



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

Processo Administrativo: 674999

Requerente/Consulente: CONTROL MAIS SERVICOS CONTABEIS E EMPRESARIAIS LTDA

Beneficiária: ARNS SERVICOS DE SAUDE LTDA

Assunto: Consulta à interpretação da legislação tributária

SOLUÇÃO DE CONSULTA

(Parecer Fiscal 264/2023)

EMENTA: ISS. Local de incidência. Definição do estabelecimento.
Arts. 3º e 4º da LC-116/2003. Serviços de saúde.

I) DA EXPOSIÇÃO DOS FATOS E DAS CIRCUNSTÂNCIAS

Trata a presente consulta sobre o local de incidência de serviços médicos descritos no subitem 4.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 (LC-116/2003):

“4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.”

Em apertada síntese, o consulente alega sobre a impossibilidade de reter o Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza (ISS) para outros municípios no momento da emissão da Nota Fiscal de Serviços eletrônica (NFS-e) por meio do sistema da prefeitura de Criciúma – SC. Alega ainda que no ato do recebimento, a tomadora do serviço, sediada no município de Florianópolis, vem retendo o valor do ISS devido, seguindo entendimento da administração tributária local.

A empresa está inscrita sob o CNPJ 40.091.433/0001-14 com sede no endereço: Rua Celestina Zilli Rovaris, 109, APT: 402, Centro, Criciúma, SC, CEP 88.802-210 e é optante pelo regime de tratamento diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional).

II) DA ADIMISSIBILIDADE DA CONSULTA

O art. 168 do Código Tributário do Município de Criciúma – SC, dado pela Lei Complementar municipal nº 287 de 27 de setembro de 2018 (LC-287/2018) dispõe da seguinte forma sobre o direito de consulta:



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

“**Art. 168.** Ao contribuinte ou responsável é assegurado o direito de consulta sobre interpretação e aplicação da legislação tributária municipal, desde que protocolada antes do início da ação fiscal e com obediência as normas adiante estabelecidas.”

O consulente apresentou declaração da contribuinte, beneficiária da consulta, informando o vínculo de representação do escritório de contabilidade com o sujeito passivo da obrigação tributária. Logo, presume-se legítima a consulta.

III) DA EXPOSIÇÃO DO DIREITO

a) Local de Incidência do ISS

O art. 3º da LC-116/2003 estabelece como regra geral que o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador:

“**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)”

Os incisos I a XXV estabelecem exceções à regra geral, ou seja, situações em que o imposto não seria devido no local do estabelecimento do prestador. Contudo, verifica-se que o serviço descrito no subitem 4.03, exercido pela beneficiária desta consulta, não se amolda às exceções trazidas nos incisos I a XXV, recaindo a tributação na regra geral de sujeição ativa do ISS, isto é, no local do estabelecimento do prestador que, no caso em tela, refere-se ao município de Criciúma – SC.

Ainda sobre o assunto, o art. 4º do mesmo diploma legal traz definição ampliada do conceito de estabelecimento:

“**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.”

Diante do exposto, pode-se depreender que a definição ampliada contida no art. 4º da LC-116/2003 trata-se de regra excepcional de desconstituição da sede do estabelecimento formalmente



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

declarado. Em essência, tal dispositivo legal visa impedir que uma pessoa jurídica indique a sua sede na circunscrição de determinado município, no entanto estabeleça os meios produtivos e os elementos de empresa em uma localidade diferente, sendo, portanto, a indicação da sede um ato meramente formal, desvinculada da realidade dos fatos.

Trazidos à luz os dispositivos legais que tratam do local de incidência do ISS, passamos a analisar a jurisprudência sobre a matéria, bem como sobre a fundamentação exposta pela distinta administração fazendária do município de Florianópolis.

A referida administração fazendária fundamentou o seu parecer com base em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no âmbito de Agravo em Recurso Especial (AREsp) nº 2238326/BA (2022/0342617-4).

A fim de se obter um entendimento completo do teor do AREsp nº 2238326/BA (2022/0342617-4), faz-se necessário examinar de forma pormenorizada os autos do processo originário, nº 0361326-50.2012.8.05.0001, expedidos pelo Tribunal de Justiça da Bahia (TJBA).

Em síntese, o processo originário versava sobre anulação de débito fiscal lançado, por meio de Notificação Fiscal de Lançamento (NFL nº 3501/2010), pelo município de Salvador – BA, sede do estabelecimento do prestador (PROSAÚDE MEDICINA HOSPITALAR E SAÚDE OCUPACIONAL LTDA). O ISS havia sido lançado, originalmente, pelos municípios onde os serviços foram efetivamente prestados. No relatório da sentença, consta o seguinte trecho (grifo nosso):

“Disse que a retenção do ISSQN relativo a cada fatura paga é recolhido aos cofres públicos do respectivo município em que o serviço é efetivamente prestado, **havendo em cada um desses municípios um estabelecimento prestador da autora.**”

Na conclusão da decisão exarada pelo TJBA, verifica-se o seguinte (grifo nosso):

“Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, julgo procedentes os pedidos contidos na inicial para declarar nula a NFL nº 3501/2010 e a conseqüente declaração de inexistência de relação jurídica entre as partes no que concerne aos serviços prestados fora do Município do Salvador, **em suas unidades autônomas de prestação de serviços médicos mantidos pela Prosaúde,** tudo em conformidade com a motivação anterior.”



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

Portanto, verifica-se que, no histórico do processo originário, restou comprovada a existência de unidade econômica ou profissional no local da prestação do serviço.

A procuradoria do município de Salvador – BA interpôs Recurso Especial (REsp) destinado ao STJ com base no art. 105, III, “a” da Constituição Federal (CF-88). O seguimento do REsp foi negado pela 2ª Vice-Presidente do TJBA por se tratar tema já julgado em sede da Sistemática de Recursos Repetitivos, Tema nº 355 do STJ.

Irresignada, a procuradoria do município de Salvador – BA interpôs agravo interno contra decisão de negar seguimento ao REsp proferida pela 2ª Vice-Presidente do TJBA, argumentando quanto a inaplicabilidade do Tema nº 355 e agravo ao STJ em relação aos honorários advocatícios.

O TJBA manteve decisão exarada anteriormente e remeteu os autos ao STJ.

Após a descrição do histórico do processo, passa-se a analisar a decisão proferida no AREsp nº 2238326/BA (2022/0342617-4):

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL EM AÇÃO DECLARATÓRIA C/C ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM MUNICÍPIO DIVERSO. COBRANÇA DO TRIBUTO PELA MUNICIPALIDADE ONDE FOI PRESTADO O SERVIÇO. POSSIBILIDADE. FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE PROMOVER BITRIBUTAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDA E IMPROVIDA. SENTENÇA MANTIDA EM TODOS OS SEUS TERMOS.

I. Compulsando-se os autos, verifica-se que a Prosaúde Ltda é uma sociedade empresarial de prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e paramédicos de caráter eletivo e de emergência com atendimentos voltados à promoção da saúde preventiva, corretiva e ocupacional.

II. Na situação em escopo, observa-se que o Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional fora executado dentro dos próprios estabelecimentos da tomadora do serviço, como fixado nos contratos então firmados com o tomador, no caso, a Petrobrás.

III. No caso *sub examine*, verifica-se que os serviços prestados ocorreram na vigência da Lei Complementar nº 116/2003 e, assim, incidem aqui, seus artigos 3º e 4º.

IV. Assim, tem-se como equivocada a tese da apelante, tendo em vista que os serviços foram prestados em município diverso àquele aludido pelo apelado, desvelando-se, assim a sua incompetência para recolher o crédito tributário.

V. Nesse prisma, tem-se que nas nações em que os Municípios dispõem de ampla competência tributária, como o Brasil, somente pode ser aceito um sistema que defina a competência tributária



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

quanto ao ISS de acordo com o local onde o fato gerador (prestação dos serviços) efetivamente ocorre.

VI. *In casu*, tem-se que a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 3º, mantém a regra pela qual o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador. No entanto, de acordo com o art. 4º do mesmo diploma legal, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar o serviço. As normas levam à conclusão de que o Município competente para exigir o ISS é aquele no qual o serviço é realizado, ainda que o prestador possua uma unidade central (sede) em localidade diversa.

[...]

(AREsp 2238326/BA, Rel. Ministro HERMAN BEJAMIM, DJe 20/12/2022)”

A simples leitura da decisão do AREsp 2238326/BA proferida pelo STJ, sem conhecer dos precedentes de tal julgado, pode levar a um escusável entendimento equivocado quanto ao local de incidência do ISS. No entanto, no âmbito da sentença proferida pelo TJBA os serviços foram prestados por meio das chamadas “Unidades Clientes da Petrobrás”. Portanto, no contexto desta decisão, restou configurada unidade econômica ou profissional onde o contribuinte desenvolvia atividade de prestar serviços, recaindo a incidência do ISS no local da prestação do serviço, em consonância com a regra subsidiária do art. 4º da LC-116/2003, afastando a regra geral do local de prestação disposta no art. 3º do mesmo diploma legal.

A exigência do tributo no local da prestação do serviço, sem a devida comprovação da existência de unidade econômica ou profissional, representa verdadeira subversão dos mandamentos legais dispostos na LC-116/2003 e, em última instância, afronta ao art. 146 da carta magna.

Nesse sentido, ressalva-se que o ônus da prova de demonstrar que o prestador possui unidade econômica ou profissional no local da prestação do serviço compete ao município de destino e que o simples deslocamento de recursos humanos ou equipamentos não seriam suficientes para tal comprovação, conforme elucidativa jurisprudência do Tribunal de Justiça do Espírito Santo (TJES) transcrita abaixo (grifos nosso):

“EMENTA: REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ISSQN – SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIO – LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 – EXISTÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR NÃO COMPROVADA – EXIGÊNCIA DE PROVA DE FATO



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

NEGATIVO - IMPOSSIBILIDADE – RECURSO DESPROVIDO – SENTENÇA MANTIDA. 1 – O fato dos serviços serem prestados em águas marinhas, por si só, não atrai a incidência do art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, é preciso que haja comprovação da existência de unidade econômica ou profissional no local, posto que **o simples deslocamento de recursos humanos e materiais para a prestação de serviços não é suficiente para a imposição de sujeição ativa à municipalidade de destino**, para efeitos de cobrança de tributo. 2 - **Competia ao Município/Apelante fazer prova de que a Apelada possuía unidade econômica ou profissional no local da prestação do serviço, não sendo possível que se exija a produção de prova de fato negativo**. 3 - Recurso desprovido. Sentença mantida.

(TJES, Classe: Apelação / Remessa Necessária, 021150115166, Relator: ARTHUR JOSÉ NEIVA DE ALMEIDA, Órgão julgador: QUARTA CÂMARA CÍVEL, Data de Julgamento: 29/05/2017, Data da Publicação no Diário: 05/06/2017)”

Logo, tendo em vista os elementos apresentados a esta autoridade tributária, considera-se que a retenção de ISS realizado pela tomadora dos serviços da beneficiária dessa consulta, sem a devida comprovação de existência de unidade econômica ou profissional no local da prestação, é indevida.

b) Declarações prestadas ao Simples Nacional

Vencida a questão sobre a sujeição passiva da obrigação tributária, passa-se a analisar os demais aspectos apresentados na petição inicial de consulta à legislação tributária.

Nas alegações iniciais, o consulente solicita parecer ou adequações no sistema de emissão de notas fiscais da Prefeitura Municipal de Criciúma – SC, tendo em vista o recolhimento em duplicidade do tributo.

Esclarece-se que o sistema de emissão de NFS-e da Prefeitura Municipal de Criciúma – SC foi desenvolvido com base nas regras gerais do local de incidência da LC-116/2003, respeitando-se o pacto federativo, logo, como a atividade descrita no subitem 4.03 não está sujeita às exceções do art. 3º não é possível emitir a NFS-e com retenção para outros municípios, pois, caso contrário, estar-se-ia aplicando a legislação do município de Florianópolis – SC, dentro dos limites territoriais de Criciúma – SC.

Portanto, a princípio, não se vislumbra a necessidade de adequações no sistema de emissão da NFS-e da Prefeitura Municipal de Criciúma – SC no momento.



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

III) DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSIVAS

Expostas e fundamentadas as razões acima, tendo em vista os elementos apresentados a esta autoridade tributária, considera-se que as retenções de ISS realizadas pela tomadora dos serviços da beneficiária dessa consulta, sem a devida comprovação da existência de unidade econômica ou profissional na municipalidade de destino, são indevidas.

Adicionalmente, não foram verificadas necessidades de adequações no sistema de emissão de NFS-e da Prefeitura Municipal de Criciúma – SC em relação à situação fática apresentada.

IV) DAS PROVIDÊNCIAS

Comunique-se o teor desta solução de consulta ao consulente e coloca-se o setor de Auditoria Tributária da Secretaria da Fazenda da Prefeitura Municipal de Criciúma – SC à disposição para esclarecimentos adicionais que porventura se fizerem necessários.

Após as providências de praxe, archive-se.

Criciúma - SC, 04 de agosto de 2023.

Elaborado por:

RICARDO MAIA SENNA DELGADO
Auditor Fiscal da Receita Municipal
Matrícula 57.883

Homologado por:

FELIPE BORUSIEWICZ TAVARES
Auditor Fiscal da Receita Municipal
Diretor da Receita Municipal
Matrícula 57.257