

**ESTADO DO PARANÁ**  
**PREFEITURA MUNICIPAL DE ANDIRÁ**

SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS  
ACÓRDÃO Nº 005/2024 PROCESSO ADMINISTRATIVO: Nº 3.584/2023

Acerca da bitributação, no intrincado universo do Código Tributário Nacional (CTN), o Artigo 128 se Recorrente: One Laudos Diagnósticos Médicos Ltda.  
CNPJ: 24.516.372/0001-33  
Relator: Ederson Sousa Silva

**EMENTA**

NOTA FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. RETENÇÃO DE ISSQN. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RESTITUIÇÃO. A prestação de serviço na sua totalidade poderá implicar retenção de ISS.

**RELATÓRIO**

Trata-se o presente Processo Administrativo nº 3584/2023, onde em 20/11/2023, a empresa One Laudos Diagnósticos ingressou com pedido administrativo de restituição de ISS retidos, alegando que sofre bitributação, pois já recolhe o ISS junto ao Município de Osasco. Alegou que as atividades exercidas pela empresa não estão enquadradas nas exceções dos incisos I ao XXV do artigo 3º da LC 116/2003, que o estabelecimento da empresa One Laudos Diagnósticos é no Município de Osasco e requereu a restituição os ISS retido.

Em 13/12/2023, o Município por sua vez indeferiu o pleito do contribuinte, alegando que os serviços são habitualmente prestados de segundas-feiras e quintas-feiras na sede do Posto Central do Município de Andirá, com base no artigo 3º da LC 116/2003 e que considera seu estabelecimento prestador local, onde o contribuinte desenvolva atividades de emprestar serviço de modo permanente ou temporário e ainda anexou um informativo do STJ número 555, que firma o entendimento na qual compete a municipalidade o direito à tributação sobre a riqueza que foi gerada em seu território, local onde foi estabelecida a relação jurídica-tributária.

Em recurso administrativo a empresa One Laudos sustentou os pedidos iniciais e afirmou que a regra nos esculpida no caput do artigo 3º, que indica a competência do município do estabelecimento prestador. Alegou que não possui unidade econômica profissional nesta cidade, argumentou que realiza diagnósticos médicos e que não presta serviço de análise clínica no Município de Andirá, anexou um recurso especial e ação consignatória, por fim, requereu os pedidos iniciais.

A Procuradoria do Município de Andirá fundamentou com base no Parecer SEFIN/SUCON Nº 2012, Processo nº 2012/180607, alegando em suma, que para não haver a retenção, a empresa necessitaria de uma unidade econômica com endereço, estabelecimento comercial, telefone ou algo similar nesta Comarca, contudo em sua visão merece provimento ao requerente.

É o breve relatório do feito. Análise.

Alega a recorrente que as atividades exercidas pela empresa não estão enquadradas nas exceções dos incisos I ao XXV do artigo 3º da LC 116/2003.

Todavia, o artigo 4º da LC 116/2003 estabelece que, “considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar os serviços”, neste ponto a dúvida crucial girava em torno do desmembramento da atividade executada, pois se a sede formulasse os laudos, no entendimento desse nobre relator, o tributo seria devido no Município sede da prestadora. Diante disso, o relator solicitou diligência e em resposta com o ofício nº 210/2024, com a finalidade de identificar quais as etapas do processo na prestação de serviço.

A resposta emitida pela Secretária Municipal de Saúde, constatou-se que toda atividade da prestação de serviço era executada, exclusivamente no Município de Andirá. Neste sentido, ao encontro com a segunda parte do artigo 4º da LC 116/2003 onde rege “de modo

permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”, no Município de Andará eram solicitados os exames, eram realizados os exames e emitidos os laudos, não havia uma decisão corporativa por parte da One Laudos, tampouco envolvimento no processo por parte da sede, isto é, no Município de Andará era o local da unidade profissional, não havendo relação alguma com o estabelecimento sede do prestador, exceto o contrato com a Prefeitura Municipal de Andará, conforme a descrição na íntegra:

“Vimos através do presente encaminhar informações do solicitado conforme segue.

Os exames de ultrassonografias foram integralmente realizados na Secretaria Municipal da Saúde, no Centro de Saúde 1- Dr. Angelo Papa (Posto Central), e a secretaria ofertava para a empresa toda a estrutura necessária para os procedimentos, sala com o equipamento, impressora (papel, toners) para impressão dos laudos que eram redigidos e entregues para o paciente, insumos (lençol de papel, luvas descartáveis preservativos não lubrificadas, jalecos descartáveis para os pacientes, papel toalha, gel de ultrassom). Salientamos ainda que para a realização dos exames, os profissionais da empresa eram auxiliados com os servidores da enfermagem da secretaria. Sendo o que se apresenta para o momento, enviamos cordiais saudações.”

(Ref.: Informações ofício externo nº 003-2024-CMCA)

Por outra vertente, no caso de análises clínicas, onde o material é coletado em um Município e o restante dos serviços executados em outro, neste ponto há o desmembramento das atividades. Neste sentido, uma discussão mais aprofundada seria cabível, no entanto o informativo STJ nº 555 findou essa discussão, o mesmo ocorre com o recurso especial citado pela One Laudos em seu pedido administrativo inicial, decorre que a prestação de serviços de tecnologia naquele caso em específico, necessitava da interferência da sede para tomadas de decisões, em outros aspectos envolvia a sede da contratada para a efetiva prestação de serviço, portanto este não é o caso.

Informativo STJ Nº 555.

É competente para cobrar o ISS incidente sobre a prestação de serviço de análise clínica (item 4.02 da lista anexa à LC 116/2003) o município no qual foi feita a contratação do serviço, a coleta do material biológico e a entrega do respectivo laudo, ainda que a análise do material coletado tenha sido realizada em unidade localizada em outro município, devendo-se incidir o imposto sobre a totalidade do preço pago pelo serviço. Dispõe o art. 4º da LC 116/2003 que: "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 disso, verifica-se, no caso em análise, que a empresa contribuinte, a despeito de manter seu laboratório em determinado município, estabeleceu unidade econômica e profissional em outra municipalidade com escopo de disponibilizar os seus serviços de análises clínicas para as pessoas dessa localidade. Esse tipo de estabelecimento constituiu unidade econômica porque é lá onde usualmente contrata-se o serviço, providencia-se o pagamento e encerra-se a avença, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor. Também se caracteriza como unidade profissional, uma vez que nesse lugar dá-se a coleta do material biológico, o qual exige conhecimento técnico para a extração, o acondicionamento e o transporte até o laboratório. Por oportuno, deve-se anotar que o caso em análise é absolutamente diferente daquele decidido no Recurso Especial Repetitivo 1.060.210-SC (Primeira Seção, DJe 5/3/2013), em que se decidiu que "[a] pós 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". Naqueles autos, que cuidavam do ISS incidente sobre o arrendamento mercantil (leasing), concluiu a Primeira Seção que o núcleo da operação, concernente à concessão do financiamento, era integralmente realizado, com a análise e aprovação do crédito, elaboração do contrato e liberação dos valores, pela empresa arrendadora em seu estabelecimento, normalmente localizado nos grandes centros do País. Depreende-se, assim, que, na hipótese do

leasing, a empresa que comercializa o bem desejado não constitui unidade econômica ou profissional da empresa arrendadora, na medida em que, em tais casos, o consumidor somente se dirige à empresa vendedora (concessionária de veículos) para indicar à instituição financeira a res que deverá ser adquirida e disponibilizada. Em outras palavras, o consumidor e a empresa concessionária buscam, ainda que de forma não presencial, o auxílio de instituição financeira sediada noutra localidade para concretizar o negócio. Frise-se, ainda, que a faculdade assegurada à empresa contribuinte de eleger o município onde vai manter os seus laboratórios constitui uma conveniência empresarial e, como tal, não pode vincular a competência do ente tributante. Por fim, mostra-se igualmente importante para a solução da controvérsia o local onde é gerada a riqueza tributável. Na presente hipótese, verifica-se que a receita advinda do contrato de prestação de serviço de análises clínicas é obtida em face do estabelecimento da unidade econômica e profissional sediada no município em que realizada a coleta de material biológico. Nesse contexto, compete a essa municipalidade o direito à tributação sobre a riqueza que foi gerada em seu território, pois ali fora estabelecida a relação jurídico-tributária. De mais a mais, registre-se que não é possível decompor o serviço e o valor a ser tributado. Isso porque o ISS é devido ao primeiro município, em que se estabeleceu a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, ante a impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo. A par disso, a remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. Em verdade, a hipótese em foco se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166 do STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". REsp 1.439.753-PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Rel. para acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 6/11/2014, DJe 12/12/2014.

Tampouco, citado em seu recurso para a Procuradoria do Município, relacionada à prestação de serviço de leasing, uma vez que as decisões para a concessão e análise complexa dos contratos, dependiam da sede, portanto, com a ausência desta análise criteriosa da sede prestadora, inviabilizaria o negócio em si, prejudicando de forma clara a indispensabilidade da sede para a execução total do serviço, nota-se que o fato aqui discutido, não possui analogia, pois conforme mencionado a sede da One Laudos não executava qualquer parte no processo para execução total e entrega total dos serviços, e o acordão cita "o local onde o serviço é efetivamente prestado", conforme AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.774.005 - SP (2018/0270388-6).

TRIBUTÁRIO. ISS. SUJEIÇÃO ATIVA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP 1.060.210/SC. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. SERVIÇOS MÉDICOS. COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA. FATO GERADOR. MUNICÍPIO EM QUE O SERVIÇO É EFETIVAMENTE PRESTADO. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008, consolidou o seguinte entendimento: "(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município 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". 2. Nessa linha, o acórdão recorrido encontra-se em desconformidade com o entendimento firmado no âmbito do STJ, uma vez que, tratando-se de fato gerador do ISS ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, o sujeito ativo da relação tributária é o município no qual o serviço é efetivamente prestado. Rever a conclusão do Tribunal de origem quanto ao lugar em que se deu a incidência do imposto, por sua vez, demanda revolvimento do conteúdo fático-probatório dos autos, vedado nesta instância conforme o entendimento consolidado na Súmula 7/STJ ("A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial"). 3. Agravo Interno não provido.

Em seu Parecer, a Procuradoria Municipal de Andirá usou como base o Parecer SEFIN/SUCON n° 2012, tendo em vista a LC n° 116/2003 trazer novas nuances acerca do local do serviço prestado, salvo melhor entendimento o parecer não cabe *in casu*, pois o Parecer é anterior a norma vigente, como também os serviços prestados pela One Laudos serem posteriores à lei complementar. Neste sentido, toda informação em tese deve estar debaixo do cabedal da lei, respeitando em suma a irretroatividade da lei, pois a mesma somente retroage, quando expressamente dispõem efeitos retroativos ou pela natureza de suas próprias regras.

Outrossim, é importante destacar que realmente o conceito de estabelecimento deve ser amplo, quando relacionado ao ISS, diversos fatores devem-se levar em conta, tais como cartões de visita, site da internet, contas de telefone, entre outros. No entanto, a perfectibilização dos serviços prestados é o elemento maioritário para determinar a competência da municipalidade na cobrança do tributo, assim entendido por FABIO CLEM DE OLIVEIRA:

ACÓRDÃO APELAÇÃO CÍVEL N° 0003561-20.2020.8.08.0006  
 APELANTE: ARVUS TECNOLOGIA LTDA. APELADO: MUNICÍPIO DE ARACRUZ RELATOR: DESEMBARGADOR FABIO CLEM DE OLIVEIRA EMENTA – APELAÇÃO – AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ISSQN – SERVIÇOS DE TECNOLOGIA – MONITORAMENTO DE SILVICULTURA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – IMPROCEDÊNCIA – RECURSO DESPROVIDO. 1. - A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL n° 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC n° 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3°) (STJ - Recurso Repetitivo REsp 1117121/SP, Rel. Min. Eliana Calmon). 2. - Conforme análise dos referidos dispositivos da Lei Complementar n° 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 este a localidade onde o contribuinte desenvolva sua atividade, de modo permanente ou temporário, e que configure uma unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante a denominação dada (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras). 4. - Tratando-se de serviços de monitoramento prestados pela apelante à Fibria S/A, no Município de Aracruz, a competência para cobrança do ISS é do município capixaba, mesmo possuindo a empresa prestadora de serviços sede na Capital do Estado de Santa Catarina. 5. - Recurso desprovido. Vistos relatados e discutidos os presentes autos, ACORDAM os Eminentíssimos Desembargadores que integram a Egrégia Primeira Câmara Cível do Egrégio TJES, À UNANIMIDADE, NEGAR PROVIMENTO À APELAÇÃO, nos termos do voto do Eminentíssimo Relator. Vitória/ES, de de 2024. RELATOR (TJ-ES - APELAÇÃO CÍVEL: 0003561-20.2020.8.08.0006, Relator: FABIO CLEM DE OLIVEIRA, 2ª Câmara Cível)

Como também de MARIO ROBERTO KONO DE OLIVEIRA:

RECURSO DE APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO ANULATÓRIA – ISSQN – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – SENTENÇA QUE RECONHECE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO ONDE O SERVIÇO FOI PRESTADO MANTIDA – RECURSO CONHECIDO DE DESPROVIDO. O ISSQN deve ser recolhido no município onde foi concretizado o fato gerador do tributo, ou seja, no local da efetiva prestação de serviços, em respeito ao princípio da territorialidade. Precedentes do STJ. Sentença mantida. (TJ-MT 10066865820188110040 MT, Relator: MARIO ROBERTO KONO DE OLIVEIRA, Data de Julgamento: 20/04/2021, Segunda Câmara de Direito Público e Coletivo, Data de Publicação: 27/04/2021)

destaca como um dos pilares que sustentam o sistema de responsabilidade tributária, o Artigo 128 do CTN estabelece que, em situações específicas, a **responsabilidade pelo pagamento do tributo** pode recair sobre **terceiros**. Essa transferência de responsabilidade visa garantir a efetiva cobrança dos tributos e evitar a inadimplência, portando é de responsabilidade do Município efetuar a retenção, como o entendimento de ARMÍNIO JOSE DE ABREU DE LIMA ROSA:

TRIBUTÁRIO. ISS. RETENÇÃO NA FONTE. ART. 128, CTN. ART. 6º, LC Nº 116/03. ART. 138, § 2º, CTM. PRESTADOR DOS SERVIÇOS. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. A responsabilidade do prestador de serviços que sofre a retenção na fonte do ISS, por comando da lei local, é supletiva e não solidária, como decorre dos artigos 128, CTN, e 6º, LC nº 116/03, o que não é afastado pelo art. 138, § 2º, Código Tributário Municipal, e nem poderia sê-lo, tratando esta última norma de responsabilidade solidária do tomador de serviços, quando não efetivar a retenção na fonte do ISS. Dirigindo-se o Fisco Municipal, de imediato, quanto ao prestador de serviços, sem exaurir responsabilidade do tomador que fez a retenção, é caso de procedência dos embargos à execução fiscal. APELAÇÃO PROVIDA.

(TJ-RS - AC: 50008712420218210009 CARAZINHO, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Data de Julgamento: 06/09/2022, Vigésima Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 14/09/2022)

Em consonância, com a ação consignatária citada pela Procuradoria do Município, é importante frisar que o nobre Procurador destacou que “Município competente para exigir o imposto é o do local do estabelecimento do prestador, ou o da prestação dos serviços, se neste houver unidade autônoma ou profissional”. Neste sentido, como já mencionado, todos os atributos para uma unidade profissional foram preenchidos, ressaltante a insignificância da sede na efetiva prestação dos serviços, isto é, os trabalhos seriam realizados com ou sem a sede, em uma versão hipotética, se a sede findasse suas prestações de serviços em seu local de origem, haveria condições de continuidade dos serviços prestados neste local? A resposta é sim, uma vez que os laudos eram redigidos e entregues para o paciente no local da prestação.

#### **VOTO DO RELATOR**

Diante do exposto e de tudo mais que dos autos constam, comprovada a prestação de serviços em sua totalidade no Município de Andirá, concretizando o fato gerador, o ISSQN deve ser retido respeitando o princípio da territorialidade, é o presente para conhecer do recurso e no mérito julgar improcedente o recurso aviado. É como **VOTO**.

#### **ACÓRDÃO**

Diante do exposto, ACORDA o Plenário do Conselho Municipal de Contribuintes de Andirá (CMCA), por unanimidade, em julgar improcedente o Recurso do Processo Administrativo nº 3.584/2023, mantendo-se a retenção de ISSQN, nos termos do voto do relator. Participaram do julgamento os Conselheiros: o Presidente Fábio Biancardi Baldini, Murilo Ferrari de Souza, Marcel Lemana, além do Relator Ederson Sousa Silva.

***EDERSON SOUSA SILVA***

Relator

***FÁBIO BIANCARDI BALDINI***

Presidente

**Publicado por:**

Mariana Yasmim Granatto

**Código Identificador:**B4A30D70

---

Matéria publicada no Diário Oficial dos Municípios do Paraná no dia 27/06/2024. Edição 3054

A verificação de autenticidade da matéria pode ser feita informando o código identificador no site:  
<https://www.diariomunicipal.com.br/amp/>