

# Local de Ocorrência do ISS nos Serviços de Licenciamento, Cessão e Desenvolvimento de *Software*

*Omar Augusto Leite Melo*

## Da Consulta

A Consulente, sociedade empresária XYZ S/A, atua na prestação de serviços de informática, mais especificamente no desenvolvimento e oferecimento de uma plataforma integrada de *software* e serviços, que implica uma solução completa para as secretarias de educação e redes de ensino, possibilitando o acompanhamento dos alunos, a gestão e intervenção do desempenho educacional, a visão gerencial e operacionalização de processos administrativos e pedagógicos e muito mais, com alcance nos mais diversos atores e níveis, como gestores, diretores, professores, alunos, pais e responsáveis.

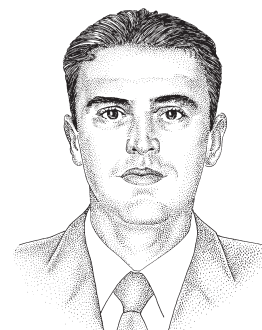
De acordo com seu Estatuto Social, a Consulente tem por objeto social a “prestação de serviços de consultoria, assessoria, desenvolvimento, locação, suporte técnico, implemento ou distribuição de sistemas de informação, *softwares* específicos, *softwares* educativos, bem como, treinamento, serviços de redes, tradução, edição de apostilas técnicas e material didático em meio impresso ou eletrônico e participação em outras sociedades como sócia ou acionista”.

O serviço prestado pela Consulente envolve várias atividades previstas no item 1 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, mas que acabam se concentrando como atividade-fim no serviço previsto no subitem 1.05 da referida lista, qual seja: “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.<sup>1</sup>

Vale ressaltar, desde já, que o programa de computador oferecido pela Consulente não é “de prateleira” (*off the shelf*) ou padronizado (*standard*), mas sim personalizado e customizável de acordo com as necessidades, exigências e peculiaridades de cada cliente, o que afasta qualquer discussão em torno da incidência do ISS.<sup>2</sup> Dito de outro modo, o *software* é desenvolvido sob encomenda.

<sup>1</sup> O artigo 1º da Lei nº 9.609/1998 define o programa de computador como “a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automática de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e fim determinados”.

<sup>2</sup> Essa ressalva se faz necessária, uma vez que o *software* de prateleira está sujeito ao ICMS, e não ao ISS; por outro lado, o *software* personalizado se submete ao imposto municipal sobre serviços. Neste sentido, RE nº 176.626-3, relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.1998, p. 10.



**Omar Augusto Leite Melo**

é Advogado e Professor de Direito Tributário Municipal na Uniara.

Os clientes da Consulente são escolas, notadamente da rede pública de ensino, vinculadas às secretarias estaduais e municipais da educação. Com efeito, o sistema desenvolvido e licenciado pela Consulente possui plataformas voltadas para a gestão *acadêmica* (formação de turmas, movimentação de alunos, controle de notas e frequência, emissão de documentos, geração de quadro de horários, controle de matrículas, envio de dados para censo escolar e outros programas governamentais etc.), gestão *pedagógica* (diário de classe e planejamento, boletim *on line*, orientações curriculares e expectativas de aprendizagens etc.), gestão *administrativa* (controle de patrimônio, alimentação escolar, gestão de docentes, almoxarifado, transporte escolar, gestão de bibliotecas e salas de leitura, *workflow*, ponto digital, controle de chamados etc.), informações educacionais (painel com informações para o dia a dia do envolvido na educação), acervo digital (objeto de aprendizagem, sequências didáticas, *games* educacionais, apoio ao Pisa, livros interativos, enriquecimento de conteúdos digitais, produção personalizada de conteúdos etc.), tecnologia nas escolas (possibilita conhecimento, acompanhamento e direcionamento sobre a infraestrutura tecnológica que o município possui a sua disposição para uso pedagógico, de forma a propiciar melhor aproveitamento do parque de máquinas e minimizar possíveis problemas técnicos), sistema integrado de avaliação (elaboração de itens, montagem de provas, pré-testagens de itens, aplicação de provas digitais e PDF), e formação e colaboração (recursos baseados nos princípios da educação 3.0, cujos focos são a colaboração, o compartilhamento, a reutilização de conteúdos e sua personalização, oferecendo a alunos e professores novas possibilidades para seu aprendizado com propostas para o desenvolvimento profissional, técnico e pedagógico dos atores envolvidos no processo educacional).

Ocorre que a Consulente possui sede no Município de Bauru/SP, onde está formalmente constituído seu estabelecimento matriz, sendo que todos os seus contratos são celebrados por este estabelecimento bauruense. Vale ressaltar que os seus dirigentes e demais pessoas do comando da empresa ficam lotados nesta matriz. Ademais, os *softwares* são desenvolvidos somente neste estabelecimento matriz (sede); logo, é também o local onde trabalham suas centenas de empregados<sup>3</sup> que elaboram, aperfeiçoam e personalizam diariamente as soluções informáticas oferecidas pela Consulente. No mesmo estabelecimento, trabalham pessoas que orientam e dão a assistência técnica aos seus clientes.

Por outro lado, a Consulente possui unidades ou escritórios em mais cinco cidades: Ribeirão Preto, São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre e Belo Horizonte. Nesses locais, a estrutura é extremamente simples, praticamente meros escritórios de apoio e de contato, onde ocasionalmente ficam os seus empregados que estão em trabalho de instalação ou atualização dos *softwares* ou treinamento dos clientes. Vale frisar: em nenhum desses escritórios há a produção dos *softwares*, há o desenvolvimento da atividade-fim da Consulente, que consiste no licenciamento ou cessão de direitos de uso de programa de computador; não há, em tais unidades, a análise ou o desenvolvimento dos seus sistemas.

Por fim, em grande parte dos contratos celebrados pela Consulente consta a prestação de serviço de “desenvolvimento de *software*”, o que levaria a tipificação para o subitem 1.01 da Lista de Serviço (e não o subitem 1.05, acima mencionado).

Todavia, esse desenvolvimento corresponde a uma etapa (primeira etapa) do contrato de licenciamento de programa de computador. Ora, como os sistemas oferecidos pela Consulente são elaborados “sob encomenda” do cliente, é óbvio que o programa precisará passar por uma etapa inicial de desenvolvimento.

<sup>3</sup> De acordo com informações extraídas do próprio site da Consulente, há cerca de 500 empregados trabalhando na empresa, mais especificamente na sua sede (matriz) localizada no Município de Bauru/SP.

Essa etapa, vale repetir, consiste numa atividade-meio da Consulente, na medida em que o programa desenvolvido permanece sob o direito autoral da Consulente, isto é, a Consulente não desenvolve um programa que passa a pertencer ao seu cliente. Daí o porquê de se afirmar categoricamente que o desenvolvimento realizado é um serviço “feito para si mesmo”, e não para o cliente.

Mas, independentemente disso, esse enquadramento da atividade no subitem 1.05 ou 1.01 da Lista não trará nenhum resultado diferente no que diz respeito ao objeto central deste parecer, que envolve o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS.

Diante de toda essa narrativa, a Consulente me questiona acerca do *local de ocorrência do ISS* sobre a prestação de serviço de licenciamento ou cessão de programa de computador (subitem 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003). Ou, ainda, sobre o serviço de desenvolvimento de sistemas (subitem 1.01).

Enfim, o ISS é devido somente para o Município de Bauru/SP, onde está a sua sede (estabelecimento matriz)? Ou o ISS é devido sempre nos Municípios onde estão localizados seus clientes (local do tomador do serviço)? O imposto é devido nos Municípios onde a Consulente possui um escritório?

Eis o objeto da presente consulta.

## 1. A Polêmica do Local de Ocorrência do Fato Gerador do ISS

A insegurança jurídica em torno do local de ocorrência do fato gerador do ISS e, por conseguinte, do Município credor, não é de hoje, e também não é algo peculiar apenas aos serviços de informática.

Na verdade, o problema já existia desde a época de regência do artigo 12 do Decreto-lei nº 406/1968, cuja redação era a seguinte:

“Art. 12. Considera-se local da prestação de serviço:

- a) a 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.”

A Lei Complementar nº 100/1999 acrescentou uma alínea “c”, atribuindo como local da prestação de serviços “no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista anexa [exploração de rodovia, mediante cobrança de pedágio], o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada”.

Portanto, o imposto era devido, como regra, no local do “estabelecimento prestador”, havendo uma mudança para o local onde o serviço foi executado ou concluído apenas nas hipóteses de construção civil e exploração de rodovias (que, na verdade, é uma especialização da construção civil).

No entanto, na década de 1990, o Superior Tribunal de Justiça acabou atribuindo uma interpretação *diferente*, entendendo que “estabelecimento prestador” era o local onde o serviço foi prestado, invocando a chamada “tese da territorialidade”.

Neste sentido:

“1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que o ISS, na vigência do Decreto 406/1968, é devido ao Município em que o serviço é efetivamente prestado, e não àquele onde se encontra sediado o estabelecimento prestador.

2. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.117.121/SP, sujeito ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

3. O STJ consignou que a conclusão esposada não implica negar vigência a lei federal, pois resulta de legítima interpretação sistemática da norma infraconstitucional. Não se está a afastar a aplicação do art. 12, ‘a’, do Decreto-Lei 406/1968, mas sim a declarar seu sentido em consonância com o regime jurídico do ISS. Desnecessário, portanto, observar o rito para declaração de inconstitucionalidade previsto nos arts. 480 a 482 do CPC. Nesse sentido: EDcl no AgRg no REsp 897.226/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6/8/2009; REsp 1.124.862/GO, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 7/12/2009.

4. Como a omissão imputada pela agravante ao acórdão recorrido diz respeito à falta de cumprimento do aludido incidente, conclui-se que o Tribunal *a quo* não violou o art. 535, II, do CPC. 5. Agravo Regimental não provido.” (AgReg no AREsp nº 101.835)

Surpreendentemente, depois de praticamente duas décadas de aplicação deste entendimento, o Superior Tribunal de Justiça modificou isso no (famoso e recente) REsp nº 1.060.210, 1ª Seção, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. em 28.11.2012, DJe de 5.3.2013, quando, então, decidiu que “estabelecimento prestador” não é mais o local onde o serviço foi prestado ou entregue, mas sim o local da “sede do prestador”, onde o prestador mantém uma unidade profissional ou econômica e desenvolve a atividade de prestar serviços. Aliás, o Ministro relator valeu-se da expressão (vaga, indeterminada, subjetiva) “onde o serviço é *perfectibilizado*”(!).

A transcrição da íntegra da ementa do REsp nº 1.060.210 é uma medida que se impõe, em razão da jurisprudência construída:

“Recurso Especial. Tributário. Embargos à Execução Fiscal. Incidência de ISS sobre Arrendamento Mercantil Financeiro. Questão Pacificada pelo STF por Ocasão do Julgamento do RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, DJe 05.03.2010. Sujeito Ativo da Relação Tributária na Vigência do DL 406/68: Município da Sede do Estabelecimento Prestador. Após a Lei 116/03: Lugar da Prestação do Serviço. *Leasing*. Contrato Complexo. A Concessão do Financiamento é o Núcleo do Serviço na Operação de *Leasing* Financeiro, à luz do Entendimento do STF. O Serviço ocorre no Local onde se toma a Decisão acerca da Aprovação do Financiamento, onde se concentra o Poder Decisório, onde se situa a Direção Geral da Instituição. O Fato Gerador não se confunde com a Venda do Bem Objeto do *Leasing* Financeiro, já que o Núcleo do Serviço Prestado é o Financiamento. Irrelevante o Local da Celebração do Contrato, da Entrega do Bem ou de Outras Atividades Preparatórias e Auxiliares à *Perfectibilização* da Relação Jurídica, a qual só ocorre efetivamente com a Aprovação da Proposta pela Instituição Financeira. Base de Cálculo. Prejudicada a Análise da Alegada Violação do Art. 148 do CTN e 9 do DL 406/68. Recurso Especial de *Potenza Leasing S/A* Arrendamento Mercantil parcialmente Provido para julgar Procedentes os Embargos à Execução e reconhecer a Ilegitimidade Ativa do Município de Tubarão/SC para exigir o Imposto. Inversão dos Ônus de Sucumbência. Acórdão Submetido ao Procedimento do Art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro Eros Grau, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do *leasing* financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do Bacen), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se *perfectibiliza* o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de *leasing* financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos

em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de *leasing* financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a conseqüente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa *Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil*, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de *leasing* financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.”

Esse artigo 12 do Decreto-lei nº 406/1968 foi expressamente revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, cujos artigos 3º e 4º passaram a disciplinar esse polêmico assunto do local de ocorrência do fato gerador do ISS. Assim estatuem esses dois dispositivos:

“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:  
(...).

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 econô-

mica 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.”

No caso dos serviços de informática (item 1 da Lista de Serviços), o imposto sempre será devido no local do “estabelecimento prestador”, uma vez que essa atividade não se encontra nas exceções estampadas nos 20 incisos do artigo 3º.<sup>4</sup>

Portanto, para o deslinde do presente caso, é fundamental definir o que é “estabelecimento prestador”, ou melhor, interpretar o artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 e aplicá-lo de acordo com o caso proposto nesta consulta.

## 2. Estabelecimento Prestador, na Visão do Superior Tribunal de Justiça

Conforme acima transcrito, o artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 apresentou uma definição de “estabelecimento prestador”.

Ao *tentar* aplicar esse artigo 4º aos vários casos especiais que aparecem no dia a dia (como no caso em comento), percebe-se que a redação dada ao referido dispositivo oferece mais de uma interpretação *possível*, gerando uma situação de insegurança e instabilidade jurídicas que deverá ser solucionada *casuisticamente* pelo Superior Tribunal de Justiça, na condição de tribunal guardião da legislação federal (infraconstitucional).

A propósito, vale frisar que essa matéria não possui cunho constitucional, o que afasta a competência do Supremo Tribunal Federal para interferir no assunto, concentrando-se no Superior Tribunal de Justiça as decisões de última instância que formarão e padronizarão a jurisprudência acerca do tema.<sup>5</sup>

Por conseguinte, em busca de uma resposta mais *confiável* e *sólida*, mostra-se necessário estudar os precedentes judiciais do STJ que se *parecem* com o presente caso, realizando-se o devido *distinguish*.<sup>6</sup>

### 2.1. REsp nº 1.060.210

Inicialmente, vale a pena analisar esse precedente, até porque foi uma decisão de grande repercussão nacional, proferida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Para o caso em análise, merece ser novamente transcrito o seguinte trecho da ementa que sintetiza o entendimento do STJ à luz da Lei Complementar nº 116/2003: “a partir da LC 116/03, [o local de ocorrência do ISS] é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de *leasing* financeiro e fato gerador do tributo”.

O serviço da Consulente (licenciamento ou cessão de *software* ou, ainda, o desenvolvimento de sistema) é “perfectibilizado” na sua própria sede, pois o *software* é desenvolvido e aprimorado pelos seus empregados neste seu estabelecimento matriz; é onde a Consulente possui uma complexa infraestrutura necessária para o desenvolvimento de seu objeto social, na medida em que há todo o mobiliário, redes de informática e de telecomunicação, instalações elétricas, aplicativos, programas, máquinas e equipamentos necessários para o

<sup>4</sup> Exatamente por esse motivo, dispensamos a transcrição de todos os incisos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

<sup>5</sup> O STF se manifestou dessa forma no AI nº 853.732 e AI nº 790.283.

<sup>6</sup> Para Saul Tourinho Leal, “o *distinguish* nada mais é do que a ‘distinção’ que os julgadores têm de promover no momento em que se veem diante do desafio de identificar semelhanças fáticas e jurídicas num caso a ensejar, ou não, a mera repetição do precedente tributário anteriormente fixado pelo STF. Aplica-se o precedente ou, não se aplica, em razão da falta de identidade entre ele e o caso a ser apreciado.” (“A técnica do *distinguish* em matéria tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 192. São Paulo: Dialética, setembro de 2011, p. 133)

cumprimento de suas obrigações contratuais assumidas junto aos seus clientes. É, ainda, o local onde está a sua diretoria, onde fica o poder de mando da Consulente.

Vale o seguinte paralelo com o REsp nº 1.060.210: é na sua sede (matriz) que a Consulente possui unidade econômica ou profissional necessária para *perfectibilizar* o serviço, é o local da onde saem os poderes decisórios suficientes para a elaboração, desenvolvimento e aprovação do programa de computador desenvolvido; é o lugar onde os contratos são analisados e aprovados.

No vácuo desse REsp nº 1.060.210, a 2ª Turma do STJ, relator Ministro Herman Benjamin, j. em 11.4.2013, *DJe* de 9.5.2013, também esclareceu que é irrelevante o local onde o contrato foi assinado ou onde está sediado o *tomador* do serviço:

“Processual Civil e Tributário. ISS. Arrendamento Mercantil. Art. 12 do Decreto-lei 406/1968. Art. 4º da LC 116/2003. Município em que ocorreu a Alienação do Bem ou é Domiciliado o Tomador do Serviço. Incompetência para sua Cobrança. Aplicação de Entendimento Firmado em Recurso Repetitivo.

(...)

2. O Município em que foi celebrado o contrato de aquisição de bem mediante *leasing* ou em que era domiciliado o tomador do serviço não é o sujeito ativo do ISS, mas sim aquele no qual atua estabelecimento com poder decisório quanto ao principal elemento do negócio jurídico, que é a aprovação e a concessão do financiamento.

3. Orientação adotada no julgamento do REsp 1.060.210/SC, julgado no rito do art. 543-C do CPC. (...)”

Tal como se deu com o caso acima, que lidava com o arrendamento mercantil financeiro (*leasing* financeiro), ainda que o serviço da Consulente seja usufruído em um outro local (estabelecimento do tomador do serviço), ou, ainda, o contrato foi celebrado em outra localidade, o imposto é devido no local do estabelecimento “prestador”, e não no tomador, até mesmo em sintonia com o próprio elemento material do ISS, que é a “prestação do serviço”. Imposto sobre prestação do serviço é devido no local onde se deu esta *prestação* (origem), e não no seu consumo (destino, estabelecimento tomador).

Ademais, os escritórios de apoio ou comercial da Consulente não devem prevalecer sobre a sua sede (matriz), pois os serviços não são ali *perfectibilizados*; não há, nesses outros Municípios, uma unidade profissional ou econômica autossuficiente para desenvolver os serviços prestados pela Consulente.

## 2.2. REsp nº 1.327.993

Este acórdão, julgado pela 2ª Turma do STJ em 28 de agosto de 2012 pelo relator Ministro Cesar Asfor Rocha, recebeu a seguinte ementa:

“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.

(...)

- 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 (...)”

Aqui, novamente, o STJ atribuiu um destaque maior para o local onde o prestador possui sua “unidade de produção”, ainda que esse estabelecimento não fique no local onde o

serviço foi concluído. E mais: fala-se novamente no local “onde se acha instalada a sua direção-geral”.

Logo, mais um precedente que fortalece o entendimento de que a Consulente deve o ISS para o Município de Bauru, onde fica a sua sede.

### 2.3. *EDcl no AgRg no REsp nº 1.280.778*

Sua ementa:

“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. (...)”

Neste julgado, a 2ª Turma do STJ, relator Ministro Humberto Martins, j. em 6.3.2012, *DJe* de 13.3.2012, também atraiu a incidência do ISS para o Município “do local da efetiva prestação de serviços”, o que, inicialmente, dá margem para imaginar que esse local será o estabelecimento tomador ou onde o serviço foi finalizado ou entregue.

No entanto, não é este o correto entendimento, como se depreende a partir de uma leitura atenta do inteiro teor deste acórdão, mais especificamente no voto do Ministro relator, que se apoiou num outro julgado do STJ, o REsp nº 1.160.253, donde se extraiu o seguinte trecho:

“Como se observa, 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 a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

Assim, por exemplo, se uma sociedade empresária estabelecida num determinado município, presta o serviço uma única vez em outro município, o ISS é devido no local em que sediada. No entanto, se essa mesma sociedade aluga uma sala comercial nesse outro município, contrata funcionários e lá passa a exercer a atividade econômica, a tributação, aí sim, será devida na localidade em que prestado o serviço.”

Referido REsp nº 1.160.253, relator Ministro Castro Meira, j. em 10.8.2010, *DJe* de 19.8.2010, ganhou a seguinte ementa:

“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 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 (...).”

O imposto foi direcionado para o local onde ficou configurada uma “organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional”. Veja que não basta a existência de *qualquer* organização ou unidade econômica ou profissional; mister se faz que essa unidade ou organização seja “necessária” para a realização do serviço.<sup>7</sup> Novamente, essa linha de raciocínio também canaliza o ISS para o Município de Bauru, onde a Consulente possui a sua sede, onde está situado esse “necessário e suficiente” complexo de bens e de pessoas para a execução dos serviços prestados pela Consulente.

Por outro lado, nota-se que essa unidade precisa ser permanente ou temporária; o fato de a empresa *visitar* outros Municípios para a realização da instalação do programa ou o treinamento dos seus usuários não é suficiente para afastar o ISS da sua sede.

#### 2.4. AgRg no EAg nº 1.272.811

Outro julgado da 1ª Seção do STJ, sob a relatoria do Ministro Cesar Asfor Rocha, j. em 14.12.2011, *DJe* de 1º.2.2012:

“Agravo Regimental. Embargos de Divergência em Agravo. ISSQN. Competência. Fato Gerador Ocorrido na Vigência da LC n. 116/2003. Consultoria e Assessoria Econômica e Financeira. Local da Sede do Prestador do Serviço. Acórdão Embargado de Acordo com Repetitivo. Enunciado n. 168 da Súmula desta Corte.

(...)

- Cuidando-se de fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003 e não se tratando de serviços de construção civil ou das exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do referido diploma, correta a decisão do acórdão ora embargado que, na linha do repetitivo mencionado, adotou o critério ‘do local do estabelecimento prestador do serviço’, esse definido na própria lei complementar (art. 4º). Incidência do enunciado n. 168 da Súmula desta Corte (...).”

Mais um caso em que o ISS foi mantido na sede do prestador do serviço. No caso acima, o prestador de serviço tinha sede em Uberaba, mas prestou serviço em Igarapava. Como não ficou provado que o prestador tinha uma unidade econômica em Igarapava, o ISS ficou para a sede do prestador.

Portanto, também ratifica que a Consulente é devedora do ISS para o Município de Bauru, onde fica a sua sede.

#### 2.5. AgRg no REsp nº 1.251.753

Mais um caso interessantíssimo para este parecer, vindo da 2ª Turma do STJ, relator Ministro Humberto Martins, j. em 27.9.2011, *DJe* de 4.10.2011:

“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).

<sup>7</sup> Realmente, essa exigência de que a unidade econômica ou profissional seja necessária e suficiente para a configuração do estabelecimento prestador é a que melhor atende o disposto no artigo 114 do Código Tributário Nacional: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

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) (...).”

Como se percebe, trata-se de um caso interessante que envolve matriz e filial. O serviço foi captado no estabelecimento filial, mas executado no estabelecimento matriz: ISS devido pela matriz, na sede da empresa, pois o serviço foi ali desenvolvido.

Mais um precedente que tem total aplicação para o caso da Consulente: ainda que os contratos da Consulente tenham sido captados e acompanhados pelos seus escritórios fora de Bauru/SP ou filiais, é fato incontroverso que os sistemas contratados são desenvolvidos em Bauru, local onde são desenvolvidos os *softwares* licenciados aos clientes.

No mesmo diapasão, a 2ª Turma do STJ no REsp nº 1.245.310, relator Ministro Humberto Martins, j. em 19.5.2011, novamente enfrentou um caso parecido, envolvendo uma operadora de plano de saúde com matriz em Belo Horizonte e filial em Juiz de Fora. Como a atividade-fim é prestada pela matriz (em Belo Horizonte), o ISS é devido neste Município, e não em sua filial (Juiz de Fora), onde há a realização apenas de atividades-meio.

A sua ementa não esclarece bem o caso, se não vejamos:

“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).

(...)

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 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. (...).”

Por isso, mister se faz a transcrição de trecho do voto do Ministro relator, que, aí sim, elucida bem a questão fática:

“Cinge-se a controvérsia em saber qual município é titular do crédito de ISSQN: o Município de Belo Horizonte, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte, ou o Município de Juiz de Fora, local da filial administrativa da empresa.

O Tribunal de origem concluiu que caberia o recolhimento do ISS no local da prestação do serviço, qual seja, o do Município de Belo Horizonte.

Para melhor ilustração do caso, transcrevo excerto da decisão proferida pelo Tribunal de origem (e-STJ fls. 419/424):

‘Colhe-se dos autos que a autora exerce as atividades de gerenciamento e consultoria odontológica, com a finalidade de credenciar profissionais liberais da área para prestarem serviços, de acordo com as suas especialidades, para os associados de seu plano de saúde.

Ainda, pelo que dos autos consta, a autora tem a sua sede no Município de Belo Horizonte, onde ‘centraliza sua administração para o perfeito cumprimento de suas atividades de localizar, contratar, entrevistar, selecionar, treinar, fiscalizar e avaliar os profissionais autônomos que integram a rede credenciada’ (laudo pericial, resposta ao quesito 02, fls. 430), assim como toda a sua movimentação financeira, sendo o estabelecimento de Belo Horizonte, segundo informações da autora, o indicado como domicílio tributário para fins de arrecadação de outros tributos.

Por possuir, também, uma filial em Juiz de Fora, ambos os municípios estão exigindo, simultaneamente, da autora, o ISSQN incidente sobre suas atividades, o que ensejou a distribuição da presente Ação de Consignação em Pagamento, a fim de que seja, entre outros pedidos, ‘determinado o Município competente para a exigência do imposto’ (item f, fls. 14).

Dispõe o art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, *in verbis*:

(...)

É assente, contudo, na jurisprudência desta Casa que *a competência para a cobrança do ISSQN é do local onde ocorre a prestação efetiva do serviço*, sendo irrelevante tratar-se de sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório de representação ou qualquer outra denominação que venha a ser utilizada.

(...)

Neste contexto, *forçoso concluir que, no caso específico dos autos, a prestação de serviços inerentes à atividade desenvolvida pela autora se dá no Município de Belo Horizonte*, restringindo-se o escritório de Juiz de Fora à verificação da necessidade do tratamento odontológico sugerido pelo dentista credenciado ao associado para fins de autorização. Não emite notas fiscais e não possui movimentação financeira.

Conforme consignado pelo d. magistrado ‘a quo’, depreende-se do conjunto probatório dos autos que a autora não pratica, em sua unidade de Juiz de Fora, ‘qualquer serviço passível de ser tributado através de ISS, na medida em que ali são executadas apenas atividades de meio para a consecução final de serviços que são, em última análise, prestados por seu pessoal de Belo Horizonte’.

Em resposta ao quesito 01, o *expert*, corroborando as alegações da autora, afirma que ‘Em Juiz de Fora, a Autora possui um escritório de apoio (filial), para atender *as necessidades administrativa[s]* do contrato firmado com a Unimed/JF’.

Portanto, não assiste razão ao recorrente quando sustenta que a competência para a cobrança do ISS é o de Juiz de Fora, pois, conforme consignado no acórdão recorrido, o serviço é prestado em Belo Horizonte.” (Os destaques constam originalmente no voto)

Este caso também se encaixa bem para a Consulente, eis que as suas unidades localizadas fora de Bauru (Município-sede) foram criadas para atender prioritariamente as necessidades administrativas dos contratos celebrados com os clientes, não mexendo na parte produtiva da Consulente, de tal forma que não há desenvolvedores do sistema fixados temporária ou permanentemente fora da sede. Nessas unidades fora de Bauru, tal como ocorreu no precedente acima transcrito, não há movimentação financeira, não há emissão de notas fiscais, já que tudo isso está concentrado na sede localizada em Bauru.

## 2.6. REsp nº 1.195.844

Este acórdão também merece uma atenção especial neste parecer, uma vez que aborda um caso envolvendo serviço de informática, cujo prestador de serviço tem sede em São Paulo, mas utilizou técnicos residentes no Município da sede do tomador do serviço (Brasília), para fazerem a manutenção do sistema.

O STJ deu ganho de causa para Brasília, ao verificar que ali estaria o estabelecimento prestador do contribuinte.

Segue a ementa deste julgado proferido pela 2ª Turma do STJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, j. em 1º.3.2011, *DJe* de 15.3.2011:

“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 do 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. (...)”

Este caso analisado pelo STJ, porém, não se adequa aos contratos executados pela Consulente. A manutenção do sistema não é feita *in locu*, mas sim na sua própria sede. Ainda que haja um pessoal trabalhando nos estabelecimentos dos tomadores, esse serviço é ali executado de modo ocasional ou eventual.

Aliás, é importante diferenciar trabalho “eventual” ou “ocasional” de trabalho “temporário”. O artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 insere como elemento do estabelecimento prestador que o trabalho seja “permanente ou temporário”.

Trabalho temporário pressupõe um período de tempo, de tal forma que o contribuinte ali se “estabeleça”. Diferentemente, a ida ocasional ou eventual não pode ser tratada da mesma forma que um trabalho temporário. Como ocorre com a Consulente, seu pessoal acaba indo no estabelecimento do tomador, mas apenas por ocasião do treinamento ou da instalação. É pontual, eventual, ocasional; não frequente ou temporário.

Logo, isso também acaba afastando a aplicação desse precedente para a Consulente.

Por outro lado, a Consulente não é contatada para fazer a manutenção do sistema, mas sim para licenciar um programa de computador desenvolvido sob encomenda na sede do próprio prestador do serviço.

No AgRg no AREsp nº 413.578, da 2ª Turma do STJ, relator Ministro Herman Benjamin, j. em 10.12.2013, *DJe* de 6.3.2014, traz mais uma decisão importante acerca do local de ocorrência do ISS, dentro desse quesito do “modo temporário”.

Com efeito, neste recurso, uma empresa prestadora de serviços de manutenção de máquinas (subitem 14.01 da Lista), logo, sujeita à regra do artigo 3º da LC 116/2003 (local de ocorrência = local do estabelecimento prestador) pretendeu afastar a cobrança do ISS pelo município mineiro de Rio Acima.

Esta empresa tem sede em Belo Horizonte, mas prestou serviços naquele outro município, onde não há nenhum estabelecimento “formalizado”, conforme as alegações recursais do próprio contribuinte.

Tanto o Tribunal de Justiça Mineiro como o Superior Tribunal de Justiça deram ganho de causa ao Município de Rio Acima, ao entender que essa empresa tinha, sim, uma unidade econômica e profissional naquele município, ainda que a sua sede fosse Belo Horizonte e não estivesse formalizado o seu estabelecimento prestador em Rio Acima.

Para chegar a esta conclusão, os tribunais levaram em conta o contrato celebrado entre o contribuinte e seu cliente, que provaram os seguintes fatos:

“No presente caso, conforme contrato juntado pela autora às fls. 23/32, verifico que a consignorante foi contratada para prestar serviços de supervisão de manutenção de equipamento na

sede da contratante pelo período de 12 meses. Prevê ainda o referido contrato, entre outras obrigações, que a contratada deve manter equipe no local do trabalho, durante horário administrativo, por cinco dias da semana, para exercer o serviço contratado.” (Trecho extraído do voto do ministro relator)

Esse AgRg no AREsp nº 413.578 foi assim ementado:

“Processual Civil. Tributário. ISSQN. Município Competente. Local do Estabelecimento Prestador de Serviços. Unidade Profissional Específica. Ofensa ao Art. 535 do CPC não Demonstrada. Revisão. Matéria Fático-probatória. Incidência das Súmulas 5 e 7/STJ.

1. Hipótese em que o Tribunal *a quo* consignou que foi criada uma unidade profissional específica para a prestação de serviço no Município Rio Acima-MG, o que atraiu a competência deste para a cobrança do ISSQN.

2. Não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Ademais, não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

3. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.117.121/SP (Rel. Min. Eliana Calmon, *DJe* de 29.10.2009), processado nos moldes do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que, a partir da LC/2003, ‘como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas’.

4. Conclusão diversa da alcançada pelo julgado exige interpretação de cláusulas contratuais e reexame das provas e dos fatos, o que, a rigor, é obstado na via especial, conforme Súmulas 5 e 7/STJ. (...)”

Realmente, esse contrato escancarou a existência de uma unidade econômica e profissional “temporária” no Município de Rio Acima: prazo longo de 12 meses de prestação de serviços e a obrigação da empresa manter uma “equipe” (profissionais) no local do trabalho de segunda a sexta-feira. No entanto, não é isso que ocorre nos contratos da Consulente. A Consulente não cria uma unidade profissional específica para a prestação dos serviços nos locais onde trabalha, até porque concentra suas atividades na sua sede, localizada em Bauru/SP.

## Conclusões

A Consulente é prestadora de serviços de informática, mais especificamente de licenciamento e cessão de *softwares*, com sede na cidade de Bauru/SP, onde são projetados, desenvolvidos e atualizados seus programas.

Muito embora a Consulente possua escritórios em outros Municípios, inclusive onde os serviços são tomados pelos seus clientes, tais estabelecimentos não possuem uma unidade econômica ou profissional suficientes e necessárias para a conclusão dos serviços, servindo tão somente como um escritório de apoio ou comercial.

Vários são os precedentes do Superior Tribunal de Justiça em favor deste entendimento, no sentido de que o ISS é devido na *sede* do prestador do serviço, quando o serviço é ali desenvolvido e perfectibilizado, ainda que haja outros escritórios ou unidades, ou, até mesmo, filiais formalmente constituídas.

É o meu parecer, s. m. j.