



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

## PARECER PGFN/CAT/Nº 171/2013

ISSQN. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Questionamento da competência do Distrito Federal para impor à Administração Pública Federal o papel de responsável pela retenção e recolhimento do imposto. Consulta do Ministério dos Esportes.

### I OBJETO DA CONSULTA

Trata-se do processo nº 58000.005569/2008-15, cuja origem remonta ao Ministério dos Esportes, tendo sido encaminhado para manifestação acerca da necessidade de retenção na fonte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) relativamente ao contrato 53/2009, derivado do Edital de Concorrência nº 02/2009, celebrado entre a União, via Ministério dos Esportes, e o Consórcio Copa 2014, cujo objeto é “*contratação de serviços de apoio ao gerenciamento para organização e realização da Copa do Mundo de Futebol FIFA 2014*”.

2. A consulta, realizada por meio da COTA Nº 388/2012/CONJUR-ME/CGU/AGU, apresentou duas questões para esclarecimento:

- “i) A obrigação tributária quanto ao pagamento (retenção e recolhimento) do ISS relativo aos serviços prestados no âmbito do Contrato nº 53/2009 recai sobre o Ministério do Esporte ou deve ser atribuída à(s) contratada(s)?;
- ii) Caso confirmada a responsabilidade do ME quanto a mencionada obrigação tributária, deve ser considerado, como critério de definição do credor do tributo/sujeito passivo da obrigação, o domicílio tributário do prestador dos serviços ou do local da prestação?”



Processo 58000.005569/2008-15

3. A angústia dos consulentes reside na preocupação quanto ao fato de não estar ocorrendo o recolhimento na fonte do ISSQN, embora exista a previsão de incidência do imposto nos preços da planilha de contratação. O receio é de que o Ministério esteja descumprindo as previsões legais do Art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, cuja regulamentação, no âmbito do Distrito Federal, encontra-se na Lei nº 1.355, de 30 de dezembro de 1996 e alterações posteriores.

## II

### A NÃO OBRIGATORIEDADE DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISSQN PELA UNIÃO

4. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já se manifestou sobre a força de normas que estabelecem a responsabilidade da União para retenção e recolhimento do ISSQN para municípios, a exemplo dos Pareceres PGFN/CAT/Nºs 2043/2000, 2133/2000, 2141/2000, 2145/2000 e 722/2004. Vejamos os argumentos trazidos pelo Parecer PGFN/CAT nº 2.145/2000, ao tratar da legislação criada pelo município de Cuiabá/MT:

*“5. Algumas considerações sobre o instituto da Responsabilidade Tributária. O art. 121, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, esclarece que, na obrigação tributária principal, há dois sujeitos passivos, quais sejam, o contribuinte e o responsável, sendo que este último pode ser definido como aquele que, mesmo sem revestir-se da condição de contribuinte, venha, por força de disposição expressa de lei, “a ver-se na contingência de pagar o tributo”. (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Celso Ribeiro Bastos, editora Saraiva, São Paulo, 1988, 6ª edição, página 198).*

6. Um pouco mais explícita é a definição que nos dá o art. 128 do CTN, ao estatuir que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou reduzindo-a a um caráter supletivo. Pode, ainda, a lei excluir por completo a responsabilidade do contribuinte. Neste caso temos, então, a chamada substituição tributária.

7. Temos, ainda, o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, que estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.



Interessante notar que, ao utilizar a expressão sujeito passivo, o legislador constitucional condicionou o instituto da substituição tributária a que o substituto tributário já esteja integrando a relação tributária, em seu polo passivo.

8. ***Algumas considerações sobre a imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, e § 2º, da Constituição Federal.*** À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado instituir imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros (vedação que se estende às respectivas Autarquias e Fundações). As pessoas políticas não podem impor-se tributos reciprocamente. Como leciona Celso Ribeiro Bastos, “*Isso não faria sentido nenhum. Com efeito, o fim do imposto é abastecer os cofres públicos de recursos para satisfazer fins sociais. Todo o dinheiro arrancado de uma pessoa política para entregar à outra encerra uma operação desnecessária, porque, em última análise, já houve a transferência, para o Poder Público, do montante pecuniário anteriormente de propriedade do particular*” (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, editora Saraiva, São Paulo, 1998, 6ª edição, página 132).

9. Assim, chegamos a um inevitável questionamento: poderia a lei – seja ordinária, complementar, ou emanada de qualquer nível do Poder Legislativo, federal, estadual ou municipal – atribuir a uma pessoa política, a condição de responsável ou de substituto tributário, ou, em outras palavras, podem essas pessoas políticas contornar a vedação constitucional, pela via da substituição tributária, atribuindo aos demais a responsabilidade pelo crédito tributário decorrente da obrigação principal de terceiros que com eles efetuam operações ou atos tributados?

10. Ora, o mandamento constitucional é claro, e não comporta exceções. Admitir esta possibilidade seria ‘relativizar’ a norma constitucional de imunidade recíproca, restringindo-lhe o alcance apenas às hipóteses em que as pessoas políticas envolvidas figurassem primariamente em situação correspondente à condição de contribuinte.

11. A propósito, por força do princípio federativo, insculpido na Constituição de 1988, um ente federado não poderia criar nem mesmo uma obrigação de natureza administrativa para outro ente federado. A chamada *repartição vertical de funções* (J.J. Canotilho) constitui-se em uma das formas de manifestação da separação de poderes e funções, podendo ser entendida como a consagração da autonomia dos Estados e dos Municípios, bem como de sua legitimidade pública e democrática para o exercício das funções normativas, administrativas e legislativas que lhes são asseguradas pelo ordenamento



Processo 58000.005569/2008-15

constitucional (*Direito Constitucional e Teoria da Constituição, ed. Almedina, Coimbra, 3ª edição, 1998, página 518*).”

5. A previsão legal do Art. 2º, Inciso VIII da Lei nº 1.355, de 1996, responsável por estender a aplicação da substituição tributária permitida pelo Art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 2003, aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta não pode ser interpretada de maneira a alcançar a administração federal, sob pena de violação do princípio da imunidade recíproca, consoante entendimento consolidado da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em pareceres já mencionados.

### III

#### DA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO

#### EM RAZÃO DE CONVÊNIO

6. Ainda que, sob o ponto de vista jurídico, não se possa falar em responsabilidade tributária da União pela retenção e recolhimento dos tributos federais, é possível, por meio de um acordo de vontades, formalizado por meio de convênio, que a União se comprometa a realizar as retenções e recolhimentos do ISSQN, consoante examinado no Parecer PGFN/CAT nº 2.043/2000.

7. A partir da realização de convênio a União pode adotar providências para realizar os recolhimentos do ISSQN, não sob a condição de substituto tributário, mas de colaborador com o ente titular do tributo. A partir dessa premissa, firmou-se o Convênio nº 01/20 entre a União e o Banco do Brasil, anexo ao presente parecer, ao qual os municípios e o Distrito Federal podem aderir para receber repasses relativos ao ISSQN retido pelos órgãos públicos federais e demais entidades integrantes da Conta Única do Tesouro Nacional, devido pelos prestadores de serviço aos municípios e ao Distrito Federal. Vale salientar que a regulamentação cabe a Secretaria do Tesouro Nacional.



8. Uma pesquisa no site da Secretaria do Tesouro<sup>1</sup> aponta a existência de uma tabela na qual consta o Distrito Federal como um dos entes que aderiu ao convênio, ou seja, ainda que não exista a obrigatoriedade decorrente da legislação tributária, há um instrumento formal no qual a União se comprometeu a atuar como colaborador para recolhimento do ISSQN, relativamente aos serviços que ocorrerem no Distrito Federal.

9. Vale ressaltar que o convênio não permite o surgimento da obrigação tributária, ele funciona como uma declaração de colaboração da União para com os entes titulares do ISSQN, razão pela qual não existe, mesmo havendo convênio, responsabilidade tributária da União, devendo o ente titular do tributo cobrar valores não recolhidos dos respectivos devedores, não podendo direcionar a cobrança para a União.

#### IV

#### O CRITÉRIO ESPACIAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

10. Ainda que não exista relação tributária, a identificação do critério espacial, ou seja, o local em que se considera o serviço prestado e o tributo devido, é relevante para os consulentes, em razão da necessidade de se definir o ente que receberá o ISSQN retido pela União em razão de convênio.

11. Nossa Constituição Federal, em seu Art. 156, Inciso III, atribui a competência para instituir o ISSQN, deixando um espaço de competência para lei complementar. Atualmente a Lei Complementar nº 116, de 2003, estabelece, em seu anexo, os serviços que serão tributados (critério material), assim como critério temporal o critério espacial, sendo este o que nos interessa para fins de responder a consulta oriunda do Ministério dos Esportes. Transcrevemos os dispositivos relativos ao critério espacial do ISSQN:

**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**

<sup>1</sup> <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/retencao-iss-siafi>



Processo 58000.005569/2008-15

**XXII, quando o imposto será devido no local:** ([Vide Lei Complementar nº 123, de 2006](#)).

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;

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, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

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 ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

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;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

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 congêneres 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.

§ 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



Processo 58000.005569/2008-15

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.

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.

12. A jurisprudência se consolidou no sentido que o tributo será devido no local da prestação do serviço, ressalvada a hipótese de que o prestador realize os serviços a partir da matriz, ou seja, se existir um escritório, filial, agência ou qualquer outra designação, no local de prestação do serviço, o tributo será recolhido para o ente do local em que se realizou o serviço. Vejamos algumas decisões sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. ALEGADA OMISSÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO. OMISSÃO QUANTO À ALEGAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE. PARTES DIFERENTES.

1. **Essa Corte tem entendimento pacífico de que o Município competente para a cobrança do ISSQN é o do local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador. REsp 1.117.121/SP, repetitivo. Omissão inexistente nesse ponto.**

2. Exige-se para a configuração da coisa julgada que a ação anterior tenha transitado em julgado e que seja idêntica à que esteja sob análise. O próprio código de Processo Civil cuidou de definir o que sejam ações idênticas, no § 2º do art. 301, verbis : "Uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. " Tal não ocorre no caso concreto, em que as partes são outras.

Embargos de declaração parcialmente acolhidos apenas para sanar omissão quanto à análise da alegação de ocorrência de coisa julgada, sem alteração do resultado do julgamento.

(EDcl no AgRg no REsp 1280778/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2012, DJe 13/03/2012)



Processo 58000.005569/2008-15

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE FIM.

1. Cinge-se a controvérsia em saber qual Município é titular do crédito de ISSQN: o Município de Cariacica, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte (lavanderia); ou o Município de Vitória, local da filial administrativa da empresa (captação de clientela, entrega da mercadoria e pagamento).

2. Considera-se como local do estabelecimento prestador 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.

3. No presente caso, o Município de Vitória (recorrente) não é o local da prestação de serviços, mas sim onde se executam as atividades de captação da clientela (atividade meio). Portanto, não pode o recorrente ser o beneficiário do tributo.

4. **A jurisprudência do STJ afirma que, "envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência."** (REsp 805.317, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJ 17.8.2006).

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1251753/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2011, DJe 04/10/2011)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL (FILIAL).

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, interpretando o art. 12, "a", do Decreto-Lei n. 406/68, entendia que a competência tributária para cobrança do ISS era da municipalidade onde o serviço era prestado.

3. **Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, a competência passou a ser o local do estabelecimento prestador do serviço, considerando-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 (arts. 3º e 4º).**

4. Precedentes: REsp 1.195.844/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1.3.2011, DJe 15.3.2011; REsp





Processo 58000.005569/2008-15

1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.8.2010, DJe 19.8.2010; REsp 1.139.903/GO, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.8.2010, DJe 17.8.2010; REsp 1.175.980/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.3.2010, DJe 10.3.2010; REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 14.10.2009, DJe 29.10.2009; AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 11.12.2007, DJ 7.2.2008, p. 307.

Recurso especial conhecido em parte e improvido.

(REsp 1245310/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2011, DJe 25/05/2011)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03.

SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR.

LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL .

1. **De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação.**

2. Ocorre que, no presente caso, o Tribunal a quo, em seu voto revisor, considerou que os serviços de informática foram prestados na sede da instituição financeira, localizada em Brasília, sendo disponibilizados técnicos residentes para a manutenção da solução durante o período, caracterizando uma unidade econômica ou profissional no âmbito do Distrito Federal, o que legitima esse ente estatal para a cobrança o ISS.

3. Para infirmar o acórdão recorrido, neste ponto, faz-se necessário o revolvimento de matéria fático-probatória, o que é inviável em sede de recurso especial pelo óbice do enunciado n. 7 da Súmula desta Corte.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1195844/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2011, DJe 15/03/2011)

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



Processo 58000.005569/2008-15

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, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 19/08/2010)

#### RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. 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.

2. Ademais, nos termos do art. 106 do CTN, em caso de situação não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração.

3. No particular, não mais subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixados pelo Município da sede da empresa, pois a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece em seu art.

3º, inc. XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do "local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados".

4. Recurso ordinário provido.



Processo 58000.005569/2008-15

(RMS 17.156/SE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2004, DJ 20/09/2004, p. 215)

TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO EFETIVA DOS SERVIÇOS COMO O DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADO. DL N. 406/1968 E LC N. 116/2003. CDA QUE NÃO CONTÉM TODOS OS ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO. EMPRESA QUE ATUA EM MAIS DE UM MUNICÍPIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

- A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o título executivo dos créditos da Fazenda Pública, constituído pela própria Administração, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, abrangendo o lançamento, a inscrição e a extração da dita Certidão, que instrumenta ou aparelha a execução fiscal; a CDA deve indispensavelmente trazer no seu próprio contexto todos os elementos da obrigação, entre os quais o seu legítimo credor ou ente tributante.

- No ISS, tributo municipal, o fato gerador ocorre no local da prestação do serviço, salvo se o prestador, não mantendo unidade de produção nesse local, realizar a prestação a partir da sua matriz, sediada em Município diverso, hipótese em que será a Municipalidade onde se acha instalada a sua direção-geral a competente para a exigência desse imposto.

- O contribuinte executado pode, em procedimento de exceção, obter a declaração de inexigibilidade de obrigação tributária, se a CDA que a instrumenta não revela a presença de todos os elementos desse dever jurídico, nos casos em que essa constatação é manifesta e reconhecida sem necessidade de instrução dilargada.

Recurso a que se dá provimento.

(REsp 1327993/PE, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/08/2012, DJe 04/09/2012)

13. Dessa forma, podemos concluir que o aspecto espacial do ISSQN é o local da realização dos serviços, desde que exista uma base a partir da qual o serviço é realizado, contudo, quando o serviço for realizado a partir da matriz<sup>2</sup>, o tributo será devido ao local em que se encontra a matriz.

---

<sup>2</sup> A fim de facilitar o entendimento vale citar um exemplo: a) um projeto de arquitetura realizado em São Paulo para um empresa de Brasília será recolhido para São Paulo, contudo, caso a empresa abra um escritório em Brasília para execução do projeto em Brasília, o recolhimento deverá ser realizado em Brasília.



V  
CONCLUSÃO

14. Em síntese, os questionamentos levantados na consulta oriunda do Ministério dos Esportes, quanto à necessidade de retenção e recolhimentos do ISSQN pela União e o sujeito ativo da relação, devem ser respondidos nos seguintes termos:

- a) inexistente obrigação tributária de retenção e recolhimento do tributo, sob pena de violação da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, e § 2º, da Constituição Federal;
- b) ainda que a União não tenha obrigação tributária de reter e recolher o ISSQN, a Secretaria do Tesouro Nacional firmou convênio para colaborar com os entes, no qual comprometeu a União a realizar tais recolhimentos, mesmo inexistindo obrigação tributária;
- c) para os fins de execução do convênio acima citado, o qual segue em anexo, devemos informar que o recolhimento é realizado ao ente no qual o serviço foi realizado, desde que exista uma base do prestador a partir da qual o serviço foi executado.

Submeto à apreciação superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 31 de janeiro de 2013.

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA  
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. Encaminhe-se o processo de volta ao Ministério dos Esportes.  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 31 de janeiro de 2013.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA  
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário Substituto