a de dirimir conflitos de competência. São adeptos desta corrente Mizabel Derzi<sup>5</sup> e Kiyoshi Harada<sup>6</sup>.

Entretanto, a doutrina majoritária considerava o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68 inconstitucional, por eleger como critério espacial do ISSQN algo desconectado da matriz constitucional do imposto. Na opinião dessa parte da doutrina, o critério espacial do ISSQN deveria ser obrigatoriamente o local da efetiva prestação do serviço. Ainda como argumento relevante, indicava que o critério escolhido pelo legislador violava o princípio da territorialidade das normas, por permitir que os municípios tributassem fatos verdadeiramente ocorridos em outros territórios. São representantes desta corrente Marçal Justen Filho<sup>7</sup>,

5 BALEEIRO, Aliomar. *Ob. cit.*, p. 509.

6 HARADA, Kiyoshi. *ISS e o local da prestação de serviços*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, nov.2001. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2428>. Acesso em: 08 mar. 2010.

7 JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 2, nov. 1995, p. 53-69.

Humberto Ávila<sup>8</sup>, José Eduardo Soares de Melo<sup>9</sup>, Heron Arzua<sup>10</sup> e Roque Antonio Carazza<sup>11</sup>.

E foi justamente essa segunda corrente a que prevaleceu na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>12</sup>. Vejam-se as ementas abaixo:

ISS - LOCAL DO FATO GERADOR - MUNICIPIO - DEL 406/68.  
EMBORA O ART. 12, "A", CONSIDERE COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR PRETENDE O LEGISLADOR QUE REFERIDO IMPOSTO PERTENÇA AO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE REALIZAR O FATO GERADOR.  
RECURSO PROVIDO.  
(REsp 115.337/ES, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 31/03/1998, DJ 04/05/1998 p. 81)

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.  
I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços - importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como

8 ÁVILA, Humberto. O imposto sobre serviços e a lei complementar nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 165-184.

9 MELO, José Eduardo Soares de. Local da incidência tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 67, 1995, p. 323-338.

10 ARZUA, Heron. O imposto sobre serviços e o princípio da territorialidade. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Tributário*. V. 1. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 142-152.

11 CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 57/2008, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 986-988.

12 REsp 23371/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 31/08/1994, DJ 26/09/1994 p. 25602; REsp 115279/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/04/1999, DJ 01/07/1999 p. 163; REsp 72398/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/1996, DJ 10/06/1996 p. 20283; EDcl no REsp 115338/ES, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/06/1998, DJ 08/09/1998 p. 26.

critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei n.º 406/68.

II - Embargos rejeitados.

(EREsp 130792/CE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07/04/2000, DJ 12/06/2000 p. 66)

Como se pode ver das ementas acima transcritas o STJ, sob o argumento de dar uma interpretação adequada ao art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, acabou por não lhe dar aplicação, considerando como critério espacial do ISSQN o local da efetiva prestação do serviço.

Ocorre que em 2003, foi publicada a Lei Complementar nº 116/03, a qual prevê o seguinte:

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 XXII, quando o imposto será devido no local: [...]

O legislador, a despeito da jurisprudência consolidada do STJ, manteve como critério espacial do ISSQN, em regra, o local do estabelecimento prestador e não o local da efetiva prestação dos serviços.

Como se pode perceber, não há grande diferença entre o que era previsto no Decreto-Lei nº 406/68 e o que é previsto agora na Lei Complementar nº 116/03. A diferença reside no fato de que foi introduzido um conceito legal de estabelecimento prestador, previsto no art. 4º, abaixo transcrito:

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.

Não obstante, ao contrário de ajudar na aplicação do art. 3º, o conceito trazido no referido art. 4º traz grandes dificuldades práticas, sobretudo porque não há uma definição legal do que seja unidade econômica ou profissional.

Em outras palavras andou mal o legislador, o qual desconsiderou o estabelecido na doutrina majoritária e na jurisprudência do STJ, mantendo o local do estabelecimento prestador como o critério espacial do ISSQN. Ao invés de resolver (ou tentar resolver) definitivamente os problemas de conflito de competência entre os municípios, trouxe novamente para o Judiciário a tarefa de solucionar mencionados problemas e de assegurar o mínimo de segurança jurídica aos contribuintes.

Neste sentido o STJ teve, recentemente, a oportunidade de se pronunciar algumas vezes sobre o critério espacial do ISSQN, nos termos da Lei Complementar nº 116/03, indicando tendência em manter o critério espacial do ISSQN como o local da efetiva prestação de serviços. Seguem abaixo ementas dos acórdãos mais recentes<sup>13</sup>:

*TRIBUTÁRIO - ISS - COMPETÊNCIA - LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - DECRETO-LEI 406/68 - PRECEDENTES - ALTERAÇÃO NA L.C.116/2003 - LEI APLICÁVEL À ESPÉCIE. ENTENDIMENTO QUE NÃO VULNERA A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO.*

1. "As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, 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

---

13 Diversos são os julgados recentes, a título de exemplo: AgRg na Pet 6.561/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/09/2009, DJe 18/09/2009; AgRg nos EDcl no REsp 982.956/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009; REsp 783.022/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 16/03/2009.



ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto.

2. Equivocado entendimento do Tribunal ao aplicar a lei tributária vigente quando da prolação da sentença, distanciando-se da regra geral de direito tributário a qual determina a aplicação da lei vigente quando da ocorrência do fato gerador do tributo

3. Recurso especial provido.

(REsp 1124862/GO, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/11/2009, DJe 07/12/2009)

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. AUTUAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DO TRIBUTO. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.*

1. Hipótese em que o Tribunal de origem concluiu, com base na prova dos autos, que a autuação atendeu aos requisitos legais. A revisão desse entendimento implica, como regra, reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

2. A jurisprudência do STJ pacificou que, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/1968, revogado pela Lei Complementar 116/2003, 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.

3. Embargos de Declaração acolhidos sem efeito infringente.

(EDcl no AgRg nos EDcl no Ag 883.034/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2009, DJe 29/10/2009)

*AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SÚMULA Nº 83/STJ.*

1. O município competente para a cobrança do ISS é aquele onde ocorre a prestação do serviço, ou seja, o local em que se concretiza o fato gerador e, não, onde se encontra a sede da empresa prestadora. Precedentes.

2. “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.” (Súmula do STJ, Enunciado nº 83).

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 1153916/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/10/2009, DJe 08/10/2009)

Pode-se afirmar, pois, que a alteração legislativa procedida pela Lei Complementar nº 116/03 não teve o condão de alterar o posicionamento do STJ no que diz respeito ao critério espacial do ISSQN.

## **4 - CONCLUSÃO**

---

Independentemente do fato de o STJ manter seu posicionamento no sentido do critério espacial do ISSQN ser o local da efetiva prestação do serviço, não se vislumbra que os problemas de conflitos de competência entre os municípios diminuam ou cessem.

Isto porque, em primeiro lugar, as legislações municipais, em regra, preveem como critério espacial do ISSQN o local do estabelecimento prestador, nos estritos termos da Lei Complementar nº 116/03. Assim, com base nesta legislação muitos (senão todos) municípios vão continuar autuando os prestadores de serviços estabelecidos em seu território, ainda que os serviços não sejam ali prestados, bem como os prestadores de serviços estabelecidos em outros territórios pelos serviços ali prestados.

Outrossim, entende-se que quem deverá dar a palavra final sobre o tema do critério espacial do ISSQN<sup>14</sup> é o Supremo Tribunal Federal (STF) pois, como visto, os argumentos para desconsiderar o critério eleito pelo

---

14 Ainda que haja um posicionamento do STF sobre o critério espacial do ISSQN, não se entende que estariam solucionados os conflitos de competência entre os municípios, pois outras questões demandam resolução, especialmente determinar, na prática, qual seria o local da efetiva prestação do serviço. No entanto, isto não será tratado neste trabalho.

legislador (estabelecimento prestador) são de índole constitucional, quais sejam: a matriz constitucional do ISSQN e o princípio da territorialidade.

## REFERÊNCIAS

---

ARZUA, Heron. O imposto sobre serviços e o princípio da territorialidade. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 142-152. V. 1

ÁVILA, Humberto. O imposto sobre serviços e a lei complementar nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 165-184.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CARAZZA, Roque Antonio. *Curso direito constitucional tributário*, 25.ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 57/2008, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 986-988.

HARADA, Kiyoshi. *ISS e o local da prestação de serviços*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, nov.2001. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2428>>. Acesso em: 08 mar. 2010;

JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 2, nov. 1995, p. 53-69.

MELO, José Eduardo Soares de. Local da incidência tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 67, 1995, p. 323-338;

SOARES, Lirian Sousa. *Imposto sobre serviço de qualquer natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 646, 15 abr. 2005. Disponível

em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6582>>. Acesso em:  
08 mar. 2010.