

33

Complementar
TETO
3

sem 6

sem 6

AIRES F. BARRETO

ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI

2ª edição revista, ampliada e atualizada

03193
BARROS CARVALHO ADVOGADOS

DIALÉTICA

São Paulo - 2005

existem para assegurar, para proporcionar segurança jurídica aos administrados. Diferentemente não é com relação ao princípio da irretroatividade. Também essa diretriz vem posta como nuance da segurança jurídica.

O princípio genérico da irretroatividade é decorrência do disposto no art. 5º, inciso XXXVI, por força do qual a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Todavia, quis mais a Constituição, em face da matéria tributária. Não reputou suficiente esse dispositivo e inscreveu no art. 150, III, a, ser vedado aos entes político-constitucionais cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, não deixando, pois, nenhuma margem de dúvida quanto à impossibilidade de ser a lei retroativa.

O ISS, destarte, tem que obedecer ao princípio da irretroatividade. As leis que o criem ou o aumentem devem dispor sempre para o futuro, e não para o passado. Vedado é ao legislador municipal criar ou aumentar tributo alcançando fatos ocorridos antes da edição da lei (melhor seria, antes que seja eficaz).

Em nome da estabilidade, da não-surpresa, da não-armadilha, é vedado à lei instituidora (ou aumentativa) do ISS alcançar fatos verificados antes de sua introdução no mundo jurídico.

A irretroatividade da lei relativa ao ISS comporta exceção. Quando se tratar de norma que conceda isenção, redução ou qualquer outra modalidade de vantagem, a lei retroage. A retroação ocorrerá independentemente de expressa menção a respeito. Mais flagrante será a retroatividade em se tratando de lei benéfica relativa a penalidades ligadas ao ISS, *ex vi* do disposto no art. 5º, LX, da Constituição.

Capítulo III - Arquétipo Constitucional

3.1. Repartição de Competências Tributárias

É unânime nossa mais autorizada doutrina ao afirmar ser a própria Constituição que atribui e reparte competências tributárias. Nenhum estudioso da Constituição jamais extraiu conclusão diversa. É a Carta Magna que discrimina as competências tributárias, ao outorgá-las às pessoas políticas; no seu texto estão indicados, rigorosa e exaustivamente, os critérios para identificação das respectivas esferas da competência tributária atribuídas a cada uma das pessoas políticas.¹⁹

Por isso, equivocam-se ou enleiam-se em perplexidades insolúveis todos os que - no plano da aplicação - se distanciam do Texto Constitucional. Esta matéria está entre as que a Constituição regula de forma rígida e esgotante, de modo a não deixar ao legislador infraconstitucional nenhuma possibilidade de, sobre ela, dispor.

É inteiramente descabida, pois, a busca de critérios ou parâmetros definidores das competências tributárias em normas que não sejam da própria Constituição.

Leitão de Abreu, de sua cátedra no Supremo, advertiu que erra quem enfrenta questão constitucional (disciplinada no Texto Magno), apoiando-se na legislação infraconstitucional:

"não vale argumentar com normas de direito comum, para estabelecer limitações a princípios fundamentais ... Em lugar de se argumentar da lei ordinária para a norma fundamental ... o que cumpre é argumentar dos princípios estabelecidos na declaração de direitos para os preceitos da lei ordinária, para subordinar estes últimos aos primeiros."²⁰

Dado que nenhuma lei pode alterar a Constituição, a primeira aproximação (e mesmo a exaustão) dos temas nela disciplinados independe da legislação. Esta observação é de capital importância, a fim de que não se centre o estudo do intérprete em questões menores, distanciadas das exigências constitucionais, prejudicando, com isso, a possibilidade de compreensão do tema em análise.

Em suma, se a matéria é constitucional, só pela norma constitucional se resolve. E toda norma infraconstitucional ou é conforme com a Lei Magna ou deve ser a ela conformada. Se isto não for possível, deve ser desprezada.

O plexo de normas constitucionais outorgativas de competências tributárias forma um sistema que se peculiariza pela *q*) minúcia e exaustividade no tra-

¹⁹ Cf. Amílcar Falcão, *Sistema Tributário Brasileiro*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Finanças, 1965, p. 38; A. R. Sampaio Dória, *Discriminação de Rendas Tributárias*, 1ª ed., São Paulo, José Bushatsky, 1972, p. 14; Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 67; Roque Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 149.

²⁰ Ministro Leitão de Abreu, no RE 86.297-SP, *Revista de Direito Público* nº 39/40, p. 200.

çado do âmbito dessa outorga, b) privatividade e c) rigidez das competências tributárias outorgadas a cada qual.

Assim estruturado, os mais notáveis efeitos jurídicos que esse sistema constitucional de outorga e discriminação das competências tributárias produz - conforme cediço na doutrina e na jurisprudência - são:

- a) o âmbito de todas e de cada uma das competências tributárias titularizadas pelas pessoas políticas é preciso e esgotantemente balizado pela Constituição Federal, de tal modo que o seu exercício está rigorosa e completamente circunscrito pelos seus princípios e normas;
- b) toda competência tributária está prevista na Constituição Federal; é explícita e discriminadamente conferida, de modo privativo, a uma determinada pessoa política, ou seja, é atribuída a uma delas de modo exclusivo (é, pois, excludente das demais);
- c) a discriminação de competências é rígida, isto é, não pode ser modificada por nenhuma outra norma infraconstitucional.

3.2. A Competência Tributária dos Municípios e do Distrito Federal para instituir ISS

A Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".²¹

Assim - nos termos do sistema constitucional de outorga e discriminação de competências tributárias - os Municípios só podem criar imposto sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, predefinidos na Constituição para outorgar-lhes e demarcar-lhes a competência tributária (art. 156, III).²²

Se é inquestionável que o sistema constitucional de outorga das competências tributárias é exaustivo e rígido, e as competências são atribuídas, explicitamente, de modo privativo, a cada uma das pessoas políticas, tem-se, como conseqüência, que qualquer fato que não configure serviço não pode ser tributado pelo Município.

Todos os fatos sobre os quais é possível instituir imposto estão previstos, expressamente, de forma explícita ou implícita, na Constituição Federal, no bojo da discriminação das competências tributárias outorgadas às pessoas políticas. Sobre os fatos nela não explicitamente previstos, a própria Magna Carta atribui à União, de modo expresse, competência para instituir impostos (desde que não se confundam com os nela discriminados). Outorgou-lhe a chamada competência residual, pela qual todo e qualquer fato, que não aqueles expressa e explicitamente colocados sob a competência das outras pessoas políticas (Estados e Municípios), inclui-se na competência da União.

²¹ Art. 156, III, na redação dada pelo art. 1º, da Emenda Constitucional 3, de 17 de março de 1993.

²² Em verdade, também o Distrito Federal tem competência para criar o ISS, em face do disposto no art. 147, da Constituição. Todavia, para maior facilidade redacional, as menções seguintes farão referência apenas aos Municípios.

Disso resulta que todo e qualquer fato que - exorbitando o conceito de serviço empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal - for colocado sob a incidência de imposto municipal importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia.²³

Destarte, como não é possível estudar o ISS - assim como nenhum outro tributo - sem contemplar o Texto Constitucional, no seu conjunto sistemático, vamos centrar nossa atenção sobre o inciso III, do art. 156, sempre com observância dos princípios constitucionais, e sem olvidar, também, os demais preceitos constitucionais que influenciam a conformação desse imposto, como é o caso, entre outros, das disposições de índole semelhante, especialmente as veiculadas pelos arts. 153, 155 e seus incisos. Só dessa visão conjugada e harmônica, entrelaçada e sistemática, poderá fluir o adequado arquetipo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios.

É necessário lembrar a inutilidade, ou até mesmo a inconveniência, de qualquer meditação de Direito Comparado, nessa altura. É que só depois de fixadas certas linhas mestras - captáveis diretamente da observação do texto da Constituição - será útil qualquer consideração desse tipo, para sublinhar as peculiaridades do nosso sistema, a fim de melhor compreendê-lo.

Parece rigorosamente importante, também, considerar-se o caráter despropositado de qualquer consideração pré-jurídica no momento interpretativo, como é tipicamente aquele caracterizador da tarefa a que nos vamos entregar neste instante (ao descrever o sistema jurídico, com isso esforçando-nos por fazer ciência do direito).

A propósito desse tema, a primeira observação a ser formulada está no sentido de que a Constituição não define serviço, para efeitos tributários. Pelo menos, não o faz explicitamente. Limita-se a fazer referência à expressão "serviço", como que relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo. Não se entenda, entretanto, que o intérprete tenha qualquer liberdade nesse mister. Pelo contrário, ele está condicionado por todo o contexto constitucional, pelas exigências dos princípios fundamentais e pelas insinuações sistemáticas, suficientemente vigorosas para balizá-lo decisivamente.

O Texto Constitucional também não define "serviço público", embora o mencione diversas vezes, e ainda fixe diretrizes acerca de sua disciplina, em tal quantidade e com entonação tão nitidamente estabelecida, que permitiram que a doutrina formulasse o seu perfil, estabelecesse o seu conteúdo e, ainda, discriminasse suas peculiaridades, de modo a orientar o legislador, assegurando que - no desempenho de suas inúmeras tarefas concernentes à matéria - pudesse pautar-se, como de modo geral o vem fazendo, dentro das linhas da constitucionalidade.

A minguada de expresse conceito constitucional de serviço, impõe-se adotar - para o encaminhamento da interpretação do inciso III, do art. 156, do Texto Constitucional - o conceito comum e corrente, estremando-o, entretanto, a) de

²³ Amílcar de Araújo Falcão, *Sistema Tributário Brasileiro*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Financieiras, 1965, p. 51.

tudo que seja próprio do conceito de serviço público e b) dos fatos compreendidos em possíveis hipóteses de incidência constitucionalmente outorgadas a outras pessoas políticas, e que se constituam em espécie da generalidade à que se poderia chegar.

O serviço público - não só por ser imune, como também por não ter, como veremos, as demais características do serviço tributável por via de imposto - deverá ser excluído do conceito contido na expressão "serviço" do dispositivo constitucional considerado (art. 156, III). Excluídos também estarão todos aqueles fatos que - embora genericamente pudessem ser abrangidos por este conceito - foram constitucionalmente reservados, de modo explícito, de alguma maneira, a outras competências tributárias, segundo o próprio Texto Magno.

Estas asserções não implicam afirmar que tudo que não esteja compreendido em outros arquétipos das hipóteses de incidência seja serviço. Não! Não se trata, no caso, de uma competência residual. Não estamos diante de um conceito a que se chega por exclusão de todos os demais conceitos. O sentido positivo da expressão constitucional é bastante incisivo, afirmativo e claramente indicativo, de tal sorte a impor ao intérprete a busca construtiva de significados positivos, aos quais se chega por via de afirmação, e não pelo caminho tortuoso da exclusão ou da negação.

Trata-se de identificar um campo material que tenha por fulcro a noção de serviço, de modo necessário. Na verdade, a Constituição só contém arquétipos, não somente no que concerne a este tema, como a todos os demais temas tributários de que cuida. A função da Constituição é demarcar, delinear as competências. Cabe-lhe desenhar os arquétipos das hipóteses de incidência a serem descritas pelas leis instituidoras dos tributos. A Constituição não cria hipóteses de incidência. Limita-se a descrever o perímetro, a estabelecer os limites dentro dos quais pode atuar o legislador no exercício da competência, na criação das hipóteses de incidência, instituindo o tributo mediante edição de lei.

A função dos preceitos constitucionais indicativos da competência para a criação de imposto é identificar um determinado campo material, para que o legislador ordinário, ao criar o tributo, se contenha dentro dos seus estritos limites.

3.3. Serviço

Como ensina o mestre Souto Maior Borges, "a isonomia não está na Constituição; é a Constituição".²⁴ Deveras, entre nós, a isonomia está posta como princípio fundamental, iluminador dos demais princípios. Sua preeminência vem demonstrada, também, nas didáticas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello.²⁵ Se, por tanto, esse princípio domina todo o Texto Constitucional - impondo que todos os seus preceitos sejam interpretados em harmonia com as suas exigências - e se, ainda, as irradiações da igualdade, no campo dos impostos, alcança o conjunto de conceitos que se convencionou designar, especialmente na Europa, por "capacidade contributiva", já se pode concluir que não é qual-

²⁴ "Princípio da Isonomia", *Revista de Direito Tributário* n° 64, pp. 78 e ss.

²⁵ *Conteúdo Jurídico do Princípio da Isonomia*, São Paulo, RT, 1967, p. 23.

quer "trabalho" que configura o serviço a que faz referência o inciso III, do art. 156, da Constituição Federal.

Dito de outra forma: não é todo e qualquer "fazer" que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se vissemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um "fazer". Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. Aliás, vulgarmente, a palavra trabalho é usada com a mais lata significação, de modo a configurar um gênero bastante compreensivo.

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho "para si mesmo", não é afirmar-se que se prestou serviço "a si próprio". Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.

Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.

Examinado, assim, o conceito de serviço, é possível iniciar a indagação sobre que é serviço tributável, no nosso contexto constitucional.

3.4. Serviço Tributável

Como implicação do magno e universal princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva exige que as hipóteses de incidência de impostos contenham fatos de significação econômica, de conteúdo econômico. Em outras palavras: não poderão ser erigidos como pressupostos de tributos fatos destituídos de conteúdo econômico, sob pena de violação das exigências da isonomia.

É lapidar a lição de Geraldo Ataliba: "Esse conteúdo é o único critério objetivo de igualação dos encargos. Sem ele, a lei tributária passa a ser arbitrária, não isonômica e, pois, inconstitucional."²⁶

²⁶ "ISS na Constituição - Pressupostos Positivos - Arquétipo do ISS", *Revista de Direito Tributário* n° 37, São Paulo, p. 31. Esta conclusão também é objeto de magnífica exposição no livro *Hecho Imponible*, de Dino Jarach; mais recentemente, Carlos Palao Taboada, na Espanha, dedicou-lhe excelente estudo, aqui publicado na *Revista de Direito Tributário* n° 4, pp. 125 e ss.

Convém lembrar que ao trabalho exercido em favor próprio, além de conceitualmente não revestir todas as características da espécie serviço, falta o cunho econômico. Dá-se o mesmo quanto ao trabalho desempenhado por motivação afetiva, a título desinteressado; ao desenvolvido por diletantismo, ao caritativo, altruístico, de cordialidade ou de favor, que não têm conteúdo econômico, nota essencial à caracterização da hipótese de incidência desse e dos demais impostos. É que a Constituição Federal assim o exige pela adoção do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), exigência esta que se aplica a todos os tributos.²⁷

Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva.

No passado, desde Amílcar Falcão, tinha-se por certo o aserto de que a Constituição não cria tributos. Se, de um lado, cabe a afirmação de que a Constituição não descreve as hipóteses de incidência dos tributos, de outro, não é menos certo que, ao distribuir competências, procede à descrição dos campos materiais, dentro dos quais os legisladores ordinários exercerão as competências recebidas.

Diante disso, temos por escoreita a afirmação de Souto Maior Borges, no sentido de que o processo de criação de tributo tem início na própria Constituição.²⁸

A Constituição, no caso do ISS, descreve, genericamente, quais os fatos que podem ser adotados pelos legisladores municipais como hipótese de incidência desse imposto. Aqui ela conota e denota o fato pela menção à atividade humana, consistente na prestação de serviços.

É óbvio que, para a Constituição, só se contém no arquétipo a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, apurável, circunstância que só se dá quando o esforço seja produzido para outrem. É, na verdade, impossível pretender atribuir significação econômica a um trabalho para si mesmo. Daí impor-se, como dito, discernir trabalho de serviço, para reconhecer que este é espécie daquele; que só este está compreendido na dicção constitucional demarcadora do campo material dentro do qual irá operar o legislador ordinário (art. 156, III).

Deflui da genérica descrição constitucional que só é tributável a prestação de serviço, e não o seu consumo, a sua fruição, a utilidade ou a sua utilização. Toda vez que o legislador constituinte descreve um fato - ao distribuir compe-

²⁷ A maioria da doutrina entende que o princípio da capacidade contributiva só se aplica aos impostos. Pensamos ter demonstrado que esse princípio se estende a todos os tributos. A respeito, leia-se o nosso *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1998.

²⁸ "A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços", *Projeção - Revista Brasileira de Tributação e Economia* n° 10, ano I, agosto de 1976.

tências tributárias - está fazendo referência à pessoa produtora do fato, ou de alguma maneira a ele ligada por um tipo de conexão constitucionalmente qualificada para produzir não só o efeito de fazer nascer a obrigação tributária, como, ainda, o especial efeito de fazê-la nascer tendo por sujeito passivo uma determinada pessoa. Sendo a síntese do critério material do ISS representada pelo verbo prestar e pelo respectivo complemento serviço, o correto é que o tributo atinja o produtor da ação "prestar serviço", o agente dessa ação, que inexoravelmente é o prestador do serviço.²⁹

A Constituição (art. 156, III) refere o fato serviço e, necessariamente - embora de modo implícito - seu produtor. Não supõe o fato com abstração de quem lhe dá vida. Pelo contrário, visa a indicar, peremptoriamente, ao legislador ordinário, o sujeito passivo do tributo, o "destinatário constitucional tributário", recordando fecundas lições de Hector Villegas.³⁰

Só a prestação do serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como o verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço. Dado o próprio conceito de serviço, que se presta, não poderia ser descrita como hipótese de incidência, sem ofensa à Constituição, a fruição do serviço, a sua utilidade, a sua utilização, o seu consumo. Não pode haver ISS sobre o fato consumir serviço, fruir serviço ou utilizar serviço porque esses verbos e respectivos complementos não defluem do arquétipo constitucional desse imposto. Se recaísse descrição abstrata de tais fatos como suscetíveis de exigência do ISS, estar-se-ia a contornar a Constituição, a volteá-la para instituir imposto outro que não o ISS, em face do seu distanciamento dos parâmetros constitucionais. Assim, se fruidor, se consumidor, se beneficiário de utilidade forem chamados a contribuir, já se estará não diante do fenômeno "prestação do serviço" (desempenho de esforço humano em favor de terceiro), mas sim, de outros fatos quaisquer, inteiramente distintos. Tal é o caso de considerar-se o "beneficiário de um esforço humano" ou "fruidor ou destinatário" do mesmo.

A relevância destas observações toma-se mais evidente quando se pensa que tributo é relação jurídica, e que não há relação jurídica sem sujeito. Quando a Constituição menciona um tributo, implicitamente diz quais os sujeitos das relações tributárias que nascerão do acontecimento dos fatos que o legislador qualificar, na conformidade da outorga constitucional. A Constituição não se limita a mencionar fatos, mas explicitamente se reporta aos sujeitos desses fatos. Paulo de Barros Carvalho bem demonstrou que, em geral, o modo descritivo ou demarcado dos campos materiais de competência tributária, adotado pelo legis-

²⁹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988, pp. 142/143.

³⁰ "Destinatário Legal Tributário", *Revista de Direito Público* n° 30, p. 271.

lador constituinte, no Brasil, consiste em acoplar verbos e respectivos complementos, de tal modo que os sujeitos desses verbos são forçosamente os sujeitos constitucionalmente designados, cujo patrimônio será diminuído pela incidência da Jeli tributária.³¹

Estes são os "destinatários da carga tributária". Em princípio, devem ser, portanto, os contribuintes das relações tributárias, na forma da lei, a serem criadas. Só em casos excepcionais pode haver transferência da responsabilidade tributária, de modo a deixar como sujeitos passivos outros que não estes, constitucionalmente designados. Isto, como dito, só cabe excepcionalmente. É o caso da substituição, que obedece a estritos e rígidos padrões constitucionais implícitos, sob pena de inconstitucionalidade. Mas, mesmo nos casos de substituição, o patrimônio diminuído por causa do tributo é o da pessoa constitucionalmente pressuposta. Úteis são, a respeito, as excelentes elaborações de Hector Villegas, quando trata do "destinatário legal tributário".³²

Em face da Constituição, não se pode admitir liberdade do legislador na deslocação da sujeição passiva porque fazê-lo importaria tomar inócuas as dicções constitucionais e esvaziar totalmente o significado das demarcações constitucionalmente estabelecidas dos fatos, que não são meros pressupostos das obrigações tributárias, mas, muito mais do que isso, devem ser - em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, conjugado com o princípio da discriminação rígida das competências - fatos reveladores de riqueza de determinadas pessoas: aquelas pessoas constitucionalmente visadas pelo constituinte, ao mencionar os fatos que elas causam, produzem, ou com os quais se relacionam. Cléber Giardino desenvolveu as melhores meditações em torno deste tema.³³

→ Parece indubitável que a Constituição, ao mencionar serviço, refere-se ao seu prestador como "destinatário constitucional". Quer dizer, a Constituição não se limita à consideração objetiva do serviço, mas, para fixar o conceito de serviço tributável, necessariamente faz referência ao prestador do serviço, nele centrando a sua preocupação tributária mediante a implícita autorização, ao legislador ordinário, para que atinja o prestador, que - no contexto de prestações com conteúdo econômico - será o beneficiário da retribuição ou remuneração a que ele corresponda.

Caso se pretenda entender como tributável a fruição do serviço então, como visto, o sujeito já será outro e a própria figura já deixará de ser aquela constitucionalmente contemplada. O consumidor é o tomador do serviço; nem sempre, nem necessariamente, revela - recebendo-o, fruindo-o ou o consumindo - qualquer capacidade contributiva. É o caso da pessoa que tem que recorrer, entre tantos outros, a um barbeiro, a um advogado, a um médico.

Em verdade, quem extrai proveito econômico é o prestador; ele é que se beneficia da remuneração pela prestação. É ele, destarte, o destinatário consti-

³¹ Curso de Direito Tributário, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988, pp. 142/143.

³² "Destinatário Legal Tributário", Revista de Direito Público nº 30, p. 271.

³³ "Relação Jurídica Tributária", Revista de Direito Público nº 25, pp. 183 e ss.

tucional tributário. É certo que quem presta serviço o faz com o fito econômico, atual ou futuro, o que dá ao fato exatamente aquele conteúdo econômico constitucionalmente requerido.

Limitando-se a Constituição a descrever os arquétipos das hipóteses de incidência, é dizer, ficando no plano da definição de competências e no da demarcação de campos materiais para delimitar a esfera de ação legislativa da União, Estados e Municípios, é visível que ela só pode cuidar de serviço "tributável". Jamais de serviço tributado. Também a lei só pode versar os serviços tributáveis, uma vez que o serviço tributado só pode surgir em face do ato de lançamento, a cargo da Administração, à luz de uma legislação que tenha sido editada com observância das balizas fixadas pela Constituição e dos limites traçados pela lei.

Convém insistir: nem mesmo a lei define o serviço tributado; a Constituição, primeiramente, demarca o campo de ação da lei ordinária. Fixa um contorno genérico, que pode ser total ou parcialmente utilizado pelo legislador (ou até mesmo não exercido). Daí que o conceito constitucional seja o de serviço tributável. Observado o círculo definido pela Constituição, a lei poderá promover outros traçados, abrangendo todo o círculo ou ficar aquém, estabelecendo círculo menor. Obedecidos esses lineamentos, a administração encarregar-se-á de transformar o tributável em tributado.

O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de Direito Privado.

Assim, é indispensável - para reconhecer-se a precisa configuração dessa competência - verificar o que, segundo o Direito Privado, se compreende no conceito de serviço.

É no interior dos lindes desse conceito no Direito Privado que se enclausura a esfera da competência dos Municípios para a tributação dos serviços de qualquer natureza, dado que foi por ele que a CF, de modo expresso, a discriminou, identificou e demarcou.

Se a competência tributária é outorgada diretamente pela CF - que a discrimina de forma exaustiva, minudente e rígida, atribuindo a cada uma das pessoas políticas faixas privativas de competência - é imperioso concluir-se que os conceitos jurídicos utilizados pelo Texto Magno para definir essas faixas de competência tributária não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, complementar ou ordinário.

Deveras, se assim não fosse, a exaustividade, a rigidez e a privatividade das diversas esferas de competências - que caracterizam o nosso sistema constitucional tributário - restariam denuídas, na medida em que o legislador infraconstitucional, pela mera alteração da definição, conteúdo ou alcance dos conceitos de Direito Privado empregados pela CF (para identificar e demarcar as competências tributárias), poderia alterar a discriminação constitucional de competências tributárias.

Nem se diga que serviço é aquilo que a lei complementar disser que é, porque tal exegese derruiria todo o sistema constitucional tributário.

Como sempre, são escorreitas as lições do saudoso mestre Geraldo Ataliba:

"A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente."³⁴

Exatamente porque a rigidez e a exaustividade são características particulares e notáveis do nosso sistema constitucional tributário foi que o CTN estabeleceu, em *precepto didactico* (como o qualificaria Sainz de Bujanda) de notável alcance, ser defeso (vedado, proibido) à lei tributária "alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa e implicitamente, pela Constituição Federal ... para definir ou limitar competências tributárias".³⁵

Baleeiro, analisando esse dispositivo, diz:

"Para maior clareza de regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e forma do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasma para dizer que as 'definições' e limites dessa competência, quando estatuídos à luz do Direito Privado, serão as deste, nem mais nem menos."³⁶

A regra interpretativa do art. 110, do CTN, todavia, não é a fonte jurídica inicial dessa vedação: ela veicula, tão-só, de forma expressa, uma implicação necessária e inafastável do próprio sistema constitucional que, por sua autoridade, exige ser prestigiado.

Deveras, como ensina Paulo de Barros Carvalho:

"O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas físicas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva."³⁷

Aliás, ainda antes da edição do CTN, a escorreita diretriz interpretativa que o seu art. 110 expressa já constituía tese da nossa Suprema Corte, consoante nos dá conta o eminente Ministro Moreira Alves:

³⁴ "Imposto sobre Serviços - Diversões Públicas - Convites e Ingressos Gratuitos", *Revista de Direito Administrativo* n° 104, Rio de Janeiro, Ed. FGV, abr.-jun. 1971, p. 383.

³⁵ Cf. art. 110, do CTN.

³⁶ *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 445.

³⁷ *Curso de Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988, p. 62.

"Essa tese, que Amílcar Falcão ... lembrava ser a do Supremo Tribunal Federal que, com base nela, declarara a inconstitucionalidade da extensão do imposto de transmissão *inter vivos*, às cessões de promessa de venda de imóveis, hoje não é mais tese doutrinária ou jurisprudencial, mas imposta por texto expresso de lei, o art. 110 do CTN."³⁸

Com efeito, outra não é a opinião do nosso Poder Judiciário, ilustrada pelo teor do seguinte trecho do acórdão - bem a propósito do tema deste estudo - proferido pelo E. Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo:

"Tranquilo é o entendimento de que serviço é instituto de Direito Privado, neste sentido mencionado expressamente pela Constituição. Logo, a absorção pela lei tributária dessa entidade não pode sofrer alteração, seja para limitar, seja para definir competências tributárias."³⁹

Em suma tendo a CF atribuído aos Municípios a competência para tributar serviços, tem-se que:

a) os Municípios - e somente eles - podem tributar fatos abrangidos pelo conceito de *serviço* (excetuados aqueles expressa e explicitamente atribuídos à competência tributária dos Estados, *ex vi* do art. 155, II, da CF, quais sejam, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e, inversamente,

b) não podem os Municípios tributar fatos que não possam ser qualificados como *serviço*, segundo as elaborações do Direito Privado.

Versados esses aspectos, já se pode conceituar serviço tributável pelo Município como sendo

"o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo".

Decompondo as cláusulas desse conceito, tem-se:

a) desempenho de atividade: trata-se de um comportamento humano; do desenvolvimento de um esforço pessoal traduzido num ato ou conjunto de atos;

b) economicamente apreciável: de alguma forma, a atividade configuradora do serviço tributável há de ser apreciável economicamente. Deve ter um conteúdo ou significação econômica. Se se tratar de uma atividade sem valor, sem nenhum conteúdo econômico, sem nenhuma expressão mensurável, embora corresponda ao conceito de serviço, não será serviço tributável;

c) produtiva de utilidade: o resultado ou objeto da atividade é útil e, por isso, desejável, querido pelo destinatário. O comportamento do prestador tende a suprir ou preencher uma carência, deficiência, lacuna ou falta sentida pelo destinatário. O comportamento vem produzir a utilidade

³⁸ "Usucapião e Imposto de Transmissão de Bens Imóveis", *Revista de Direito Tributário* n° 17/18, pp. 40/41.

³⁹ Apelação 303.513-SP.

carente. Tal utilidade pode ser material ou não. A circunstância do resultado do comportamento ser material ou imaterial é irrelevante. O que importa é ter sido obtido como fruto do esforço humano de alguém;

d) para outrem: o tomador do serviço é sujeito essencial à figura da prestação de serviços. Não se pode cogitar de prestação de serviços sem que haja destinatário. Sempre que houver "prestação", alguém "prestará" a outro. Um sujeito será prestador e outro será tomador ou destinatário. Para que se cogite de prestação de serviço, é forçoso que alguém seja o produtor e outrem, o consumidor;

e) sem subordinação: quando houver subordinação do prestador ao tomador do serviço, configura-se relação de emprego, contrato de trabalho (ou relação institucional de serviço público). Essa situação está excluída do conceito de serviço tributável, embora se integre no conceito amplo e genérico de serviço. A prestação do serviço tributável é só aquela objeto de contrato não trabalhista ou estatutário. Só quando o desempenho do prestador se faz em caráter autônomo, há prestação de serviço tributável;

f) sob regime de direito privado: é evidente que, se a prestação de um serviço se der sob regime de Direito público, o próprio serviço passa a se qualificar como público, incidindo, sobre ele pois, o regime da imunidade a impostos. Há de prevalecer o princípio da autonomia de vontade, com a conseqüente autonomia contratual: isto exclui da definição toda prestação de serviço público. Deveras, o serviço há de ser objeto de um contrato a que livremente aderiram prestador e tomador. A isonomia entre ambos, na relação contratual, é essencial à denotação do serviço tributável. O contrato engendra obrigação de fazer, em oposição à obrigação de dar. O prestador do serviço ao assumir obrigação de fazer torna-se devedor, pelo contrato de prestação de serviço, de um determinado comportamento, consistente em praticar um ato ou uma série de atos (atividade), ou realizar uma tarefa da qual pode resultar uma vantagem para o tomador do serviço;

g) com fito de remuneração: o serviço tributável é prestado com fito de obtenção de contrapartida equilibrada ou vantajosa, direta ou indireta. Seja atual ou futura, a remuneração é o móvel do prestador. É à sua vista que o prestador se dispõe à atividade em que o serviço se consubstancia. Tal remuneração, que pode ser direta ou não, é o correspectivo do cunho econômico do próprio serviço prestado;

h) não compreendido na competência de outra esfera de governo: o campo de incidência do ISS está balizado pela outorga de competência para tributar certos serviços ao Estado e ao Distrito Federal.

3.5. O art. 156, III, da Constituição Federal

Centremos nossa atenção agora ao que consideramos o ponto nuclear desta meditação: a disposição do inciso III, do art. 156, da Constituição. Embora esse preceptivo não possa ser considerado isoladamente - mas, somente no con-

texto sistemático em que inserido - é o preceito básico fixador da competência municipal para tributar serviços.

Lembra, oportunamente, Geraldo Ataliba que a esse respeito tem prevalecido uma visão parcial e equivocada, amesquinhadora do Município, e caracterizada por chocante superficialidade. Isso decorre do empolgamento causado pela intensa discussão econômica que precedeu à introdução da EC 18/65.⁴⁰

É inafastável a consideração conjunta e conjugada de todos os preceitos que cuidam das competências (legislativas) tributárias, de modo direto ou indireto, fixando-lhes os contornos e conteúdo (arts. 153, 155 e 156). É que só interpretação sistemática pode iluminar os caminhos a serem percorridos pelo intérprete, de modo útil.

Parece evidente que a interpretação de qualquer preceito da Constituição - como é o caso da atividade que vimos desempenhando - não pode olvidar as exigências dos princípios capitais e, sobretudo, a regração desses princípios sobre o próprio conteúdo do mandamento a ser examinado, na busca de determinação de seu conteúdo, sentido e alcance. Nem é autorizada interpretação que termine por negar eficácia aos princípios básicos do Texto Magno. Deveras, não se pode, na tarefa interpretativa, negar, na sua devida medida, eficácia a cada princípio constitucional. Sublinhamos "na sua devida medida", recordando que os princípios se escalonam hierarquicamente, aí sediando-se o critério da unidade do sistema de Direito Positivo.

Daf por que não será correto afirmar que o vocábulo - contido nesse inciso III, do art. 156, da Constituição - "qualquer" significa todo serviço, menos o serviço público, porque este está claramente excluído do conceito de serviço tributável. Se a primeira inclinação do intérprete é no sentido de entender "qualquer" como significando "todo", algumas considerações sistemáticas - deduzidas de acordo com a técnica própria da ciência do Direito - evidenciarão que essa conclusão carece de prévio exame e definição de seus contornos.

Embora amplíssima a dicção constitucional - e, conseqüentemente, o campo material abrangido pelo conceito - ver-se-á que a eficácia de determinados princípios (como é o caso do da capacidade contributiva) impõe-lhe determinados limites. Além disso, por força da redação do texto, não se pode analisar o conceito sem, concomitantemente, examinar dois pressupostos negativos, postos como demarcadores da competência e, pois, denotadores da noção de "serviço tributável". É o que se fará páginas adiante.

3.6. A Cláusula "não Compreendidos no art. 155, II"

Esta cláusula, conjugada ao texto do inciso IX, b, do § 2º, do art. 155, da Constituição, tem causado grande perplexidade, não sendo raras as manifestações doutrinárias infelizes a esse respeito. Sua "leitura" desavisada tem conduzido a entender que a Constituição concedeu alguma competência para tributa-

⁴⁰ "ISS na Constituição - Pressupostos Positivos - Arquétipo do ISS", *Revista de Direito Tributário* nº 37, São Paulo, p. 32.

ção dos serviços, além dos de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação, aos Estados. Diversas considerações econômicas têm sido desenvolvidas a esse respeito; embora escandalosamente injurídicas, têm sido divulgadas e repetidas. Daí por que importa enfaticamente repeli-las, para valorizar novamente uma categorização jurídica - sobretudo sistemática e constitucional - cujo sacrifício tem trazido tão grandes perplexidades na compreensão e conseqüente funcionamento do sistema (não é raro ver-se a invocação do desmoralizado aforismo segundo o qual "a lei não contém palavras inúteis", que, no atual Texto Constitucional, encontra reiterados desmentidos).

Na verdade, adequada consideração do art. 155, II, da Constituição Federal, conjugado com o § 2º, inciso IX, letra a, leva à compreensão de que nos serviços descritos no inciso II se exaure a competência estadual, nesse campo. Esses preceitos esgotam a competência impositiva do Estado, mostrando que esta é a aí prevista, sem nenhuma possibilidade de ampliação ou enriquecimento por obra do legislador. Nem isso é originalidade desse dispositivo, já que o art. 156 tem idêntica característica.

Não são poucos os que pensam que, na competência para tributar operações mercantis, compreende-se a competência para tributar outros serviços, diversos dos de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de modo acidental ou acessório. Essa teoria ainda tem adeptos, embora seja visível que se lastreia exatamente nas considerações pré-jurídicas do exame, em nível econômico, do funcionamento de institutos financeiramente análogos, como os adotados no Mercado Comum Europeu.

Os que assim pensam formulam o seguinte raciocínio: se é assim na Europa, e se os autores da Emenda Constitucional 18/65 lá se inspiraram, então assim também deve ser aqui. Nessa visão simplista, esquecem-se de que os textos normativos interpretam-se com critério jurídico; deixam de parte, ainda, que a EC 18, que veio inserida na Constituição de 1946, foi revogada cabalmente pela Carta de 1967; além disso, outro é o sistema na Constituição de 1988.

Importa, por isso, considerar essa matéria com maior detença. Para restaurar interpretativamente a eficácia dos preceitos delimitadores das competências tributárias, é imperioso examinar criteriosamente os desvios de pensamento e os equívocos técnico-jurídicos que levaram aos descompassos ainda presentes no sistema, deformando-o.

O entendimento de que, na competência estadual para exigir o ICMS, se compreende, de modo acidental e acessório, também uma competência implícita para exigir impostos sobre certos serviços (além dos acima referidos) é bastante disseminado, especialmente entre os práticos. A escassez de meditação científica rigorosa a respeito deste tema fez com que se propagassem essas idéias, que se chocam flagrante e diretamente com as exigências capitais do sistema. Quem sustenta esse pensamento entende, também, que a lei complementar pode discricionariamente resolver esse tipo de problema. Assim dissemina-se outro preconceito no sentido de que a lei complementar é lei superna, que pode operar milagres, inclusive invadindo seara constitucional, restringindo ou amplian-

do das competências da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo discricionário. Tal pensamento, que lastimavelmente ignora as lições irrefutáveis de Souto Borges sobre o regime da lei complementar,⁴¹ também adota a premissa implícita de que a Constituição é flexível e pode ser alterada por lei complementar.

Aqueles que assim entendem estão a negar a autonomia dos Municípios, e, para serem coerentes, devem admitir que as competências constitucionalmente distribuídas não são nem rígidas, nem privativas, podendo ser ampliadas ou diminuídas por lei complementar. Enfim, trata-se de uma corrente de pensamento presa a motivações econômicas, transplantadas do sistema do Mercado Comum Europeu. Tal corrente, por alheia aos postulados do Direito, está distante dos critérios dogmáticos que os povos civilizados empregam para interpretar o direito como instrumento de segurança jurídica. Nada obstante, esse é, infelizmente, o quadro que predomina na nossa literatura.

Pensamos que as considerações anteriores, em especial a observação de que o Município é autônomo, e tudo o mais que precedentemente se expôs, conduzem, inexoravelmente, ao entendimento de que os Estados não têm competência para tributar outros serviços que não os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, a teor do art. 155, II, da Constituição.

Raciocinar entendendo que os Estados têm competência para tributar outros serviços, estabelecida implicitamente na CF, em detrimento da competência expressa dos Municípios, é afastar uma competência expressa municipal em favor de uma competência inferida de disposição constitucional indireta, o que é repugnante a qualquer técnica jurídica, especialmente à sistemática do nosso Texto Magno. Pretender cotejar competência inferida com competência expressa, mormente para se dar prevalência àquela sobre esta, é, efetivamente, despropositado, impróprio, descabido.

Convém enfatizar que esta cláusula, formulada em termos negativos, evidencia que a definição de serviço é necessariamente genérica, significativa de "qualquer", sinônima, portanto, de todo serviço. Esta negativa vem excepcionalmente delimitar "qualquer" significando: todo, tirante apenas os compreendidos no art. 155, II, que, como visto, são só os de transporte intermunicipal e interestadual e os de comunicação.

O enunciado constitucional deixa bem evidente que a regra geral é a tributabilidade dos serviços pelo Município; exceção é a tributabilidade pelo Distrito Federal e pelos Estados de dois tipos de serviço (transportes e comunicações), sendo que os de transporte só e quando forem transcendentais dos limites municipais.⁴² Outorga-se a essas entidades político-constitucionais competência para tributar apenas esses dois serviços.

⁴¹ *Lei Complementar Tributária*, 1ª ed., São Paulo, RT, 1975, pp. 189/196.

⁴² Embora não possam integrar o campo de incidência do ISS, também não estão na competência dos Estados ou do Distrito Federal os serviços de transporte internacional, porquanto não são nem intermunicipais, nem interestaduais. A cláusula "ainda que as pres-

Feita a delimitação negativa, fica-se com um universo amplo e genérico de todo e qualquer esforço humano, para outrem, com conteúdo econômico, prestado sob regime de Direito Privado - exceto os serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e os de comunicação, explicitamente entregues à competência do Distrito Federal e dos Estados. Tais são os serviços tributáveis pelo Município. Quer dizer: todo e qualquer serviço, com estrita exceção dos expressamente conferidos à competência do Distrito Federal e dos Estados (art. 155, II), é tributável pelo Município.

3.7. A Cláusula "Definidos em Lei Complementar"

Ensina o mestre Souto Maior Borges que, no caso, estamos diante de dois mandamentos, com dois destinatários nitidamente diversos, encerrados numa só formulação legislativa, num só dispositivo normativo:

- a) o primeiro destinatário é o Município, que pode tributar quaisquer serviços;
- b) o segundo destinatário é o Congresso Nacional, que, mediante leis complementares, pode definir os serviços compreendidos na competência do Distrito Federal e dos Estados, bem como explicitar o conteúdo implícito dos preceitos constitucionais que dispõem sobre a competência dos Estados para tributar, acessoriamente às operações mercantis, atividades que, da perspectiva pré-jurídica, podem parecer serviço (ensejando, em tese, o que se convencionou designar por conflito de competência tributária).⁴³

Assim, a regra é a competência municipal; exceção é a estadual. É mais lógico requerer-se norma para definir a exceção do que para definir a regra, especialmente quando a regra está tão clara no próprio Texto Constitucional (art. 156, III). É da técnica legislativa corrente que o geral, o abrangente "qualquer" - por ser universal - não requer definição, a não ser delimitativa, como é o caso. Daí ser lógico que "definidos" serão os serviços tributáveis pelos Estados.⁴⁴

A única forma de dispor sobre conflitos é definir, pelo menos, um dos termos possivelmente conflitantes. Se é assim - se só é lógico entender que "a definição" da lei complementar será a que considera as exceções - é descabido pretender que a definição seja da regra formulada em termos inequivocamente amplos e genéricos "serviços de qualquer natureza", e não da exceção. Este raciocínio põe à mostra a evidência de que, se algo deve ser definido, a definição só pode ser a da exceção, e não da regra. Assim, o termo "definidos" só pode voltar-se para os dois serviços conferidos à competência dos Estados e do Distrito Federal, além daquelas atividades que, aos olhos do leigo, parecem serviço, mas, na verdade, se desenvolvem no bojo de operações mercantis.

tações se iniciem no exterior" só se aplica no caso dos serviços de comunicação, em relação aos quais a competência estadual e distrital é ampla.

⁴³ Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, pp. 198/199.

⁴⁴ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Globo, 1933, p. 173.

Registre-se, apenas para argumentar, que, se em tese duas interpretações são cabíveis, tem que prevalecer aquela que melhor e de modo mais esplendoroso assegura a eficácia dos magnos princípios constitucionalmente consagrados, como o da autonomia municipal, especialmente em matéria de decretação de seus tributos e da rigidez da discriminação de competências tributárias.

Tirante as estritas exceções vistas acima, só aos Municípios cabe a tributação dos inúmeros serviços. Embora possa parecer tautológico, é necessário advertir para a circunstância de que, no plano pré-jurídico, os fatos são meros fatos. Ainda não receberam qualificação legal. É nesse plano que os fatos se confundem. Depois de juridicamente qualificados, é que se vê que Estados só podem tributar dois serviços, entendido o termo em sua dimensão jurídica. O Distrito Federal pode tributar todos serviços, sem exceção, porque são de sua competência tanto os impostos estaduais como os municipais.

A eventual "definição" dos serviços tributáveis pelos Estados, embora não possa diminuir a esfera de autonomia dos Municípios, não encerra maiores problemas ou complexidades. Todavia, já a "definição", por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia municipal porque, se a lei complementar pudesse definir os serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário municipal. Se assim fosse, a sua ausência importaria inibição do Município, o que seria um absurdo no nosso sistema, porquanto a Constituição, no art. 30, atribui foros de princípio fundamental ao sistema à autonomia municipal, fazendo-a exprimir-se especialmente em matéria de "instituir e arrecadar os tributos de sua competência".

Essa singela consideração já demonstra impor-se repulsa categórica ao raciocínio de que definidos devem ser os inúmeros serviços de competência dos Municípios. Só a possibilidade de concreção desse absurdo já obriga a afastar a hipótese. Só o colocar-se a tributação municipal dependendo do arbítrio do legislador complementar já mostra a erronia dessa orientação. Deflui da Constituição (art. 30, III) que a competência tributária é instrumento da autonomia dos Municípios; ora, se, ao mesmo tempo, entender-se que ela depende de lei complementar, editada pelo Congresso, ter-se-á motivação suficiente para evidenciar a contradição de alguns intérpretes, que querem atribuí-la ao Texto Constitucional. A Constituição, consigna a mais conspícua doutrina, veicula um sistema, necessariamente coerente, harmônico e concatenado. Não é um amontoado de preceitos, mas uma organização sistemática, cujo critério de unificação e ordenação está nos seus princípios, dos quais a autonomia municipal é, evidentemente, basilar.

É clássica a frase de Rui Barbosa, segundo a qual a Constituição "não retira com a mão direita aquilo que deu com a mão esquerda". Admitir que os "serviços de qualquer natureza" é que haverão de ser definidos importa *contradictio in terminis*. Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas, sim, os definidos.

Carlos Maximiliano⁴⁵ ensina que se deve afastar as interpretações impossíveis ou ilógicas: pois, é da mais gritante falta de lógica, tanto comum, como jurídica, a interpretação que pretende conferir a esse preceito o significado de conferir à lei complementar o definir "serviços de qualquer natureza", para efeito de abrir espaço à competência tributária dos Municípios. Tudo isto foi amplamente exposto por Souto Maior Borges, no seu clássico "Lei Complementar Tributária".⁴⁶

3.8. Obrigações de dar e de fazer

No mais das vezes, os fatos subsumíveis à tributação estadual representam negócios jurídicos nos quais estão presentes apenas mercadorias, e os sujeitos ao imposto municipal configuram prestações de esforço humano a terceiros (exceto diante de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que competem ao DF e aos Estados). Em tais situações, nenhum problema atormenta o intérprete, na medida em que os primeiros são tributáveis apenas pelo ICMS e os últimos só pelo ISS.

Nem sempre, porém, as relações jurídicas entre particulares se processam desse modo singelo. São comuns as hipóteses nas quais os particulares avençam, a um só tempo, negócios jurídicos que importam a transferência da titularidade de mercadoria e, concomitantemente, a prestação de esforço humano, em caráter negocial. Nesses casos, exige-se toda cautela - do legislador, do intérprete e do aplicador da lei - a fim de que não se fira a Constituição. É que lhes cabe, mesmo diante de um cipoal de fatos, discernir, à luz dos critérios constitucionais, os fatos subsumíveis ao ICMS e os oneráveis pelo ISS. A correta interpretação das competências exige, nesses casos, a aguda e percuciente observação de cada fato, a fim de que não se conclua pela sujeição ao ISS, de negócios jurídicos mercantis ou, ao ICMS, de serviços (exceto os dois já referidos).

Tenha-se presente que, usando de sua liberdade negocial, os particulares podem produzir fatos complexos, estabelecendo negócios que se consubstanciam, concomitantemente, em prestação de serviços e em venda de mercadorias. Mesmo quando referidos num só instrumento de contrato, pode-se discernir, juridicamente, esses dois objetos, embora o interesse das partes seja global e uno.

É imperioso estremá-los, a fim de sujeitá-los a um e outro ou a um *ou* outro, na exata medida das respectivas competências privativas. O caminho a ser trilhado - único conducente à separação consentânea com o sistema constitucional - exige digressão em torno das obrigações de dar e de fazer, categorias gerais do direito, amplamente estudadas pelos civilistas.

A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta - aos fins a que nos propusemos - salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execu-

⁴⁵ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Globo, 1933, p. 172.

⁴⁶ *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, pp. 185/206.

ção, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial).⁴⁷

Nas obrigações de fazer segue-se o dar, mas este não se pode concretizar sem o prévio fazimento, que é o objeto precípua do contrato (enquanto o "entregar" a coisa feita é mera consequência).

Essa diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer - de extrema relevância para apartar os fatos tributáveis pelos Estados dos graváveis pelos Municípios - é magistralmente demarcada por Washington de Barros Monteiro:

"O 'abstractum' da diferenciação não está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer."⁴⁸

Orlando Gomes, na sua excelente obra a respeito, distingue, com rara felicidade, a *obrigação de dar* da *obrigação de fazer*. Eis suas lições:

"Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado."⁴⁹

O eminente doutrinador pátrio, Clóvis Beviláqua, é preciso ao conceituar as obrigações de dar:

"Obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso, ou ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la a seu dono."⁵⁰

Para distinguir as obrigações de dar e as obrigações de fazer, Orozimbo Nonato ressalta que aquelas "têm por objeto a entrega de uma coisa ao credor, para que este adquira sobre a coisa um direito, enquanto as obrigações de fazer têm por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, de fora parte a entrega de uma coisa".⁵¹

Em resumo, nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto as *in faciendo* referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador).

⁴⁷ O novo Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - eficaz a partir de 11 de janeiro de 2003 - não introduz modificações que invalidem as considerações aqui feitas sobre as espécies de obrigação.

⁴⁸ *Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações*, 1ª parte, São Paulo, Saraiva, 1967, p. 95.

⁴⁹ *Obrigações*, Rio de Janeiro, Forense, 1961, p. 67.

⁵⁰ *Direito das Obrigações*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Francisco Alves, 1957, p. 54.

⁵¹ *Curso de Obrigações*, vol. 1, Rio de Janeiro, Forense, p. 287.

A doutrina admite, excepcionalmente, casos em que o *dare* e o *facere* praticamente se entrelaçam, tornando sobremodo difícil concluir pela efetiva natureza do vínculo obrigacional.⁵²

Dessa rápida análise da posição da doutrina já é possível concluir que o regime jurídico tributário a que se subordinam certos fatos exige se perquiram - com a profundidade requerida - a natureza e objeto do contrato em consequência do qual se produzem os fatos considerados.

De um lado, é exato que o ICMS incide sobre contratos (operações mercantis, reguladas pelo Direito Obrigacional), necessariamente configuradores de "obrigações de dar" mercadoria; de outro, é correto que o ISS incide sobre o fato "prestar serviços" (obrigações de fazer). Advirta-se, todavia, para a circunstância de que, se é certo afirmar que o ISS incide sobre o contrato de prestação de serviço, não é menos correto asseverar que não há serviço tributável que não decorra de um contrato, cuja natureza seja a de uma "obrigação de fazer". Metuculoso exame do contrato ilumina a compreensão do fato (que dele é objeto), sendo, pois, decisivo para qualificação jurídica deste.

Examinadas, em rápida síntese, as obrigações de dar e de fazer, cumpre extrair as implicações dessas premissas: só pode incidir ISS onde haja obrigação de fazer. Deveras, acolhendo as distinções que com o Mestre Geraldo Ataliba fizemos, já nos idos de 1980, Marçal Justen Filho, em magnífica obra sobre ISS, enfatiza que as obrigações de dar não podem ensejar a exigência de ISS:

"Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E, dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer."⁵³

De fato, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um *facere*. Em outras palavras, serviço faz-se, não se dá.

⁵² A exceção é referida no caso de contratos de empreitada de construção civil, em que o empreiteiro se obriga, além dos serviços, a fornecer os materiais necessários à execução da obra. Para Washington de Barros Monteiro, a melhor solução está em "... reconhecer a existência de duas obrigações distintas, uma de dar e outra de fazer, isto é, um trabalho e uma venda, cada qual com a sua individualidade e características próprias..." (ob. cit., p. 97). Idêntica é a postura de Arnaldo Wald, para quem: "Na empreitada de mão-de-obra e de materiais existem duas obrigações distintas: a de dar o material e a de fazer o serviço." (*Curso de Direito Civil Brasileiro - Obrigações e Contratos*, São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 31) Na mesma trilha, o Poder Judiciário - embora cuidando de questões referentes ao antigo Imposto de Vendas e Consignações - já decidiu que "o empreiteiro, com o fornecer também materiais para a construção, pratica ato de comércio, legitimando-se assim a cobrança do Imposto de Vendas e Consignações" (*Revista dos Tribunais* n° 131, p. 252). E, em outra oportunidade, deixou assentado que: "... o empreiteiro com o fornecimento de materiais pratica modalidade de venda e como tal está sujeito ao imposto de vendas mercantis" (*Revista Forense* n° 91, p. 405 e 92, p. 94).

⁵³ Marçal Justen Filho, *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, São Paulo, RT, 1985, p. 90.

Em suma: nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto que as *in faciendo* se referem a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador).

Consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra).

3.9. Classificação dos Serviços

Os serviços podem ser classificados segundo os meios, condições e modos de sua prestação, na seguinte conformidade:

- a) serviços puros;
- b) serviços com emprego de instrumentos;
- c) serviços com a aplicação de materiais; e
- d) serviços com emprego de instrumentos e aplicação de materiais.

Essa proposta de classificação cobre todo o campo de possibilidades. Nenhum tipo, espécie ou classe escapa a esse quadro. Todo serviço nele encontrará lugar. O quadro é abrangente e exaustivo. As espécies alvitadas, por outro lado, têm a virtude de servir de apoio aos critérios para exemplificação dos principais problemas fáticos que a interpretação da Constituição pode suscitar.

Para bem serem compreendidos os critérios constitucionais que presidem o encaminhamento da solução de conflitos de competência tributária - critérios esses que a lei complementar não pode contravir - é imperioso não só ver com nitidez as hipóteses de incidência confrontantes, como, na hipótese de incidência do ISS, estabelecer discernimentos em função das subespécies de serviços que ela comporta.

Esta análise da forma pela qual são prestados serviços faz emergir categorias nitidamente distintas, para fins de seu tratamento jurídico-tributário.

Com efeito, os serviços, quanto à forma de sua prestação, são inconfundíveis. Essa diversificação postula que o intérprete os categorize, agrupe-os atinando para os diferentes caminhos jurídicos que hão de ser trilhados em relação a cada grupo.

É que a hipótese de cabimento de lei complementar - para reger conflitos de competência - só pode considerar certa categoria de "serviços": os que não desfiguram a obrigação de dar. No mais, a prestação de serviços não pode ensejar conflitos de competência com a União ou com Distrito Federal e Estados, nem mesmo aparentemente, nem mesmo se se tomar a dicção "conflito" em sentido amplo.

Sem prejuízo de outras consequências - de igual relevo - isto só bastaria para exigir rigorosa classificação dos serviços, em relação ao modo como podem ser prestados, conforme a divisão proposta.

A prestação de serviços tem, em muitos casos, como imprescindível a utilização de instrumentos, aparelhos, ferramentas, equipamentos, máquinas ou veículos. Outros há que dispensam qualquer espécie de instrumental, seja de que natureza for. Alguns, ainda, a par desse instrumental, implicam o emprego de materiais.

Examinemos essas hipóteses.

3.9.1. Serviços puros

Serviço puro é aquele cuja prestação prescinde quer de instrumentos, quer de aplicação de materiais. Exemplo clássico é o do cantor ou do médico (que faz um exame clínico e emite verbalmente a sua opinião). O mesmo se diga do advogado, que se pode limitar a ouvir um relato e sugerir um comportamento ou formular uma advertência, orientação ou conselho verbal ao cliente.

3.9.2. Serviços com emprego de máquinas, veículos, instrumentos e equipamentos

Neste segundo caso, o esforço humano é apoiado e viabilizado - ou tem sua eficácia assegurada ou apoiada - pelo emprego de coisas que, no contexto da prestação de serviços, surgem como seu requisito.

Inúmeras prestações de serviços somente se viabilizam se o prestador se socorrer de máquinas, aparelhos, equipamentos ou instrumentos que tornem possível sua realização. É o aparelho do dentista, o raio X do médico, o ferro elétrico da lavadeira, a vassoura da limpadeira, a bicicleta ou carro do entregador, entre tantos outros.

A essência está no esforço humano que a caracteriza, define e dá-lhe a natureza.

Os serviços que integram essa subespécie são desempenhados mediante emprego de capital, sob a forma de instrumentos, equipamentos, máquinas, ferramentas, veículos. Integram a categoria dos serviços menos puros, por força da conjugação de capital com trabalho. Imprescindível à prestação é o emprego desses equipamentos, instrumentos ou veículos. Não se ultimam os serviços se faltam esses meios condicionais da viabilização do próprio desempenho humano.

Não deixa de configurar prestação de serviço o exercício de atividade que requeira o uso de instrumentos ou equipamentos, por mais sofisticados que sejam. Os meios viabilizam, aperfeiçoam, aumentam ou garantem a eficácia do esforço.

Casos há, inclusive, em que o serviço se traduz numa coisa material entregue ao beneficiário do serviço: é uma chapa de raio X, o relatório ou laudo do agrimensor, o quadro feito pelo pintor, a roupa feita pela costureira, além de outras cujo resultado é um bem material. Isto não descaracteriza a prestação do serviço, nem transforma a atividade do prestador em venda de mercadoria, embora a coisa possa incluir-se no preço do serviço.

Na maioria dos casos, o emprego de instrumentos de trabalho ou de ação não implica a entrega de coisas ao usuário do serviço. Quando isso se dê, o simples cunho de instrumentalidade da coisa já será bastante para evidenciar não ser mercadoria. Aí há serviço e só serviço. E, como tal, tributável pelo Município, como prevê o art. 156, III, da Constituição Federal. A coisa entregue é mero resultado, objetivação, testemunho ou registro do serviço (esforço humano) prestado a terceiro.

3.9.3. Serviços com aplicação de materiais

Outra categoria de serviços é a que exige aplicação de materiais. A essência da atividade é o esforço humano. Os materiais são condição de sua viabilização. Deveras, há serviços que requerem, como requisito de sua prestação, a aplicação de materiais, sob pena de não poderem ser prestados.

Tais materiais são elementos concretos envolvidos na prestação, por ela requeridos ou exigidos, sob pena de se tornar impossível o resultado (resultado esse almejado pelo tomador do serviço e escopo do esforço do prestador).

Aí - como a aplicação desses materiais é condição ou requisito da produção do serviço - sua presença integra essencialmente o próprio serviço. Dele é indissociável. Não se suponha que sejam mercadorias disfarçadas sob o rótulo de "materiais". Estes não são mercadorias porque não são bens móveis sujeitos ou destinados ao comércio.⁵⁴ Nem eles, em si considerados, interessam quer ao prestador, quer ao tomador do serviço. Não são coisas da espécie mercadoria, objeto da mercancia. Ao revés, são meros ingredientes, insumos, componentes, elementos integrantes do serviço. Sua presença, nesse contexto, é explicada exclusivamente em função do esforço humano, em que o serviço se traduz.

Não se pode cogitar de um parecer jurídico escrito sem o emprego das folhas de papel em que se o expende. Absurdo seria insinuar, porém, que o jurista vende papel. Trata-se, pelo contrário, de mero ingrediente que não se destina ao comércio, que não é objeto de mercancia. É insumo que condiciona a prestação do serviço: que se não destina ao comércio e, por isso, não é mercadoria. Nítido material integrativo do serviço, neste se insere indissociavelmente, formando unidade que não se pode decompor.

Inúmeros serviços dependem, para sua execução, do emprego ou aplicação de materiais, como condição de seu desempenho, ou como ingredientes da própria prestação. O prestador do serviço não é vendedor desses materiais. Não há aí venda de coisas, mas singelo emprego ou aplicação como requisito necessário à prestação do serviço. O engraxate não vende graxa; o dentista não é vendedor de resina, amálgama ou ouro; o barbeiro não tem por objeto vender creme de barba; o médico não vende papel de receita.

Parece importante salientar que, sempre que a prestação do serviço envolva aplicação de materiais, estes se dissolvem na própria atividade. Com ela confundem-se, ou, quando muito, seguem-na como acessório.

Não se configura, então, venda e compra de mercadorias. Persiste-se no campo de prestação de serviços tributáveis, não cabendo pensar na incidência de impostos sobre operações mercantis, como querem alguns.

Por essa razão, sobreleva a necessidade de distinção entre materiais (aplicados ou empregados na prestação de serviços) e mercadorias. Importa fixar bem tais conceitos, estremando-os juridicamente, para evitar concretos conflitos entre ISS e ICMS e flagrantes invasões de competência tributária.

⁵⁴ Aliomar Baleeiro, "ICMS sobre a Importação de Bens de Capital para Uso do Importador", *Revista Forense* n° 250, pp. 138/148.

Não tem sentido, hoje, discutir o conceito jurídico de mercadoria. É pacífico que mercadoria é o "bem comprado para revenda com lucro, ou produzido com o fito de venda". É unânime a doutrina a esse propósito.⁵⁵

Peis, só incide o ICMS - exceto diante de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação - no caso de haver operação regulada pelo Direito Mercantil, tendo mercadoria por objeto.⁵⁶

No caso dos materiais aplicados, usados ou empregados pelo prestador do serviço, não há mercadoria. Nem ele é vendedor de mercadorias, nem presta o serviço com o fito de vender ditas mercadorias. Seu objetivo é remunerar-se de uma atividade (esforço humano) que configura o seu serviço. Nem o beneficiário ou destinatário do serviço vai a ele em busca de ditos materiais, mas, sim, dos seus serviços.

Assim, objetiva e subjetivamente, o que se tem, nesses casos, é "prestação de serviço com emprego de materiais", configurando nítida e inquestionável a hipótese de incidência do ISS.

3.9.4. Serviços complexos

Serviços outros há que somente podem ser prestados mediante a conjugação de emprego de equipamentos, máquinas e veículos e aplicação de materiais.

O esforço humano, também aqui, é o principal, sendo os demais acessórios. Tais acessórios, nesta hipótese, são indispensáveis, funcionando como condições da sua prestação. O cerne prossegue sendo a prestação de serviços. Por mais sofisticados, complexos e significativos que sejam as ferramentas, instrumentos, ou veículos, e por mais caros e volumosos que sejam os materiais empregados, a entidade não se desfigura; nem por isso deixa de caracterizar prestação de serviço. Muitas vezes, sob perspectiva leiga, econômica ou técnica, o observador pode impressionar-se com estes fatores, chegando a pôr em segundo plano - ou até mesmo a negligenciar - o esforço humano catalisador e centralizador de tudo.

Pode ser o caso de um complexo e sofisticado exame médico. As instalações hospitalares, bem como a aparelhagem - inclusive computadores empregados - induzem o leigo a supor insignificante ou irrelevante o seu operador (ou qualquer exemplo semelhante, propiciado pelo desenvolvimento tecnológico da humanidade). Para o direito, o cerne de tudo persistirá igualmente nítido e fundamental: o esforço humano produtivo de utilidade a terceiro. Onde este for o fator decisivo, aí haverá serviço.

3.9.5. Inexistência de serviços "com fornecimento de mercadorias"

Há quem admita a existência de prestação de serviços com fornecimento de mercadorias. Até mesmo na preconceituosa linguagem legislativa encontra-se o emprego de tão errônea quanto injurídica terminologia.

⁵⁵ Geraldo Ataliba e Aliomar Baleeiro explicitam esse conceito exaustivamente, "ICMS sobre a Importação de Bens de Capital para Uso do Importador", *Revista Forense* n° 250, pp. 114/148.

⁵⁶ Ver estudo de Geraldo Ataliba, "ICMS sobre a Importação de Bens de Capital para Uso do Importador", *Revista Forense* n° 250, pp. 114/120.

Da perspectiva jurídica, tal fenômeno pode dar-se nos países que compõem o Mercado Comum Europeu, cujas diretrizes de funcionamento, aliás, inspiraram remotamente a nossa Reforma Constitucional de 1965. Isto, entretanto, juridicamente, no Brasil, não pode ocorrer. Aqui é totalmente despropositado - à luz do Texto Constitucional vigente e para fins tributários - falar-se em "serviço com mercadoria". Não pode haver um negócio jurídico que envolva concomitantemente prestação de serviço e fornecimento de mercadoria.

Não há, no Brasil, prestação de serviços "com" fornecimento de mercadorias. O que pode acontecer - e frequentemente ocorre - é, isto sim, a prestação de serviços com "concomitante" fornecimento de mercadorias, fruto de dois distintos negócios jurídicos. Dois tipos de situações jurídicas radicalmente diversas, dois negócios jurídicos absolutamente distintos, que se desenvolvem concomitantemente. Jamais, porém, "serviço com mercadoria"; quando muito, simples concomitância. Nesse caso, as duas entidades não se tocam, não se chocam; uma não interfere na outra e o fato de acontecer esse fenômeno não afeta a competência tributária quer dos Estados, quer dos Municípios.

Deve advertir-se contra o risco de insistir em confusão o aplicador da lei, diante de fatos que, da perspectiva pré-jurídica, são iguais ou parecidos, mas, juridicamente, são tão distintos quanto distantes. Assim, como não é possível pretender qualificar juridicamente o fato de Pedro entregar dinheiro a Paulo, não é viável pretender-se, de mera observação dos fatos, discernir uma situação da outra. Efetivamente, só após a qualificação jurídica de Pedro e Paulo; só depois de atenta consideração sobre o negócio, no contexto do qual estão agindo; só mediante aguda análise do regime jurídico a que submetido o negócio, com rigorosa atenção sobre a vontade das partes, legalmente prestigiadas - vontade estas explícita ou implicitamente manifestadas - é possível ao jurista dizer se o singelo fato de Pedro entregar uma quantia de dinheiro a Paulo define-se, juridicamente, como doação, mútuo, pagamento de aluguel, liquidação de compra e venda, ou até mesmo um ilícito.

O mesmo dá-se no caso de aparente "prestação de serviço com fornecimento de mercadoria". Só o regime jurídico do negócio - contexto do qual se desenvolve a prestação de serviço - poderá dizer se há concomitância da venda de mercadoria ou mera aplicação de material na prestação de serviço.

3.9.6. Mercadorias fornecidas com serviços (art. 155, IX, b)

Nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal, o ICMS é imposto que incide sobre a) operações relativas à circulação de mercadorias, b) sobre serviços de comunicação e c) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Esgota-se aí o campo de incidência do ICMS.

Nada obstante, alguns têm entendido que os Estados podem, por força da alínea b do inciso IX do § 2º do mesmo art. 155, tributar outros serviços que não os de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, "quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios". E, dentre esses outros serviços, incluem o fornecimento de alimentação em bares e restaurantes.

Convém lembrar que aos Municípios compete tributar serviços de qualquer natureza (art. 156, III, da CF), exceto os do art. 155, II, diz a Constituição. Em outras palavras, e como vimos de ver, todos os serviços foram cometidos à competência dos Municípios, tirante apenas os de comunicação e os de transporte intermunicipal e interestadual. Os Estados ficaram apenas e tão-só com esses dois serviços; são dos Municípios todos os demais.

É exigência do sistema que a alínea *b* do inciso IX, do § 2º, do art. 155, da CF seja interpretada em harmonia com o disposto no art. 155, II. Aquela alínea é desdobramento deste preceptivo, como resulta inexoravelmente de interpretação sistemática do Texto Constitucional.

Não pode o intérprete perder de vista que a alínea *b* do inciso IX do § 2º do art. 155 é meramente explicitadora de que, se mercadorias forem fornecidas concomitantemente com a) serviços de comunicação ou b) com serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, o imposto (ICMS) incidirá sobre o valor total da operação. É dizer, o regime jurídico aplicável será o vigente para as operações mercantis, com suas especificidades: alíquotas, base de cálculo, crédito, estorno etc. Com isso, busca a Constituição impedir que, mesmo diante de fixação de alíquotas (e/ou bases de cálculo, regimes de crédito, momentos de ocorrência do fato imponible etc.) diferentes para operações relativas à circulação de mercadorias e para os serviços referidos, se possa considerá-los *de per se* (como, por exemplo, aplicar uma alíquota (ou base) para a operação mercantil e outra para a prestação de serviços de transporte transmunicipal ou para os de comunicação).

Aliás, interpretando corretamente a Constituição, nesse particular, antiga lei do Estado de São Paulo (Lei 6.374/89), apesar de estabelecer regras específicas para a prestação dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual, diferentes das prevalentes para as operações mercantis (local da prestação, sujeito passivo, alíquota, base de cálculo etc.), fora clara ao dispor que, na hipótese de o serviço de transporte ser executado pelo próprio vendedor da mercadoria (ou quando este contrata transportador, a esse paga o frete, repassando o valor ao destinatário da mercadoria, e destacando na respectiva nota fiscal o valor do frete correspondente), a parcela relativa ao serviço integra a base de cálculo do ICMS. Isto é, o tributo será calculado sobre o valor total da operação mercantil, como se prestação de serviço não houvesse (cf. art. 24, § 1º, item 2, da Lei 6.374/89). Portanto, nesta hipótese, o frete, ainda que destacado na nota fiscal, recebe o mesmo tratamento atribuído à mercadoria. Vale dizer, subordina-se ao regime jurídico definido para as operações mercantis, abstraída a circunstância de que também houve prestação de serviços.

É claro que essa referência à lei do Estado de São Paulo não significa que estejamos a interpretar a Constituição a partir de lei ordinária. É essa lei estadual apenas a evidência de que o legislador estadual, já naquela época, examinando a competência tributária dos Estados, à luz da Constituição de 1988, procedeu exegese idêntica à que esposamos.

A letra *b*, do inciso IX, do § 2º, do art. 155, não atribui, portanto, ao Estado serviços de competência dos Municípios. Limita-se a admitir que, no caso de serviço de transporte (interestadual ou intermunicipal) ou de comunicação, a base de cálculo seja o valor total da operação.

Exceto quanto aos de comunicação e aos de transporte intermunicipal ou interestadual, não detêm os Estados qualquer competência em matéria de serviços. Logo, a letra *b* do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição não ampara a exigência de ICMS, por exemplo, sobre o fornecimento de alimentação, típico serviço que é, porquanto traduz-se em obrigação de fazer, e não em obrigação de dar.

Se aos Municípios compete a tributação dos serviços de qualquer natureza, é forçoso concluir que têm competência para exigir imposto sobre o fornecimento de alimentação em bares e restaurantes. Não se pode, sem ofensa à Constituição, subsumir tais serviços ao imposto estadual. A letra *b* do inciso IX, § 2º, do art. 155, da Constituição Federal não ampara a pretensão estadual. Exigir ICMS, nesses casos, implica inconstitucionalidade, por invasão da competência tributária reservada aos Municípios.

3.10. Pressupostos Negativos (Condição)

Sem, primeiramente, afastar os serviços que, por sua natureza (tal como tratados na Constituição), não integram a competência Municipal, por expressa exclusão do próprio Texto Magno, não é possível conhecer o campo material de competência do Município para tributação de serviços. Efetivamente, a determinação objetiva e rigorosa do campo material de competência dos Municípios supõe o prévio conhecimento e precisa determinação da área material de competência que lhe é vedada, porque entregue ao Distrito Federal e aos Estados.

Assim, é condição do preciso reconhecimento da competência tributária municipal a prévia determinação da competência estadual fixada pelo Texto Magno de forma exaustiva. A identificação desta depende da identificação das demais; logo, do ponto de vista do processo lógico do conhecimento, essa identificação é concomitante.

Cogitamos, precedentemente, de serviços tributáveis pela análise dos pressupostos positivos, fixando-se as primeiras balizas definidoras dos campos de competência dos Municípios. Todavia, para que esse campo surja com toda nitidez, é mister demarcá-lo com o concomitante exame dos pressupostos negativos, conducentes à conceituação do próprio delineamento.

É que, na técnica constitucional, os lindes das competências estão fixados por preceitos positivos e negativos. São formas verbais legislativas, usadas sem critério rígido, de acordo com as conveniências ou certas contingências da redação legislativa. Cabe ao estudioso do Direito, todavia, desvendar o conteúdo, sentido e alcance dos preceitos postos sob exegese.

Competência é, em verdade, o resultado da subtração ao campo formado pelos pressupostos positivos, dos pressupostos negativos. Em outras palavras, o campo de competência é o que resta da subtração da área negativamente descri-

ta, em relação à área positivamente estabelecida pelo legislador constituinte. É considerada negativa - para efeitos de demarcação da competência municipal - a regra que "corte" parte do que seria substancialmente seu campo material, para entregar a outra entidade político-constitucional, ou para subtrair a todas as entidades tributantes (como é o caso das imunidades).

Por conseguinte, em função dos preceitos que conferem ao Distrito Federal e Estados competência para tributar os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, pode-se afirmar serem serviços tributáveis - em princípio, porque outros pressupostos negativos há, como adiante se vai expor - pelo Município todos os demais possíveis e imagináveis serviços. Por isso, são "serviços de qualquer natureza", exceto os de comunicações e os de transporte interestadual e intermunicipal.

3.11. Serviço Público

De uma perspectiva pré-jurídica, não tem cabimento a tributação sobre serviços públicos. Por outro lado, no nosso sistema constitucional, como as pessoas públicas são iguais, realmente nenhuma recebe do Texto Constitucional - que as cria em igualdade de condições (ou parificadas) - poder para tributar outra, mediante impostos.

Deveras, basta lembrar que, ontologicamente, serviço público supõe a presença de um interesse público, a ser por ele (serviço) satisfeito. Esse interesse público é considerado igual ou superior ao próprio interesse que o Estado tem em realizar a tributação. Tanto é assim que a própria Constituição estabelece o princípio constitucional da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a).

Para os fins aqui perseguidos, é interessante recordar a distinção entre interesse público primário e interesse público secundário, para ver-se a plena demonstração da tese da supremacia do interesse no desenvolvimento das atividades públicas sobre o interesse da realização de receitas.

Efetivamente, as pessoas político-constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm suas competências fixadas na própria Constituição. São suas criaturas, postas, juridicamente, no mesmo plano. Logo, nenhuma está eminente sobre ou sob as outras.

É essa a razão pela qual o serviço público não integra o campo de serviços tributáveis. A noção de serviço tributável há de necessariamente excluir o serviço público. E, além de tudo, o Texto Constitucional é bastante claro e expresso ao estabelecer, no item 150, VI, a, a imunidade tributária recíproca, deixando inteiramente fora das competências tributárias os serviços públicos.

Nos explícitos termos da Constituição, os serviços públicos são imunes enquanto desempenhados pelas pessoas públicas dos quais são titulares; implicitamente, também quando desempenhados por delegados, criaturas das leis das pessoas políticas, que assim os titularizam. Há imunidade, também, quando exercidos por concessionários.

Uma advertência, entretanto, impõe-se, diante do preceito geral que fixa a imunidade ontológica das pessoas públicas. Embora decorra evidente diferença

entre o concessionário propriamente dito e a entidade meramente delegada para realização de serviço público, um e outra gozam, sem sombra de dúvida, da imunidade tributária.

É de bom alvitre lembrar, ainda, que toda vez que uma empresa pública ou sociedade mista desempenha serviço público, ou o faz na condição de concessionária (quando a competência para prestação do serviço é de pessoa política diversa daquela que criou a executora do serviço), ou o faz na condição de delegada (quando o serviço é próprio de entidade política que criou a empresa executora). Em ambos os casos, porém, o serviço segue sendo público e, portanto, há imunidade.

Em face do exposto, concluímos que:

- a) o serviço público é imune e, portanto, não integra o conceito de serviço tributável;
- b) o serviço público segue imune, quando exercido por ente delegado; e
- c) o serviço público, mesmo concedido, persiste gozando de imunidade.

3.11.1. Serviço público só é tributável por taxa

É cediço que a Constituição está acima de todas as leis, que, por consequência, com ela se devem conformar para serem legítimas. Se o legislador discrepa das exigências constitucionais, o próprio sistema prevê a intervenção judiciária para declarar a invalidade da lei, assegurando, assim, a supremacia constitucional. A Constituição, por outro lado, não é um conjunto de recomendações nem aos particulares, nem, muito menos, aos órgãos públicos. Pelo contrário, constitui um sistema de mandamentos *imperativos* e *categóricos*, que se põem como obrigatórios a todos, principalmente aos órgãos públicos, agentes e autoridades que ela mesma cria e institucionaliza, delimitando-lhes o âmbito de atuação. Nesse sentido, a Magna Carta não contém sugestões, mas ordena, comanda, impõe, determina, de modo inexorável. José Afonso da Silva, estudando a aplicabilidade das normas constitucionais, diz, com toda clareza, aquilo que é a súmula das melhores lições de direito constitucional a esse respeito, prevalecentes no Brasil. Esse Mestre sublinha que "as normas constitucionais pertencem essencialmente aos *ius cogens*".⁵⁷

Por seu lado, Francisco Campos sublinha a inexistência de liberdade para o legislador - diante dos preceitos constitucionais - quanto a dar-lhes ou não obediência; diz, das normas do Texto Supremo, que:

"Todas elas, de ordem constitucional, terão, igualmente, a mesma força que lhes provém, não de sua matéria, mas do caráter do instrumento a que aderem, não podendo conceber que se reserve ao legislador o arbítrio de distingui-las, para o efeito de sua observância, em essenciais ou substanciais, a saber, imperativas ou mandatórias, e em acessórias ou de mera conveniência, isto é, diretórias."⁵⁸

⁵⁷ *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo, RT, 1968, p. 63.

⁵⁸ *Direito Constitucional*, vol. I, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956, p. 32.

Isso significa que o sistema não tolera ordem jurídica infraconstitucional incompatível com a Constituição. Lei alguma valerá, portanto, se infringente, formal ou substancialmente, dos imperativos ou dos nortes constitucionais. E essa exigência é absolutamente impostergável, especialmente em matéria de discriminação de competências tributárias.

O art. 145 da Constituição estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir, além de impostos (inciso I) e contribuição de melhoria (inciso III), taxas (além daquelas exigíveis em razão do exercício do poder de polícia) pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (inciso II).

Por conseguinte, toda vez que se impuser tributo sobre serviços públicos, necessariamente terá ele a natureza de taxa. Esse dispositivo, ao associar a "remuneração" dos serviços públicos à taxa, não está se limitando a fazer recomendações ou sugestões ao legislador ordinário. Pelo contrário, está determinando que, se o legislador decidir remunerar a prestação de um serviço público (desde que esse serviço seja específico e divisível), necessariamente adotará, como instrumento para tanto, a espécie tributária taxa. Em outras palavras, a Constituição - até para impedir invasão de competências - não tolera qualquer liberdade do legislador ordinário para optar entre taxa e qualquer outro tributo nessa matéria. Aí há *imperativo constitucional categórico*. Se se quiser remunerar serviço público, só caberá taxa, e nenhum outro tributo. Excluída está a liberdade do legislador para a eleição de qualquer outra figura tributária (como a do imposto) nessas hipóteses. Igualmente, fica-lhe vedado remunerar tais serviços por meio de preços contratuais, incompatíveis com o serviço público.

Dá por que o art. 77, do Código Tributário Nacional, ao prescrever que as taxas têm como fato gerador a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, está simplesmente desdobrando a Constituição Federal, para reiterar aquilo que nela já se contém de modo bastante claro. Ademais disso, é interessante sublinhar que essa disposição deixa manifesto não só a plena aplicabilidade do regime da taxa aos serviços públicos, mas a impossibilidade destes serem objeto de tributação por via de ISS (ou ICMS, se fosse o caso), em face da compartimentalização que caracteriza o nosso sistema. Rígido e exaustivo que é, o nosso sistema não oferece, nesse campo, qualquer margem de opção. Nenhuma possibilidade de escolha entre alternativas simplesmente porque estas não existem.

Deveras, ou se está diante de *serviço público*, e só se pode criar taxa para remunerá-lo - afastadas, automaticamente, quaisquer outras espécies tributárias - ou se está diante de outra situação em que serviço público não há, caso em que não cabe qualquer cogitação da aplicabilidade de taxa (tributo vinculado).

No Brasil, é lícito afirmar tranquilamente, que, hoje, onde houver serviço público, de nenhum modo se poderá considerar aplicável o regime dos *impostos*.

Ora, como já se demonstrou, serviço público só comporta remuneração por via de taxa. Esse, e só esse, é o regime tributário aplicável, toda vez que se estiver diante de serviço público. Em outras palavras, os princípios e regras constitucionais concernentes ao exercício da tributação possibilitam a exigência de taxa - afastando peremptoriamente a incidência de imposto - quando se tratar de prestação de serviço público. Por definição, quando cabível a exigência de imposto, não haverá prestação de serviço público ou qualquer outra atuação estatal; onde houver serviço público, a única espécie tributária cabível será a taxa.

Como advertia, reiteradamente, o mestre Ataliba, na prática do direito brasileiro tem-se, com freqüência, adotado um chamado "regime tarifário" para a remuneração de serviços públicos. Quando se fala, no Brasil, presentemente, em tarifa, quer-se fazer referência a uma entidade jurídica que se reconhece como "preço". Ora, preço é a contrapartida de uma obrigação *ex voluntate*. É, portanto, a remuneração de uma obrigação contratual. O preço se insere, sempre, dentro de um contexto contratual. Ora bem, se o serviço público, por definição, é *res extra commercium*, há uma *contradictio in terminis* quando se fala em serviço público, de um lado, e a sua remuneração por preço, de outro.

É impossível, portanto, haver preço e, concomitantemente, serviço público. Onde houver preço, não há possibilidade de haver serviço público. Onde houver serviço público, será impensável o preço.

É exata a observação no sentido de que autores do coturno de Seligman, Hugh Dalton ou Einaudi trataram desta categorização a ponto de criarem a categoria chamada "preço público", em oposição a preço político etc. Não se ignora que Aliomar Baleeiro,⁵⁹ nas suas clássicas lições, a reproduz. Entretanto, essas são categorias pré-jurídicas; são elaborações, financeiras, "objeto de preocupação do legislador, na fase pré-legislativa". Na verdade, para o direito, preço é preço, nítida categoria jurídica de direito privado. A adjetivação "público" ao substantivo "preço" é manifesta contradição nos termos. Juridicamente, ou há "preço", e o adjetivo "público" é incabível, ou se algo é "público", não pode vir vinculado a "preço". Não há a figura híbrida do "público" e "não público" (regido pelo direito privado), assim como não há entidade "privada" regida pelo direito público.

Portanto, confirma-se que, se há serviço público - no Brasil, hoje, diante do art. 145, II, da Constituição Federal - somente pode haver taxa. E, se (impropriamente) por vezes se o submete ao regime das tarifas, é absolutamente certo que nunca poderá permitir a incidência de impostos.

Não é possível olvidar que o serviço público, mesmo quando exercido por pessoa diversa do Estado, é sempre informado por um regime publicístico, e que só se desempenha em nome do poder público. Em outras palavras: regime que qualifica os bens jurídicos - em torno dos quais se estrutura - como indisponíveis. Regime, como vimos, peculiarizado pela inexorável característica de ser

⁵⁹ *Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1964, pp. 116/120.

governado pela vontade da lei - salvo os casos de discricionariedade administrativa - com base imediata na *voluntas legis*, implicando, *ipso facto*, exclusão tanto da vontade dos administradores, quanto da vontade dos administrados.

Portanto, no âmbito e na essência de toda essa problemática está o regime público. A circunstância de algumas das formas operacionais desenvolvidas serem semelhantes às do direito privado ou de, na sua ação, apropriarem-se de formas e categorias de direito privado, não descaracteriza a essência pública que não pode ser perdida de vista pelo intérprete, nem pelo aplicador. Em todos os casos o serviço continua público.

A proteção jurídico-normativa ao interesse público - que está no cerne do serviço público - continua sempre a existir. O que a Constituição consente, nesta matéria, é apenas que as formas de exercício, de desempenho dos atos concretos tendentes à produção e à prestação do serviço público sejam submetidas a formas de direito privado. Tem-se em vista, aí, acelerar o desenvolvimento do serviço público, tornar expedita a concretização dessas atividades; fazer versátil o funcionamento das entidades que os desempenham.

Tudo isso, entretanto, não significa que o serviço tenha deixado de ser público. Jamais será qualificável como *res in commercium* só pela circunstância de as formas, mediante as quais os desempenha, serem privadas. Serviço público é *res extra commercium* e, portanto, jamais poderá ser, ele em si mesmo, objeto de atos, situações ou negócios livremente firmados (o único objeto que autoriza a incidência de impostos).

Portanto, em rigor, só taxa pode remunerar os serviços públicos, seja qual for a forma operacional adotada pelas entidades que os desempenhem. O que se concede não é o serviço, mas sim a sua execução. O serviço é sempre público; o titular é sempre a pessoa pública.

Se o serviço é prestado pelo próprio Estado, cometido a concessionário seu, ou conferido a particulares, é o que menos importa. O serviço, em qualquer caso, seguirá sendo público.

À guisa de exemplo, independentemente de quem o executa, o serviço de transporte coletivo é (e continua sendo) serviço público, instituto absoluto, completa e totalmente inconciliável com o do imposto.

Via de consequência, estamos absolutamente convencidos de que é inconstitucional o § 3º, do art. 1º, da Lei Complementar 116/2003, assim como é inconstitucional o item 21 e seu subitem 21.01, da lista anexa a essa Lei Complementar, por força dos quais se pretende tributar os "serviços de registros públicos, cartorários e notariais".

Colhendo bem essa questão, em período anterior à Lei Complementar 116/2003, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais assentou:

"As atividades dos serviços cartorários exercidas pelos oficiais de notas e de registros, devido à sua natureza de serviços públicos, não estão sujeitas à tributação, não podendo, portanto, ser incluídas na lista definidora de 'serviços de qualquer natureza' (ISSQN) de competência tributária dos Municípios. O cartório não é empresa pública ou privada, e nem

sociedade de economia mista que explora atividade econômica, para se aplicar o § 1º do art. 173 da Constituição Federal, não havendo nele qualquer tipo de atividade sujeita a contraprestação, mas um serviço público estabelecido em lei e remunerado por meio de emolumentos."⁶⁰

A inconstitucionalidade também se faz presente quanto aos serviços descritos no item 22 e seu subitem 22.01, porque, a despeito de executados em virtude de concessão conferida a particulares, não deixam de ser serviços públicos.

O mesmo se diga em relação ao subitem 26.01, que pretende alcançar o serviço postal ou de correio. É inegável que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos presta serviço público, porque o serviço postal foi expressamente incluído pela Lei Maior, no âmbito de competência da União, conforme o art. 21 da CF. Sendo subordinado ao regime de direito público, como todo serviço público o é, não pode ser alcançado pelo ISS.

Virtude da sua natureza, seja em razão da imunidade de que goza, *ex vi* do disposto no art. 150, VI, *a*, da Constituição da República.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, tendo em conta exatamente a natureza dos serviços explorados pela Repita-se, o serviço público só pode ser remunerado por taxa. Não pode ser alvo de imposto seja em Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, corrobora essa linha de pensamento:

"Constitucional. Tributário. ISS. Taxas. Município de Goiânia/GO. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Imunidade recíproca. Art. 150, VI, 'a'.

1. Os serviços explorados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) são públicos, de competência da União (art. 21, X, da CF), donde decorre (art. 150, VI, 'a' CF/88) a imunidade somente do Imposto sobre Serviços, e não de taxas. Precedentes do STF (RE 220.906/DF) e deste Tribunal.

2. Remessa Oficial e apelação não providas." (Ac. un. da 3ª Turma Suplementar do TRF da 1ª Região, AC 1997.01.00.060623-5-GO, rel. Juiz Vallisney de Souza Oliveira, Convocado, j. 6.5.2004, Apte.: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT); Apdo.: Município de Goiânia, DJU 2 9.6.2004, p. 35, ementa extraída do *Boletim IOB* vol. I, 1ª quinzena/ago., nº 15/2004)

"Execução fiscal. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). ISS. Imunidade. Art. 21, X, e art. 150, VI, 'a', da CF/88. 1. Os serviços explorados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) são públicos, de competência da União (art. 21, X, da CF), donde decorre a imunidade do Imposto sobre Serviços (art. 150, VI, 'a' da CF/88). Precedentes do STF (RE 220.906/DF) e deste Tribunal. 2. Apelação e remessa oficial providas." (Ac. un. da 3ª Turma Suplementar do TRF da 1ª Região, AC 1998.01.00.028883-0-BA, rel. Juiz Vallisney de Souza Oli-

⁶⁰ Acórdão no Ag. 211.076-00, da Terceira Câmara Cível, rel. Desembargador Kildare Carvalho, DJMG 7.11.2001.

veira, Convocado, j. 6.5.2004, Apte.: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT); Apdo.: Município de Ilhéus-BA, DJU 29.6.2004, p. 36, ementa extraída do *Boletim IOB* vol. I, 2º quinz/ago., nº 16/2004)

3.12. Serviço Desinteressado

O princípio da igualdade é básico e fundamental à própria compreensão de todo o sistema constitucional e das normas fundadas na Constituição. Em verdade, a isonomia foi posta pelo constituinte como "chave de abóboda" de todos os direitos individuais e, via de consequência, de toda a construção constitucional.

Quando se cuida de tributos, o princípio da isonomia traduz-se na capacidade contributiva. Logo, é forçoso concluir que só fatos dotados de conteúdo econômico têm a possibilidade de serem escolhidos pelo legislador como cerne da hipótese de incidência dessa espécie tributária.

Em virtude, pois, da consagração constitucional da isonomia, só fato com conteúdo econômico (isto é: mensurável, de alguma forma, em termos financeiros) pode ser posto no núcleo da hipótese de incidência de impostos. Entre outros, fatos como os de conteúdo moral, estético, ético, histórico não podem exercer tal função. De resto, parece não haver dúvida quanto a ser o princípio da capacidade econômica verdadeiramente desbobrante do princípio da isonomia.

É absoluta a impossibilidade de o legislador escolher - onde se consagre o princípio da igualdade - quaisquer fatos, aleatoriamente, para exercerem a função de materialidade da hipótese de incidência tributária. É imperioso constitucional que o legislador escolha sempre fatos com consistência econômica, mensuráveis em termos de dinheiro, ou por forma que permita, de acordo com critérios legais, fácil conversão em dinheiro.

Basta atentar para o dia a dia, para identificar-se, comumente, o serviço desinteressado, é dizer, aquele desempenhado em caráter afetivo, ou por razões religiosas, ou caritativas, ou, ainda, em virtude de impulsos de solidariedade ou altruísmo. Tais hipóteses são comuns: basta atentar para os múltiplos serviços prestados no plano afetivo, seja familiarmente, seja em relação a amigos. Todos eles correspondem rigorosamente ao núcleo do conceito de serviço, mas, entretanto, jamais poderiam ser alçados à categoria de serviços tributáveis. É que não são, nem podem ser remunerados. São inestimáveis por sua própria natureza. Têm valor ético, afetivo, caritativo, humano, mas jamais têm valor material ou econômico. A mesma coisa se diga acerca dos serviços prestados pelos ministros religiosos e seus auxiliares, que desempenham atividades configuradoras, em tese, do conceito de serviço, que jamais poderiam ser vistas como integrantes da categoria dos tributáveis.

Mesmo entre pessoas estranhas, serviços são prestados que, por sua qualificação, despidos de conteúdo econômico, não podem ser tributáveis. Exemplo típico seria o do chofer de táxi que apanha um acidentado num desastre e o leva para um hospital, ou, ainda, do médico que atende, na própria rua, àquela emergência.

Se a medida dos serviços se dá pela sua remuneração, e se vários serviços entram, como visto, no rol dos desinteressados, não há como medi-los economicamente, uma vez que valor econômico não têm.

Serviço desinteressado, *ex vi legis*, é o do advogado dativo. Designado pelo juiz, presta serviço à Justiça e à parte, sem cogitar de remuneração. Desempenha um serviço público, que por definição é sempre inestimável (*res extra commercium*). Outro exemplo bastante sugestivo de serviço sem conteúdo econômico *ex vi legis* é o do radioamador, que, por força da legislação, ao obter sua licença, compromete-se a prestar determinados auxílios a pessoas necessitadas.

Em resumo, várias atividades desempenhadas em favor de terceiros configuram serviço, mas, como visto, nem todo serviço vai integrar o conceito mais restrito de serviço tributável.

3.13. Serviço sob Vínculo

Os serviços desempenhados sob vínculo funcional ou trabalhista não são tributáveis pelo ISS. Não estão no conceito constitucional de serviços tributáveis. A presença do vínculo caracteriza prestação de trabalho, e não de serviço, e, para efeitos jurídicos-constitucionais, essa distinção é capital.

Na verdade, serviço é espécie do gênero trabalho. A relação contratual que justifica a prestação é diferente nos dois casos. Esta diferença encontra raiz na própria Constituição, nos princípios constitucionais aplicáveis a uma e outra situação e no regime jurídico que o Texto Magno atribui a ambos.

A remuneração, nos casos do trabalho subordinado, tem por definição natureza alimentar. Isto transparece rigorosamente nítido da exegese do Texto Constitucional. Na prestação de trabalho com vínculo, o conteúdo econômico da relação do trabalhador com seu empregador tem claro e insuperável cunho alimentar. O conteúdo econômico vai surgir traduzido no resultado da atividade do empregador, que é uma atividade de organização, soma, multiplicação, harmonização de fatores de produção (empresa), dentre os quais está o trabalho do empregado.

Este (trabalho), em si mesmo, integra uma unidade econômica mais expressiva, a empresa, num regime constitucionalmente estabelecido com cunho marcadamente social, no contexto de uma postura global que exclui peremptoriamente, sob o aspecto jurídico, qualquer conotação econômica. Consideremos os resultados finais da ação empresarial (que compreende o trabalho), levando em conta as quatro possibilidades em que pode desaguar esta consideração. Em outras palavras, verifiquemos quais são as formas mediante as quais se apresenta o resultado da atividade do empregador, no mundo jurídico-tributário:

- a) se o empregador for prestador de serviço, o resultado da sua atividade aparecerá como serviço remunerado por terceiros e, nessa conformidade, será tributável, sendo contribuinte o empregador;
- b) se o empregador produzir utilidades, nisso vai ficar traduzido o conteúdo de seu desempenho (cabendo, então, tributos sobre tal utilidade);
- c) se ele absorve os frutos do trabalho de terceiro, sem aproveitá-los para efeito econômico exterior (como é nitidamente o caso do trabalhador do-

méstico), então nunca vai haver conteúdo, além do alimentar, na prestação daquele trabalho, que não chegou a configurar serviço; d) se o tomador for o Poder Público, ou entidade imune, ou desinteressada, a ausência de conteúdo econômico (da atividade pública) exclui a tributação.

Parece de capital importância explicar porque o trabalho não configura serviço, para efeito do disposto no art. 156, III, do Texto Constitucional.

A Constituição discerne prestação de trabalho de prestação de serviço. Ora, no Direito, há nítida distinção entre o regime de Direito Civil e o regime da CLT. O fulcro da distinção está na subordinação. O inciso III, do art. 156, da Constituição, somente menciona serviço num contexto em que as distinções entre espécies e gênero são bastante acentuadas. Só a espécie serviço é por esse preceito alcançada. Isto não só porque este é o mencionado, mas, principalmente, porque o trabalho, puro e simples (por definição, subordinado) - com remuneração de sentido puramente alimentar - é, *ex vi* da Constituição, destituído de conteúdo econômico. É inestimável.

Esta circunstância autoriza concluir que o trabalho com subordinação é rigorosamente excluído do conceito de serviço tributável, pelo próprio Texto Magno, de modo a não ser autorizado ao legislador tentar incluí-lo de nenhuma forma.

3.14. Serviços Intributáveis

Só há serviço tributável, juridicamente, quando a Constituição prevê competência para sua tributação. Ora, as exclusões constitucionais são verdadeiras balizas intransponíveis a serem rigorosamente respeitadas pelos titulares das competências, porque ficam além dos campos demarcatórios das próprias competências.

Em rigor, não há "limitações constitucionais ao poder de tributar". Há, isto sim, balizas que conformam as competências. Essa afirmação é rigorosamente aplicável a todos os casos de estudo das técnicas legislativas de delimitação de competências. A competência é resultado do conjunto de preceitos variados e, muitas vezes, abundantes, alguns vazados em linguagem positiva, outros em linguagem negativa.

Serviços há que não são tributáveis porque não foram cometidos a nenhuma pessoa política. Dessa espécie são as imunidades.

3.15. Serviço Privado e Serviço Público

Em princípio, poder-se-ia dizer que o ISS poderia alcançar tanto os serviços prestados sob regime de direito privado, como os submetidos a regime de direito público. Todavia, assim não é, como ensina Balceiro:

"o fato gerador pressupõe prestação de serviços a terceiros como negócio ou profissão..."⁶¹

⁶¹ *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 282.

Paulo de Barros Carvalho, jurista da maior suposição, também abona esse entendimento:

"Temos para nós que a prescrição correta sobre o sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário do ISS haveria de ser quem prestasse utilidades, materiais ou imateriais, com conteúdo econômico, habitualmente, e sob *regime de Direito Privado*."⁶²

E mais adiante, arremata:

"... quem quer que preste serviços, assim entendida a prestação de utilidade a terceiro, materiais ou imateriais, com substância econômica, em caráter habitual e *debaixo de regime de Direito Privado*, estará realizando o fato impositivo do imposto sobre serviços de qualquer natureza".⁶³

De igual pensamento, Pontes de Miranda é categórico:

"O contrato de serviços e o contrato de trabalho, estrito senso, são, no Código Civil e na legislação do trabalho, contratos de direito privado. A *semi-publicidade não os deslocou para o direito público*, a despeito de estarem cercados e por vezes invadidos por algumas regras jurídicas publicísticas."⁶⁴

O ISS, como se vê, só pode incidir sobre fatos decorrentes de contratos *de cunho eminentemente privado*. O serviço sobre o qual pode recair o imposto é, *exclusivamente*, o regido pelo direito privado, isto é, o serviço situado no "mundo dos negócios", cujos timbres são a igualdade das partes contratantes e a autonomia das vontades.

A previsão do art. 156, III, da Constituição Federal esgota-se nas prestações de serviço consumadas no âmbito e *sob regime privado*. Não colhe a prestação de serviço público. Isso é incontroverso, inequívoco, fluindo ainda da classificação jurídica dos tributos, como passaremos a ver.

Os tributos, como excelentemente expõe Geraldo Ataliba,⁶⁵ são "vinculados" ou "não vinculados". Resulta essa classificação da "... radical diversidade de regimes jurídicos a que se submetem".

O ponto nuclear do *discrimen* exposto, pioneiramente, por Geraldo Ataliba e acolhido pela nossa melhor doutrina (entre outros, Rubens Gomes de Sousa, Souto Borges, Hector Villegas, Paulo de Barros Carvalho e Agostinho Sartin) repousa na lei, no sistema e nas normas constitucionais. É a partir do direito positivo que encontra apoio, razão bastante para que, juridicamente, tal critério distintivo dos tributos se sobreponha aos demais.

Com efeito, o exame da materialidade de todas as hipóteses de incidência tributárias conduzirá, sempre, à verificação de que seu aspecto material ou a) *consiste* em uma atividade do poder público (ou em repercussão desta), ou b) *consiste* num fato ou acontecimento qualquer, diferente de *uma atuação estatal*.

⁶² "ISS - Diversões Públicas", *Revista de Direito Tributário* n.º 17/18, pp. 198/199.

⁶³ "ISS - Diversões Públicas", *Revista de Direito Tributário* n.º 17/18, p. 200.

⁶⁴ *Tratado de Direito Privado*, 2ª ed., tomo XLVII, Rio de Janeiro, Borsó, 1964, p. 9.

⁶⁵ *Hipótese de Incidência Tributária*, 3ª ed., São Paulo, RT, 1985, p. 113.

Em outras palavras, ou a hipótese de incidência traduz-se na descrição de uma ação ou atuação do Poder Público, ou a lei erige por hipótese de incidência (fato gerador de tributo) um fato qualquer *não* expressivo de atividade estatal. O critério classificatório referido afasta um terceiro gênero (*tertius genus excluso*), já que cobre, pela contradição absoluta de seus elementos, todo o universo das situações consideradas.

Decorre daí que não pode existir hipótese "híbrida" nas dobras do sistema tributário brasileiro: ou o fato tributário é realizado pelo Poder Público, sob regime público e na qualidade de ato estatal - e só poderá render ensejo a tributo vinculado (taxa, contribuição ou as impropriamente designadas "tarifas") - ou o fato se consuma no domínio privado, sob regime de direito privado - e só autorizará a cobrança de impostos!

Será, pois, logicamente abençante (e inconstitucional) a previsão de imposto recaindo sobre o patrimônio, as rendas e os serviços das pessoas públicas - por isso, inclusive, referidos pela regra imunitória do art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Será inconstitucional a instituição de taxa sobre atos jurídicos privados, ou que tome o valor desses atos como base de cálculo (art. 145, § 2º da CF).

Com sua linguagem candente, Geraldo Ataliba⁶⁶ sintetiza a questão: "Se a hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será *não vinculado* (ou imposto)."

Essa classificação radica na Constituição, encontrando respaldo, ademais, no art. 16, do CTN.⁶⁷

A definição legal de imposto elimina qualquer dúvida: os tributos que, por efeito dessa classificação, tenham por consistência uma atividade estatal não poderão ser da espécie imposto. Se forem definidos como tal, serão inconstitucionais e inválidos, ineficaz a lei que assim erroneamente os haja criado.

Em resumo: ou se tem tributo que não incide sobre atividade do poder público (que dela "independe", como diz o art. 16 do CTN), ou se tem situação de fato ligada à atuação do poder público. Só caberá imposto no primeiro caso, nunca no segundo.

Foi afirmado, e demonstrado, que o ISS incide sobre a "prestação de utilidade (material ou imaterial) a outrem, em caráter negocial". Destacou-se, também, que, fosse o conceito assim amplo, abrangidas nele estariam as prestações de utilidade tanto sob regime de direito público, como sob regime de direito privado.

Temos, no entanto, que, no sistema brasileiro, todo tributo cuja hipótese de incidência expresse fato consistente em atividade estatal jamais poderá assumir

⁶⁶ *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 123.

⁶⁷ Esse preceito, juridicamente irrepreensível, estatuiu: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica dirigida ao contribuinte."

a natureza de imposto, ou seja, nenhum imposto poderá incidir sobre situação "dependente" de atividade estatal.

Disso resulta evidente e manifesto que a prestação de serviços públicos - típica e ontológica atividade estatal que é - não pode consistir em hipótese de incidência de imposto; de nenhum imposto, inclusive do imposto sobre serviços.

Ora, todo serviço público subordina-se (sempre e unicamente) ao regime de direito público. Falar em serviço público e cogitar de regime jurídico privado, ou diverso do público, é *contradictio in terminis*.

É esse, também, o escólio de Elizabeth Nazar Carrazza:

"Em primeiro lugar, cumpre assinalar que os serviços alcançados pelo ISS são aqueles prestados em regime de direito privado.

...

Dessa forma, os serviços tributáveis pelo ISS não se confundem com os serviços públicos que estão submetidos a regime jurídico diverso, na sua prestação."⁶⁸

3.16. Síntese do Conceito de Serviço

As considerações procedentes permitem reafirmar o conceito de serviço. Se fizermos um exame sistemático da Constituição, vamos verificar que ela nos dá as balizas, os marcos para extrairmos o conceito de serviço; a partir daí poderemos chegar ao conceito de serviço tributável pelo Município (com exclusão daqueles que são de competência dos Estados e do DF).

Do exame sistemático da Constituição - convém reiterar - serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. Ressaltamos que se trata de esforço humano a terceiros. É inafastável a existência de dois pólos: alguém desenvolve uma atividade humana em favor de outrem, aquele que o recebe. Se assim não for, não poderemos cogitar de serviço, porque "esforço para si próprio" serviço não é. Não há aí serviço tributável, à míngua de relação jurídica. Destacamos, ainda, o conteúdo econômico porque a Constituição afasta (em virtude do princípio da capacidade contributiva veiculado no § 1º do art. 145 da Constituição Federal), seja em relação ao ISS, seja em relação a quaisquer outros impostos, a tributação de fatos despídos desse conteúdo. Dissemos mais, que o serviço haveria de ser prestado sob regime de direito privado, porque o serviço público é intributável, por via da alínea a do art. 150, VI, da CF, que contempla a chamada imunidade recíproca. Serviço público não é tributável por via de impostos. Salientamos o caráter negocial porque afastado está o chamado serviço filantrópico, familiar, altruístico. E, finalmente, chamamos a atenção para a circunstância de ser um esforço de pessoas tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. A rigor, seria desnecessária a explicitação "material ou imaterial". O registro, todavia, é proposital. É que esse aspecto demonstra mais um equívoco de certa doutrina.

⁶⁸ "Natureza 'não Cumulativa' do ISS", *Revista de Direito Tributário* nº 19/20, p. 255.

Há autores que asseveram que o ICMS é um imposto que grava a "circulação de bens materiais", e que o ISS é um imposto que incide sobre a "circulação de bens imateriais". Todavia, ninguém, em sã consciência, concluirá, se o resultado for uma "obra", que se tem operação mercantil e incidência do ICMS, ou que não se tem serviço porque o resultado é um bem corpóreo, um bem material. Só isto já é o bastante para demonstrar o equívoco dessa dicotomia.

Não se pode estremar o ISS do ICMS sob o fundamento de que o ICM incide sobre a "circulação de bens materiais", e o ISS incide sobre a "circulação de bens imateriais", porque isso não é verdadeiro nem à luz da Constituição, nem à luz dos fatos.

Não foi por outra razão, de há muito, que o STF editou a Súmula 570 negando a incidência do ICM na importação de bens de capital destinados à constituição do ativo fixo das empresas. O que se extrai dessa Súmula? É que essas importações que se incorporam ao ativo fixo, não obstante sejam de bens materiais, não são de mercadorias. Sobre serem materiais, não são mercadorias. A competência estadual não é para instituir imposto sobre operações relativas a circulação de bens materiais, mas imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que é espécie daquele gênero. Ressalva-se, tão-só, as especiais hipóteses da letra *a* do inciso IX do § 2º do art. 155, da Constituição.

O ser bem material ou imaterial é irrelevante para a estremação desses impostos. O resultado pode ser um bem material, como é o caso de uma obra de construção civil, ou a voz do cantor, que é um bem imaterial. Em ambas as hipóteses cabe ISS. A dicotomia proposta por essa doutrina, portanto, é equivocada.

Capítulo IV - Serviços Intributáveis pelo ISS

4.1. Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual

Designamos serviços intributáveis pelo ISS aqueles conferidos à competência dos Estados (e do DF).

A Constituição Federal outorgou competência ao DF e aos Estados para instituir ICMS sobre a) operações mercantis e b) sobre prestações de serviços de transporte b1) interestadual e b2) intermunicipal e c) de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Tirante a remota hipótese de prestação de serviços de transporte aéreo, de cunho estritamente municipal, as demais deveriam compor a competência dos Estados-membros. Todavia, invocando essa atribuição de competência, os Estados e o DF pretenderam instituir ICMS sobre a navegação aérea (com suporte em lei complementar prevendo essa hipótese de incidência). Ocorre, porém, que navegação aérea é serviço público, e, portanto, intributável por via de imposto.

Por amor à argumentação, é possível abstrair a natureza dos serviços de navegação aérea - que, inegavelmente, é serviço público, *ex vi constitutionis*, e, portanto, insusceptível de ser gravado com imposto - e admitir que sejam serviços tributáveis (o que implica vê-los como serviços prestados sob regime de direito privado), simples espécies do gênero "serviço de transporte".

Mas, ainda que assim se admita, também é de se concluir que nem todos os serviços de navegação aérea serão tributáveis pelo ICMS. É que, como discrimina a Constituição Federal, nem todas as espécies do gênero "serviços de transporte" foram incluídas no campo de competência atribuído ao DF e aos Estados.

A atribuição de competência, quanto aos serviços de transporte, limita-se àqueles prestados no âmbito interestadual e intermunicipal. Debalde será o esforço para encontrar respaldo constitucional à instituição de tributo, pelos Estados ou pelo Distrito Federal, sobre serviço de transporte estritamente municipal ou para os de âmbito internacional.

Dai por que a doutrina e a jurisprudência são firmes e unânimes no reconhecer a não-incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte estritamente municipal. E assim o reconhecem, precisamente, porque a Constituição não outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência para a criação de ICMS sobre serviços de transporte municipal, mas a conferiu, tão-só, para a instituição desse imposto quanto aos serviços de âmbito interestadual (aqueles cujo início se dá num Estado ou no DF e que têm fim em outro Estado, ou no DF) ou intermunicipal (os que têm início e fim em Municípios do mesmo Estado ou do DF).

Assim como os municipais, também estão fora da competência dos Estados e do DF os serviços de transporte internacional, pela singela razão de que os Estados e o DF só receberam competência para criar imposto sobre serviços de transporte de âmbito interestadual ou intermunicipal.

ISS, antes de concretizada a prestação de serviços, são inválidas, por descompassadas com o sistema. O aspecto temporal é condicionado ao perfazimento do critério material. Inexistente ou não exaurido o fato prestar serviço não é válida a eleição de qualquer átimo antecedente, como demarcador do aspecto temporal da hipótese de incidência.

Uma última advertência: não se há confundir o momento da conclusão com o momento do pagamento do preço do serviço. O ISS é devido pela prestação de serviço. Ocorrida esta, nasce a obrigação tributária, em que pese, por circunstâncias várias, o pagamento do preço do serviço venha a dar-se em momento posterior (ou até, eventualmente, não ocorrer). Prestado o serviço é devido o imposto. Mesmo que o valor contratado não venha a ser pago pelo tomador (usuário, encomendante), há a incidência do imposto.

Capítulo XIII - Aspecto Espacial

13.1. Considerações Iniciais

13.1.1. Os limites da lei complementar na evitação de conflitos

O que distingue a lei complementar da lei ordinária é, essencialmente, no plano material, a específica qualificação das matérias que lhe são próprias e, no plano formal, a solenidade especial de que depende sua válida produção.

No demais, devem ser instituídas e aplicadas do mesmo modo, com o mesmo respeito aos padrões constitucionais genéricos, condicionantes da validade de todas as leis. Submetem-se, por isso, idênticamente, aos comandos, princípios e regras, expressas ou implícitas, substanciais ou formais, dispostas na Constituição, sob pena de inconstitucionalidade.

Tal como a lei ordinária, a lei complementar só é válida se e quando, em forma e conteúdo, observa as exigências superiores do sistema. Não há nela, nenhuma qualidade ou virtude especial da qual pudesse retirar validade *per se*; isso seria aberrante num Estado constitucional como o brasileiro no qual, por definição, nenhum ato executivo, judiciário ou legislativo - salvo o processo de emenda constitucional - possui força para alterar a Constituição. Mesmo quando o conteúdo de especial competência da lei complementar (por exemplo, a de dispor sobre conflitos de competência tributária, art. 146, I) consagra certa margem de liberdade legislativa para versar tema fundamentalmente constitucional, ainda assim a disciplina instituída só será regular (e constitucional) se compatível com os vetores, os nortes, ou as indicações emergentes do Texto Supremo. Há, no caso, liberdade relativa ao legislador, no sentido de ser-lhe possível atuar nos desvãos duvidosos ou obscuros da Constituição, mas sempre sob a condição de realizar os princípios que a norma constitucional (obscura ou duvidosa) certamente afirma. Do contrário agirá inconstitucionalmente; e sua obra estará inexoravelmente perdida.

A lei complementar tem missão relevante, no caso do ISS. Isto porque para a repartição desse imposto concorre ao lado do critério material, o critério territorial. É que, perante o nosso Direito Positivo, existirão tantos impostos sobre serviços quantos forem os Municípios que o tiverem instituído, além do Distrito Federal.

Como a matéria é praticamente idêntica, a descrição destinada a juridicizar os fatos, a ser efetuada pelas várias leis municipais, além da do Distrito Federal, contemplará, salvo umas poucas especificidades, as diversas prestações de serviço. Conseqüentemente, só não ocorrerá pluralidade de incidência mercê da limitação imposta pela Constituição decorrente da atuação, também, do critério territorial, por força do qual o âmbito de eficácia da lei de cada Município (vale o mesmo para o Distrito Federal), embora aparentemente igual, é contido nos limites do território respectivo. Ou, nas palavras de Cléber Giardino,

"... sobre cada um dos fatores (serviços) ocorridos, uma só e única lei (das inúmeras existentes) incide e irradia efeitos; o critério de seleção (e re-

recíproca exclusão) constitucionalmente consagrado para tal fim é de consistência territorial - critério do *situs*, segundo Pontes de Miranda - implicando aplicação da lei vigente sobre a base física (território do Município) dentro do qual o fato jurígeno se dá.⁴⁶⁷

Tenha-se presente, pois, que, para atribuir competências aos Municípios (também aos Estados e ao Distrito Federal) subordina a Constituição, ao respeito, conjugado, assim do critério material como do critério territorial.

Dessa circunscrição decorre que as competências municipal, estadual e distrital só poderão ser validamente exercidas se observarem, concomitantemente, os limites decorrentes da matéria (prestação de serviço) ocorrida nos lindes dos territórios respectivos. Extrapoladas essas balizas, ocorrerá invasão de competência alheia.

A descrição, em lei, de o fato prestar serviços só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro delimitador do território do Município respectivo (ou do Distrito Federal).

Como os fatos tributários, sem exceção, só podem ocorrer no tempo e no espaço, soblevam as conseqüências do critério territorial e do âmbito de validade da lei respectiva. De um lado, tenha-se em conta a) as situações em que a lei qualificou o âmbito físico de sua incidência, distinguindo-as daquelas outras em que b) a lei foi omissa. No primeiro caso, (a) a irradiação dos efeitos dar-se-á nos estritos limites postos expressamente pela lei, ainda que abrangendo área inferior àquela que delimita o Município ou o Distrito Federal (suponha-se, por exemplo, que, em dado Município, a lei diga que o ISS só incide em relação aos serviços prestados nos limites da zona urbana). Diante da hipótese (b) a lei alcançará todo e qualquer serviço prestado no âmbito do território do Município (ou do Distrito Federal, se o caso).

De outra perspectiva, o local de ocorrência da prestação de serviço deve permitir se saiba qual a lei aplicável e que se identifique, também, qual o ente político-constitucional que, validamente, pode exigir o tributo.

13.1.2. Conflitos de competência entre Municípios

Criar tributo é atividade privativamente legislativa, já que consiste em descrever certos fatos como materialidade da hipótese de incidência de tributos, o que, no nosso sistema constitucional, se reserva à lei, exclusivamente.

Como toda outorga de competência envolve uma autorização e uma limitação, tem-se que, de um lado, a Constituição confere aos Municípios competência para exigir ISS relativamente a fatos ocorridos em qualquer lugar dentro de seus respectivos territórios; mas, de outro, proíbe-lhes a cobrança desse imposto fora desses limites. Ora, como o território nacional está integralmente segmentado em Estados e Distrito Federal e aqueles estão divididos em Municípios, o certo é que não há espaços que não pertençam a este ou àquele Município (ou

⁴⁶⁷ "ISS - Competência Municipal - o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406", separata da Resenha Tributária, *Excerto da Seção Imposto sobre a Renda* nº 32, 4º trim., São Paulo, 1984, p. 723.

ao Distrito Federal). Logo, nenhum Município (nem o Distrito Federal) pode, sob pena de invasão de competência alheia, pretender ISS sobre fatos ocorridos fora de seu território.

Não é incomum, portanto, que dois legisladores se entendam igualmente competentes para criar tributo tomando fatos de igual natureza. Nesse caso, há conflito de leis tributárias. É área de conflito aquela materialmente demarcada pela Constituição, onde razoavelmente este fato pode dar-se.

Conflito de competência legislativa é o choque decorrente de terem regulado determinada matéria, concomitantemente, dois legisladores.

Por razões variadas, que aqui não importa discutir, determinados serviços podem ser estritamente ligados a fatos tributáveis por outra pessoa política. Tal possibilidade, objetivamente reconhecida, é que qualifica o caso potencialmente como de conflito, assim como a área em que está inserto. Evidentemente, só cabe cogitar de conflito quando a distinção entre os fatos seja de difícil obtenção.

Nesses casos, o conflito surge pela superposição da materialidade da hipótese de incidência do tributo. Em outras palavras, o conflito estabelece-se porque duas esferas de governo se julgam competentes para criar tributo sobre a mesma matéria.

Salvo o núcleo essencial do conceito de serviço, constitucionalmente referido, toda a sua periferia apresenta pontos de contato com a materialidade de impostos de competência dos Estados, do DF e até mesmo da União, que se tangenciam.

Tal a evidência desta circunstância que o próprio texto constitucional, ao referir-se aos serviços tributáveis pelos Municípios, já exclui os eventualmente tributáveis pelos Estados ou DF, compreendidos no art. 155, II (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

Na verdade, nenhum outro imposto, no nosso sistema, oferece tantas faces a zonas cinzentas e áreas comuns.

O escopo deste tópico, todavia, é cuidar dos conflitos de competência não entre esferas de governo diversas (União/Estados/DF/Municípios) mas daqueles verificáveis entre entes tributantes aos quais foi outorgada a mesma competência. Ou seja, de ISS com ISS, exigível por dois ou mais Municípios.

Pela própria materialidade do ISS e em face da multiplicidade de Municípios, vê-se que, no quadro da nossa repartição de competências tributárias, estamos diante de área que, por excelência, é ensejadora de conflito.

Simple consideração superficial da atividade de prestação de serviços, na sua ontologia, já mostra a evidente e próxima possibilidade de atritos entre Municípios, a propósito da pretensão tributária concernente a esta matéria: é que há um sem-número de prestadores de serviços (pessoas físicas ou jurídicas) estabelecidos ou domiciliados em um Município, que prestam serviços em outro. Isto enseja a legítima questão: quem pode tributar tais prestações? O Município em que estas se dão ou aquele em que estabelecido ou domiciliado o prestador?

Eis aí uma nítida área de atrito, que pode ensejar conflitos de competência de leis tributárias municipais, cuja solução não pode ficar a cargo dos próprios

interessados, nem ser deixada ao sabor de soluções eventuais, episódicas e provavelmente variadas, a serem dadas pela jurisprudência. Este caso requer - parece bastante claro - a existência de normas preventivas de atrito, fixando critérios objetivos de evitação de conflitos, cuja idoneidade se pode aferir pela conformidade material com as exigências constitucionais pertinentes. Com a finalidade de dispor sobre tais conflitos, previu o texto constitucional a competência do Congresso Nacional para edição de leis complementares, veiculadores de normas gerais de Direito Tributário (art. 146, I).

Da meditação sobre este quadro e da consideração do tratamento constitucional dispensado à matéria, vê-se que a tributação dos serviços oferece larga margem a conflitos. Daí a preocupação do legislador constituinte com a lei complementar reguladora de conflitos, preocupação tão obsessiva, que resultou na demasia repetitiva de sua menção no próprio item III, do art. 156, quando ela era mais que dispensável, em razão de já existir o preceito geral do inciso I, do art. 146, que cobre naturalmente todas as hipóteses de conflito.⁴⁶⁸

Na verdade, tal é a multiplicidade de conflitos que podem ser suscitados pela tributação de serviços que o texto constitucional deixou explícita e reiterada a faculdade de o Congresso Nacional, por lei complementar, ditar regras obviadoras de tais atributos.⁴⁶⁹

Todavia, não pode a lei complementar veiculadora da norma geral de direito tributário pertinente ser arbitrária ou simplista. Para que se a reputa consentânea com a sistemática constitucional, deve ser criteriosa, equilibrando os interesses envolvidos. Esta lei pode atribuir a um ou outro Município envolvido a competência em certos casos, mas não pode essa lei complementar adotar soluções que se afastem dos princípios e cânones constitucionais.

Se lei complementar - editada a título de norma geral de direito tributário - dispuser de modo a ampliar a competência do Município, para tributar serviços, três coisas podem acontecer, acarretando conseqüências jurídicas diversas: a) invade área de competência do Estado; b) invade área de competência da União; c) invade área de competência de outro Município.

Em tais hipóteses, será inconstitucional a lei complementar. Se a Constituição é rígida e, com extrema rigidez, fixa as competências tributárias, discernindo as áreas exclusivas de atuação das pessoas políticas, por critério material objetivo, não pode a lei complementar diminuir, nem ampliar as competências. A legislação infraconstitucional não altera a Constituição.

Logo, quando a lei complementar pretenda atribuir ao Município a faculdade de tributar operações mercantis ou o transporte transmunicipal ou os serviços de comunicação - ainda quando editada a pretexto de evitar conflitos de competência - é inconstitucional. Do mesmo modo, é inoperante, por violatória das exigências da Lei Magna, quando intenta conceder ao Estado faculdade para

⁴⁶⁸ Souto Borges, *Lei Complementar Tributária*. 1ª ed., São Paulo, RT, 1975, p. 187.

⁴⁶⁹ Geraldo Ataliba, "Normas Gerais de Direito Tributário e Financeiro e Autonomia dos Estados e Municípios", *Revista de Direito Público* nº 10, São Paulo, out./dez. de 1969, pp. 45 e ss.

tributar serviços. Igualmente, afrontosa da Constituição atribui-se a certo Município o que a outro pertence.

13.1.3. Conflitos entre Municípios: novas observações

O ISS é tributo incidente sobre fatos, cuja natureza comporta desdobramentos que extravasam o âmbito do Município. Isto se dá porque, como averbou, em várias exposições, o saudoso Mestre Cléber Giardino, o ISS é repartido não apenas em função de um critério material mas também em razão de um critério territorial.

Aprofundemos essa questão. Um dos mais indelévels traços dos Estados federativos é, precisamente, o de possuírem os entes que integram o pacto competências materialmente concorrentes. É visível, pois, que se trata de questão de nível constitucional e que só nesse patamar pode ser tratada, explícita ou implicitamente.

A evitação da pluralidade de incidências se dá porque a Constituição, pelo prestígio de um critério territorial, circunscreve o perímetro da eficácia das leis ao território de cada um dos entes que receberam idêntica competência tributária. É o critério do *situs*, que consiste em limitar a irradiação da eficácia da lei ao território do ente considerado (Estado-membro, Distrito Federal, Município).

Quando se tem em mira a União, a questão da competência se exaure pelo exame do critério material. Todavia, diante de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, impõe-se agregar um segundo critério: o territorial. Tirante a União, as competências das pessoas político-constitucionais só podem ser validamente exercidas se a) versarem as matérias descritas na outorga de competência e, além disso, se b) forem aplicadas dentro dos limites dos seus respectivos territórios.

A Constituição, nessa questão, traçou limites definidos e definitivos: a descrição, em lei, das hipóteses de incidência dos tributos que foram conferidos à competência desses entes federados só encontra fundamento de validade nos precisos e estritos limites dos territórios dessas mesmas entidades. Fatos ocorridos além desses perímetros não podem ser, a nenhum pretexto, por ela alcançados.

Trata-se de barreira posta pela Constituição e, por isso, intransponível. A diretriz constitucional circunscreve, limita, restringe, o âmbito de competência de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, para a criação de tributos estaduais, distritais e municipais. Em se tratando de limite posto pela própria Constituição, tem que ser observado por toda a legislação infraconstitucional, seja ela complementar ou ordinária.

Da perspectiva negativa, essa baliza constitucional inibe a validade das leis do ente político-constitucional, além dos limites do seu território; inversamente, do ângulo positivo, afirma a exclusiva validade das normas jurídicas que editar, dentro do perímetro do seu território.

À minguia de exceção admitida pelo Excelso Texto, tem-se que a lei, complementar ou ordinária, que não observe esse limite territorial, será inconstitucional, seja por usurpação, seja por invasão de competência alheia.

Mercê dessa conjugação de critério material com critério territorial, Cléber Giardino, destacado cientista do Direito, com quem partilhamos um escritório de advocacia até a sua prematura morte, pôde, pioneiramente, afirmar não ser "juridicamente correta a afirmação de que, no sistema tributário brasileiro, haja o imposto sobre serviços ou um imposto sobre serviços", acrescentando que, pelo contrário, há tantos ISS "quantas forem as distintas leis ordinárias municipais que concretamente tenham exercido idêntica (em conteúdo) competência recebida do Texto Constitucional".⁴⁷⁰

Acolhendo a lição pioneira de Cleber Giardino, Roque Carrazza averba:

"Poucos, como o inesquecível Cléber Giardino, jurista dos mais sérios e capazes, cuja força criadora foi tão limitada no tempo, como profunda no traço, tiveram a argúcia de perceber que há, no Brasil, tantos impostos estaduais, municipais e distritais quantas são as pessoas políticas autorizadas pela Constituição Federal a instituí-los. É que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm competências impositivas materialmente concorrentes. Em razão disto, para evitar conflitos entre eles, nosso Estatuto Magno adotou, também, um critério territorial de repartição das competências impositivas."⁴⁷¹ "Este critério exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu."⁴⁷²

Se a lei municipal estabelece um compromisso entre um fato tributário e um determinado local (sempre no território municipal), é óbvio que o acontecimento do fato, fora do local legalmente designado (estabelecimento, lugar da prestação, sede da empresa, filial etc.), exclui o fato tributário. Enfim, se a lei municipal não for explícita a esse respeito - e nada exige que o seja, quanto ao ISS - as exigências do princípio da tipicidade far-se-ão sentir, com todo o peso de suas conseqüências.

Os conflitos intermunicipais são deflagrados em razão de peculiaridades do prestador ou da prestação de serviços. São conflitos entre lei de ISS do Município X e lei do ISS do Município Z (ou, ainda, de diversos outros Municípios), em razão da pretensão de mais de um deles de entender como "seu", determinado fato impositivo.

Por essas razões, é sumamente importante, no caso do ISS, a definição legal das circunstâncias de lugar, reputadas juridicamente relevantes, para efeitos de regular o surgimento das obrigações tributárias respectivas.

O aspecto espacial desse imposto comporta duas vertentes. Uma, genérica, que se confunde com o próprio âmbito de validade da lei o qual não pode ser ampliado por iniciativa do legislador municipal, embora possa ser reduzido. A

⁴⁷⁰ "ISS - Competência Municipal - o art. 12 do Decreto-lei 406", separata da Resenha Tributária, *Excerto da Seção Imposto sobre a Renda* n° 32, 4° trim., São Paulo, 1984, p. 723.

⁴⁷¹ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 12ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, pp. 408/409.

⁴⁷² Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 12ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, pp. 409/410.

segunda, específica, diz respeito ao compromisso que a lei estabelece entre o fato impositivo e uma determinada circunstância de lugar.

Em princípio, seria possível dizer que o ISS não envolve muitos problemas relativos ao aspecto espacial, dado que as leis do Município circunscrevem-se ao seu âmbito territorial, o qual, por sua vez, é dividido em distritos, desprovidos de capacidade de produção de normas jurídicas.

A única fonte primária do direito, nos seus limites geográficos, é a Câmara Municipal. Todavia, o ISS é de tal natureza que, eventualmente, comporta desdobramentos que extravasam o âmbito do Município. Por isso, não são raros os problemas de conflito de leis no espaço, com outros Municípios. Os conflitos mais freqüentes se dão com o Estado e a União. São conflitos de leis, cuja solução encontra critério na repartição de competências constitucionalmente estabelecidas. Mas isso não afasta existência de conflitos entre Municípios.

Embora seja correta a afirmação de que são freqüentes os conflitos (de lei no espaço) com outros Municípios, não é menos certa a asserção de que, por via de regra, a maioria dos casos envolve falsos conflitos, ditados pelo erro consistente na má identificação do átomo em que se considera ocorrido o fato tributário. Nestes casos, despontam aparentes conflitos de leis cuja solução é encontrável não no critério na repartição de competências tributárias constitucionalmente estabelecida, mas na correta determinação do momento em que ocorre o fato, possibilitando precisar o lugar (Município) em que é devido.

À primeira vista, pode parecer contraditório admitir a freqüência de conflitos (falsos ou não) entre Municípios com o dizer que estes são entidades juridicamente simples e que as suas leis se circunscrevem ao seu âmbito territorial. Essa perplexidade fica mais visível quando se tem presente a norma veiculada pelo art. 12, do Decreto-lei 406/68, pois, esse dispositivo, a pretexto de regular conflitos de competência, parece ter criado regra esdrúxula, de duvidoso apoio constitucional. Com isso, ao invés de eliminar conflitos, instaurou sua ampliação. Nesse aspecto, a Lei Complementar 116/2003 ampliou o caos já imperante.

Efetivamente, se o aspecto espacial da hipótese de incidência é implicitamente extraível do Texto Constitucional e se o arquétipo é a prestação de serviço, aquele critério só pode ser reduzido ao local onde se efetua a prestação.

Pressões dos Municípios mais fortes, do ponto de vista econômico, levaram, contudo, à edição da regra veiculada pela letra a, do art. 12, do Decreto-lei 406/68, consoante a qual se considerada local da prestação "o do estabelecimento prestador" e, já agora, a esdrúxula regra prevista no art. 3º, seus incisos e parágrafos, da Lei Complementar 116/2003.

Esse comando - mesmo se deixarmos de parte eventual incompatibilidade com a Constituição - ao invés de dissipar, ampliou a nebulosidade, enevoando questão aparentemente simples, criando um imenso fosso repleto de equívocos. Em razão dessas perplexidades, vários Municípios têm se aproveitado para, sem qualquer critério jurídico, com apetite pantagruélico, por prato e talher em todas as mesas (para usar a ilustração de Baleeiro, a propósito da voracidade fiscal). De feito, a partir dessa famigerada regra, em todo e qualquer fato, por mais

comezinho e irrelevante que possa parecer, passaram os Municípios a “ver um estabelecimento prestador”. Expressão mágica, estabelecimento prestador assumiu a condição de um líquido qualquer, que toma as mais várias formas, ao sabor dos recipientes em que se o depositam.

Mais que isso. Mesmo nos Municípios em que a pressão dos submetidos exigiu a normatização do conceito ou a listagem de caracteres indicativos da presença de “estabelecimento prestador”, os Fiscos municipais - embora devam ater-se à rígida aplicação da lei - fazem, com frequência, vistas grossas e ouvidos moucos, distanciam-se (*rectius*, descumprem), dos conceitos e caracteres que a sua própria lei formulou e à semelhança de um enorme polvo, lançam seus tentáculos em todas as direções (embora sem a languidez da figura usada em Casa de Pensão, por Aloísio Azevedo). O critério dos Fiscos, longe de ater-se à lei, pauta-se por análises meramente econômicas. Os locais são ou não estabelecimentos prestadores, consoante possam ou não representar incremento da arrecadação municipal.

Impõe-se, pois, a urgente reposição do único critério que parece prestigiar-se pela Constituição, qual seja, o de que local da prestação é o do Município onde se conclui, onde se consuma o fato tributário, é dizer, onde se produzirem os resultados da prestação do serviço. Se o fato tributável só ocorre no momento da consumação do serviço, ou seja, no átimo da produção dos efeitos que lhe são próprios, parece ser necessário concluir que o Município competente seja o do lugar onde forem eles produzidos, executados, consumados. É fazer prevalecer só a única regra, sem contemplar exceção: deve-se o ISS no lugar onde se efetuar a prestação.

Calham bem a propósito as jurídicas ponderações de Roque Carrazza, no sentido de que é forçoso “... convir que um dos casos em que o art. 12, do Decreto-lei 406/68 não merece guarida é aquele (muito reiterado) em que serviços de qualquer natureza são prestados num Município, estando a sede do estabelecimento prestador noutra Município. Melhor escandindo a idéia, para aplinar, de lés a lés, possíveis dúvidas, se serviços de limpeza em geral (apenas para exemplificar) são prestados num determinado Município, é lá, por reclamos constitucionais, que o tributo em questão pode ser exigido. Nenhuma lei complementar (ou ato normativo com força de lei complementar) pode retirar deste Município, o que a Constituição incondicionalmente lhe deu.”⁴⁷³

Inadmissível, da perspectiva do aspecto espacial, qualquer tentativa de tributar tendo por critérios a forma de atuar das pessoas, ou a maneira pela qual se organizam as empresas. É vedado, pois, atribuir relevância ao lugar onde são emitidos os documentos fiscais, se os serviços foram noutros prestados, ou ao local onde está centralizada a contabilidade ou são escriturados certos livros contábeis. Não se pode, outrossim, tomar em consideração o lugar do recolhimento de outros tributos bem assim o local de onde o prestador satisfaz as suas despesas, ou aquele ao qual remete as suas receitas.

⁴⁷³ “Breves Considerações sobre o art. 12, do Dec.-lei 406/68”, *Suplemento Tributário da LTR* nº 135, p. 79.

De fato, o legislador ordinário, assim também o aplicador da lei, há de perquirir apenas onde se completou, isto é, onde os serviços foram concluídos, exauridos, ultimados. Para fazê-lo, no entanto, não pode prescindir de determinar, com precisão, quando o fato impositivo ocorreu. Sabendo quando se consumou, poderá reconhecer o sujeito ativo da obrigação tributária (determinar onde se fez).

13.2. A Tese da Prevalência do Estabelecimento Prestador

13.2.1. Noção de estabelecimento

O exame do tema estabelecimento prestador - locução constante art. 3º, da Lei Complementar 116/2003 - pressupõe ligeiríssima passagem sobre o que se deve entender por estabelecimento.

É cediço e incontroverso que estabelecimento é unidade econômica. Enquanto a empresa é a atividade organizadora, produtora de bens ou da prestação de serviços, o estabelecimento é o promotor das ações ou movimentos da empresa. Estabelecimento não é a empresa: é seu órgão, o promotor das suas ações ou movimentos.

Estabelecimento é o complexo de meios idôneos, materiais ou imateriais, pelos quais o prestador do serviço explora determinada atividade ou, na lição de Carvalho de Mendonça, “o organismo econômico aparelhado para o exercício desta”.⁴⁷⁴

Por isso, Pierre Broallier⁴⁷⁵ ressalta que não deixam de ser estabelecimentos quaisquer unidades econômicas, quer sejam sucursais ou agências, pelo fato de ser maior ou menor a extensão dos poderes do diretor ou do administrador, sejam supridos ou autorizados pela sucursal, no caso de agência, ou da matriz, no caso de sucursais. A diferença - diz - é sutil. De grau e não de natureza.

Gaetano Scarpello⁴⁷⁶ distingue o estabelecimento principal (sede ou matriz) dos demais (filiais, sucursais, agências) em razão de uma única nota distintiva inconfundível: a de operarem estes, em relação ao principal, sempre subordinadamente “recebendo ordens e diretrizes”.

A representação, com poderes gerais, amplos, só existe nas matrizes ou sedes. Exatamente o traço tipificador das filiais, agências, sucursais, é o de terem poderes parciais de representação. Todavia, para configurarem estabelecimento, basta o tenham. O grau, a intensidade, são irrelevantes.

13.2.2. Noção de estabelecimento prestador

O art. 4º da Lei Complementar 116/2003 estabelece que:

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente

⁴⁷⁴ *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. V, 6ª ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1959, p. 15.

⁴⁷⁵ *Les Succursales des Etablissements Industriels et Commerciaux*, Lion, Imprimerie Express, 1926, pp. 11 e 15.

⁴⁷⁶ *Nuovo Digesto Italiano*, vol. XII, parte primeira, Turim, 1940, p. 1.188.

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.”

Esse artigo pouco acrescenta ao objetivo de encontrar um conceito preciso de estabelecimento prestador.

Estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação de serviços. O porte do estabelecimento, o modo pelo qual se desenvolve a prestação, a dimensão dos poderes administrativos, a existência de subordinação a outro de maior relevo, fatores irrelevantes para caracterizar um estabelecimento, também o são para a tipificação de estabelecimento prestador. Em outras palavras, configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se se trata de matriz, ou sede, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie).

O Professor paranaense, Heron Arzua, grande conhecedor do ISS, consignava advertência no sentido de só deve ser visto como estabelecimento prestador o lugar em que “tenha havido o exercício das atividades causadoras da obrigação de pagar imposto”, não sendo suficiente a existência de um simples local.⁴⁷⁷

Para o Mestre baiano e Professor livre docente da Faculdade de Direito da USP, Edvaldo Brito, sobreleva saber “onde está o estabelecimento prestador dos serviços, pois onde ele existe, aí paga o ISS”.⁴⁷⁸

Estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (*facere*) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços.

13.2.3. O art. 3º, da Lei Complementar 116/2003

A Lei Complementar 116/2003, visando dispor sobre conflitos de competência entre Municípios, fixou, em seu art. 3º:

“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:

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;

⁴⁷⁷ “Noção de Estabelecimento”, *Suplemento Tributário da LTR* nº 15, p. 93, São Paulo, 1976, p. 12.

⁴⁷⁸ Parecer “ISS - Domicílio Fiscal”, *Legislação e Jurisprudência Fiscal*, Salvador, jan. de 1974, p. 99.

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, sementeira, 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 17.06 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, acroporto, ferroporto, 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 condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhados 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."

A análise relativa à evitação de conflito de competência entre Municípios pressupõe discernir o que seja estabelecimento prestador.

Obviamente, problemas não se põem quando o serviço é executado em um único Município. Os conflitos surgem quando a prestação dos serviços envolve, ou pode envolver, mais de um Município. Aliás, se tanto as atividades-meio como o serviço-fim fossem sempre desenvolvidos em um único Município tanto faria dizer que o lugar em que o imposto é devido é o do estabelecimento prestador, como afirmar que é devido no local da prestação.

Examinando estes casos, a doutrina (em sua maioria) e a jurisprudência predominante caminharam no sentido de ser devido o ISS no Município em que localizado o estabelecimento prestador, a despeito de os serviços serem executados em Municípios dele diversos.

É respeitável essa posição porque como a lei se presume constitucional, é imperioso que o intérprete se esforce por compatibilizá-la com os preceitos superiores contidos na Carta Magna. Tal esforço, todavia, no caso do art. 3º, da Lei Complementar 116/2003, parece revelar-se impossível, porque: a) ou se considera como local o do estabelecimento prestador (ou, na sua falta, o do domicílio do prestador) e, nesse caso, afronta-se o princípio da territorialidade das leis tributárias ou b) afirma-se que se está diante de regra que, apesar de remeter ao estabelecimento prestador, deve ser entendida como o local em que o serviço é prestado. Só que, nesta hipótese, estar-se-á, parece, a emendar a lei, a interpretá-la em total descompasso com o seu teor.

Há muito tempo, minoritariamente, mas com o aval de Geraldo Ataliba, vimos defendendo que o ISS, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, só pode ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, pensamos que o art. 3º, da Lei Complementar 116/2003 é inconstitucional, por invasão de área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Com efeito, a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário repudia, que serviços prestados no Município "A" pos-

sam ser tributados pelo Município "B", apenas por estar neste último o "estabelecimento prestador".

Admissão da espécie parece atribuir à lei municipal eficácia extraterritorial, é dizer, supor que a lei de um Município possa ser eficaz em outro, afastando a competência deste, no qual foram prestados os serviços.

Veja-se, pois, que tirante os incisos I e II do art. 3º, relacionados com atividades que se processam por meio de cessão de direitos - que, como visto, não podem ser submetidas à tributação por meio de ISS - até o inciso XIX, cuja prestação consiste nos serviços de transporte de natureza municipal, os demais incisos não trarão problemas, tendo em vista que o ISS incide no local da prestação, que é, segundo pensamos, exigência da Constituição.

Com relação ao inciso XX, que corresponde àquelas atividades de fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço, tem-se que - ao considerar o imposto devido no local do estabelecimento prestador - encerra eventual contradição, porquanto não se pode confundir o local de atuação da empresa (local da prestação dos serviços) em que se dedica ao fornecimento de mão-de-obra, com o local em que o trabalhador exercerá o seu mister. Da mesma forma, o item XXI cuja prestação de serviço está relacionada com planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres. Deveras, nem sempre o local da feira, exposição, congresso, corresponde ao local em que se dá a prestação desses serviços.

Especialmente quanto ao cabimento do ISS nos serviços executados em áreas marítimas, tem-se questão curiosa. Estabelece essa Lei Complementar que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01 (cf. § 3º, do art. 3º) da lista anexa. Como se vê, pretende atribuir ISS ao Município onde esteja o estabelecimento prestador, e não no local da prestação que, conforme vimos defendendo, só pode ser aí exigido. De outra parte, ao excetuar dessa regra os serviços descritos no subitem 20.01, está a considerar devido o ISS no Município cujo local se deu a prestação desses serviços. Ora, se os serviços foram executados em áreas marítimas, esse local não integra nenhum Município, não sendo exigível, portanto, imposto algum. Aliás, é surpreendente que tenha o legislador complementar se utilizado da cláusula "excetuado os serviços descritos no subitem 20.01". De fato, disse que o ISS considera-se devido no local do estabelecimento prestador, mas a exceção é tão abrangente que nada deixa à regra. Todos os serviços excetuados descritos nesse subitem - "serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, reboque escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres" - comportam a regra. Com efeito, ao assim estabelecer, acaba pondo ao largo da tributação todos aqueles serviços executados em áreas marítimas. Tem-se aí esdrúxulo caso

de atribuição com a direita (contra a Constituição Federal) e a retirada com a esquerda (agora já com a abono constitucional).

13.2.4. O local do estabelecimento prestador

O ISS, em havendo efetiva prestação onerosa de serviços, dependerá, para a incidência, da apuração do local de sua prestação. O imposto é devido no lugar (Município) em que a atividade (*facere*) for concretizada, ultimada, concluída.

Para os que defendem a tese da prevalência do local do estabelecimento prestador, a concretização dos serviços ocorrerá no Município em que se localiza o estabelecimento da empresa incumbido de prestar o serviço.

Para nós, todavia, só prevalecerá se o estabelecimento escolhido pela empresa (dentre tantos que eventualmente possua) realizar, desenvolver e ultimar os atos materiais, providências e medidas necessárias à prestação dos serviços. Ter-se-á caracterizado, nesse local, o "estabelecimento prestador" dos serviços contratados.

Em assim sendo, restará indubitoso que esse "fazer" completar-se-á apenas nesse dado estabelecimento, para tanto, designado (ou mesmo adrede criado). Conseqüentemente, o fato prestar serviços somente terá ocorrência no Município onde ultimado e perfeito, nos termos avençados.

É despidendo se esse estabelecimento é a matriz, ou uma filial, sucursal, ou agência. O que é relevante é que nele sejam materialmente realizadas, ultimadas, concluídas as atuações que consubstanciam o serviço.

13.2.5. Requisitos para a configuração do estabelecimento prestador

Diante da dificuldade de definir estabelecimento prestador, a maioria dos Municípios, nas leis instituidoras de ISS, tem preferido listar uma série de indicadores que, conjugadamente, de modo parcial ou total, caracterizariam a existência de um "estabelecimento prestador".

Em regra, os elementos indicados são:

- a) manutenção, nesse lugar, de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- b) existência de estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas;
- c) ter havido, ali, inscrição na Prefeitura do Município e nos órgãos previdenciários;
- d) informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos;
- e) divulgação do endereço desse lugar em impressos, formulários, correspondência, ou contas de telefone, de energia elétrica, de água, ou gás, em nome do prestador.

Disso se pode concluir que, se esses elementos estiverem presentes no estabelecimento considerado, é razoável supor que este, em tese, estará qualificado para ser o "estabelecimento prestador" dos serviços.

Lembre-se, porém, que se trata de mera qualificação, de simples potencialidade de vir a ser o estabelecimento prestador. Esses indicadores, em que pese relevantes, não atestam (não podem atestar) que foi nesse local que os serviços foram prestados; no máximo, evidenciam que dito local - por reunir os traços característicos de um estabelecimento prestador - é, em tese, identificável como o local em que os serviços foram prestados.

13.3. Local da Prestação dos Serviços

13.3.1. Cautelas necessárias

Uma primeira advertência: para que, de um lado, não se criem falsos problemas e, de outro, não se dê equivocada ênfase a tarefas que não são serviços, é de mister reavivar a noção - antes minudenciada - de que o ISS não incide nem sobre atividade-meio, nem sobre atividades precedentes à prestação, como as de natureza informativa, publicística, promocional e outras visando à captação de clientela.

Por exemplo, nenhum serviço presta o alfaiate ao divulgar o seu mister, em Municípios diversos daquele em que desenvolve o seu ofício. Com efeito, não prestará nenhum serviço se, em Município diverso do seu, distribuir folhetos com fotos do seu trabalho, prospectos relativos ao seu labor, "slides" dos ternos que confeccionou, vídeos das roupas que talhou. Também não terá prestado nenhum serviço ao exibir vestuário que coseu ou fotos de suas últimas confecções. Serviço não haverá se, ademais, cadastrar eventuais candidatos a usar seus serviços de alfaiate, se informar os critérios de pagamento, parcelamento, forma de cobrança e outros dados pertinentes. Se, no futuro, como resultado dessa maciça divulgação (publicidade, ficha de cadastro, informações financeiras etc.), vierem clientes apenas pessoas domiciliadas em outros Municípios, diferentes daquele em que avia as suas roupas, nem por isso se poderá concluir que o ISS será devido nos Municípios em que localizados seus clientes (usuários, tomadores, utentes do serviço). Os serviços de alfaiate prosseguirão sempre e só devidos no Município em que prestados, ou seja, naquele em que o alfaiate está domiciliado ou estabelecido.

13.3.2. A definição do "quando" para que se saiba "onde"

Dizer em que local (Município) é devido o ISS, pressupõe tenha-se por firme a convicção do momento em que ocorreu o fato tributário. É só com a definição do momento de ocorrência do fato que se pode, com segurança, dizer onde é devido esse imposto.

Relativamente ao aspecto temporal, a lei tributária deve trazer a indicação, explícita ou implícita, das circunstâncias de tempo importantes para a configuração dos fatos imponíveis. No caso do ISS, considera-se ocorrido o fato tributário no momento em que se perfaz a prestação do serviço.

Ao versar o aspecto temporal da hipótese de incidência, vimos que o legislador não é livre para dispor sobre o momento em que se considera ocorrido o fato tributável. Só pode fazê-lo com respeito à total concretização do critério

material "prestação de serviço". Não pode a lei - pena de invalidade - dizer que o ISS é devido em momento anterior à conclusão do serviço. Só quando consumada a prestação é que pode ser devido o ISS.

O legislador da Lei Complementar 116/2003, à esse respeito, vacilou ao estabelecer no art. 1º, § 1º, que:

"§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País."

Vejamos. Tem-se, aqui, contempladas duas distintas situações. A primeira, constante da parte inicial desse dispositivo, pretende cabível exigir ISS sobre serviços prestados no exterior; a segunda, consubstanciada na parte final prevê a incidência de ISS relativamente a serviço cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Estamos convencidos de que, relativamente à primeira parte, tem-se previsão inconstitucional. Serviços prestados no exterior do País não podem ser aqui devidos. Esse imposto incide no local da prestação e, no caso, essa concretização ocorre fora dos lindes nacionais.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, com o costumeiro, que:

"A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre serviços descrito na lista anexa do Decreto-lei 834/69, prestados nos limites do município, excepcionalmente em outros municípios brasileiros."⁴⁷⁹

Tem razão, assim, o atilado estudioso das questões jurídicas, Aroldo Gomes de Mattos, quando afirma:

"A expressão proveniente 'do exterior do País', diferentemente da utilizada no ICMS - 'no exterior' - parece, à primeira vista, conter uma redundância. Mas não. Tudo indica que é uma tentativa para frustrar as prestações de serviços importados da Zona Franca de Manaus, que goza de incentivos fiscais outorgados pelo ADCT à CF/88 nas áreas de importação e exportação."⁴⁸⁰

Ademais disso, convém lembrar que o lugar do contrato *não* tem maior relevo, para determinação do local de incidência do Imposto, *nem* cabe adotar, para tanto, o "critério" do local onde estabelecido o tomador (usuário ou encomendante) dos serviços.

Essas premissas são indispensáveis à análise dos casos concretos, à luz das noções jurídicas expostas, demonstrativas de que - para discernir o local onde se considera prestado o serviço e, por conseguinte, a qual Município é devido ISS - não cabe considerar 1) o local onde celebrado o contrato 2) nem o local onde estabelecido o tomador, sendo relevante, por outro lado, 3) o local onde os

⁴⁷⁹ REsp 26.827-SP, da Primeira Turma, rel. Min. Garcia Vieira, decisão unânime, DJ 16.12.92.

⁴⁸⁰ "O Novo Regramento do ISS Efetuado pela LC 116/03", *O ISS e a LC 116*, São Paulo, Dialética, 2003, p. 25.

serviços são prestados, realizados, ultimados e 4) onde se situa o estabelecimento prestador.

13.3.3. Circunstâncias irrelevantes

13.3.3.1. Local onde são celebrados os contratos

O local de incidência do ISS não se define pelo lugar em que são celebrados os contratos, pois, como visto, esse imposto não incide sobre contratos, mas sobre fatos objeto de contratos. A materialidade desses fatos é que deve ser desvendada, não seu revestimento jurídico.

A mera contratação não materializa o fato "prestar serviços"; é mera previsão de fato que pode concretizar-se ou não. A só potencialidade da prestação de serviços não equivale à materialidade do fato prestar serviço tributável pelo ISS.

Advirta-se, porém: uma vez efetivamente prestados os serviços previstos no contrato, será ele (o contrato) elemento importante, seja para melhor permitir a identificação de sua espécie, seja para a determinação do local (Município) em que se deu a prestação.

Essa evidência é reconhecida pela nossa melhor doutrina,⁴⁸¹ e reafirmada pelos nossos Tribunais:

"O imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza somente incide quando da efetiva prestação das atividades constantes da lista anexa ao Decreto-lei Federal 406/68, com a redação do Decreto-lei 834/69, aludida no art. 8º. Isto significa que, ao ser cumprida a obrigação de fazer consistente no serviço tributável, ocorre a impenibilidade. Nos assim denominados contratos de manutenção que a apelada celebra com sua clientela, tem-se ali alojada, em realidade, singular promessa de obrigação de fazer, condicionado o implemento, desse 'facere' a evento futuro e incerto, que até mesmo pode inoerir. Em consequência, a simples assinatura da avença que põe na disponibilidade do contratante aderente o futuro e potencial atendimento (apenas na hipótese de quebra de eletrodoméstico), não se confunde com a efetiva prestação do serviço respectivo. Até aí não houve qualquer fruição de utilidade pelo referido contratante."⁴⁸²

13.3.3.2. Irrelevância do lugar onde são emitidos, escriturados ou contabilizados os documentos fiscais

É irrelevante, reitera-se, o local onde está a direção da empresa ou onde a contabilidade é centralizada. Também é irrelevante o lugar onde sejam emitidos os documentos fiscais, o lugar da remessa ou do recebimento de numerário.

⁴⁸¹ V.g., Cléber Giardino, *ISS - Competência Municipal - O artigo 12 do Decreto-Lei nº 406*, 32ª ed., 4º trim., São Paulo, Resenha Tributária, 1984, p. 726.

⁴⁸² AC 380.230, 1º TACSP, 3ª Câm., rel. Juiz Ricardo Credie, j. 9.11.87, Apte.: Prefeitura do Município de São Paulo; Apda.: Susa S/A, JTACSP 111/96.

A nossa mais Alta Corte já decidiu que: "A forma ou modalidade de atuação da empresa, por conveniência de sua organização, por si só não pode afastar a competência tributária do Município, desde que caracterizada a ocorrência do fato gerador." E concluiu ressaltando que "não é de aceitar, portanto, que a atividade seja exercida num certo Município, simplesmente porque lá está o centro de direção e lá a sua contabilidade".⁴⁸³

13.3.4. Local do usuário (tomador) do serviço

O local onde estabelecido o usuário do serviço também não tem nenhum relevo, para discernir o local da prestação, do mesmo modo que não se pode tomar, como critério de discernimento, o lugar onde são exercidas algumas atividades que podem ser úteis ou importantes para a prestação dos serviços, mas que, por si sós, não a consomem.

Ilustre-se essa afirmação com um exemplo. Suponha-se que uma escola de informática faça divulgação de sua existência e proposta de ensino, em Municípios diversos daquele em que estabelecida, distribuindo folhetos, prospectos etc., ilustrativos do seu trabalho, ou cadastrando eventuais interessados. Se vier a ter por alunos apenas pessoas domiciliadas em outros Municípios - diferentes daquele em que promove os cursos -, nem por isso se poderá concluir que o ISS será devido nesses Municípios em que domiciliados seus estudantes (ou, generalizando para outros tipos de prestadores de serviços, o ISS não será devido em outros Municípios nos quais se localizem os clientes, usuários, tomadores, utentes do serviço).

O ISS sobre serviços de ensino será, sempre e só, devido no Município em que prestado, ou seja, naquele em que a escola esteja domiciliada ou estabelecida, dispondo dos meios necessários à efetivação do seu mister.

Para não incorrer em erro na definição do local em que é devido o ISS, é preciso, portanto, ter bem presente não apenas o local do estabelecimento (enquanto conjunto de meios necessários à realização dos serviços), mas a distinção entre atividade-meio e atividade-fim, pois só o perfazimento desta última é que constitui serviço tributável.

Em suma, vê-se ser - como explicita Luciano Amaro, em suas lições de Mestre, sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS - "... importante a definição desse aspecto, pois a mesma situação material no lugar 'A' pode ser fato gerador e não sê-lo no lugar 'B', ou porque esse lugar esteja fora do âmbito espacial de aplicação da lei ou porque nele vigore uma isenção regional. É necessária, ainda, a análise do aspecto espacial para efeito da solução de possíveis conflitos de normas; a prestação de serviços, por exemplo, conforme se situe no município 'A' ou 'B', estará sujeita à lei de um ou de outro desses municípios."⁴⁸⁴

⁴⁸³ RE 92.883-9 - 1ª Turma - rel. Min. Rafael Mayer.

⁴⁸⁴ *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998, pp. 250/251.

Há quem entenda que o critério para definir o local em que o serviço é prestado é o de verificar onde se localiza o usuário do serviço. Seria nesse local que se concretiza a utilidade da qual é beneficiário o tomador. Mas o exemplo anterior evidencia o erro em considerar, como regra, o Município em que se localiza o tomador do serviço, como o local em que este foi prestado.

Vale o mesmo raciocínio para várias atividades relativas a cartões de crédito. Será absurdo pretender que algum ISS é devido a certo Município pela mera circunstância de nele estar localizado o adquirente (titular) de cartão. Para não alongar a análise, basta considerar que o titular do cartão pode não o utilizar nunca no Município em que domiciliado ou estabelecido e nem mesmo no país.

Por conseguinte, extrema cautela deve haver na caracterização do local (Município) em que os serviços são prestados.

Os que reputam adequado o critério da localização do tomador, para definir onde os serviços são prestados, não têm meditado sobre os equívocos a que pode conduzir a generalização desse método distintivo. Basta referir que esse entendimento já levou à afirmação de que diante de um serviço de diversão em que o público está em local (Município) diverso daquele em que se situa o cantor, o ISS seria devido ao Município em que estivesse o público e não naquele em que localizado o prestador do serviço.

Não nos parece que essa visão seja correta. O fato de, às vezes, coincidir o local da prestação com o local em que está o usuário, não significa que se deva aceitar, genericamente, que o ISS seja devido no local do tomador do serviço.

Para evidenciar o erro dessa conclusão, é bastante usar o próprio exemplo antes referido para apoiar a tese. Note-se que a prestação de diversão pública dar-se-á, efetiva e inexoravelmente, bastando que o cantor cante, sob remuneração, em local público.

Se a platéia é grande, se o público é pequeno, ou se até não há público, o cantor terá prestado o serviço, sujeito ao ISS, no local em que estiver cantando, independentemente de onde estiverem os assistentes. É que, sem a presença de público pode haver serviço, mas este não existe sem o cantor. O público - que comprou ingressos - pode não comparecer ao evento, pelas mais diversas razões. Presente o cantor, desenvolverá seus serviços, independentemente da presença de qualquer público. Ora, se à míngua de cantor não se pode falar em serviço, mas se pode cogitar de sua existência sem o público, já se vê que falta suporte à afirmação de que o ISS é devido onde está o público usuário.

Como visto, considerar que a prestação ocorre onde estiver o tomador do serviço, pode conduzir a insuperáveis equívocos.

Tome-se outro exemplo: provedores de informação prestam serviços nos locais em que estabelecidos, nada obstante, como sabido, seus usuários (tomadores de serviços) estejam disseminados por todo o País.

Veja-se também o que ocorre com os serviços de advocacia. Não é incomum que o advogado, estabelecido no Município "A", deva ingressar com petição, no Município "B", relativa ao cliente domiciliado ou estabelecido no Município "C".

Não temos dúvidas em afirmar que, nesse caso, o ISS é devido ao Município "A", porque é ali que o serviço é prestado, independentemente de onde estiver o fórum ou tribunal, em que se protocolou a petição ou o domicílio ou estabelecimento do tomador.

Similarmente, cogite-se de arquiteto que desenvolve complexo e demorado projeto, em seu escritório, no Município "A", mas deve entregá-lo no protocolo do Município "B", onde se realiza a licitação para a escolha da melhor concepção arquitetônica (considerando preço e funcionalidade). Parece ser descabido afirmar que o ISS é devido no Município "B", só porque lá está o tomador do serviços.

Decisões judiciais há que, para determinar o lugar em que é devido o ISS, conjugam o local da prestação com a existência, nele, de estabelecimento prestador. Com efeito, é o que se depreende de julgado em que se afirma que o ISS "é sempre devido ao Município do local de sua prestação, desde que realizado por estabelecimento aí mantido".⁴⁸⁵

Alguns esforçam-se para justificar a prevalência do critério "estabelecimento prestador" abordando os serviços de mapeamento, em que se fotografa o solo envolvendo vários Municípios. Nesse caso, o serviço seria prestado em todos eles. A execução desses serviços, indivisíveis, teria sua prestação distribuída em várias etapas, abrangendo mais de um Município.

Pensamos diferentemente. Para nós, essas etapas, necessárias e precedentes ao objeto contratado (aerofotogrametria), não configuram prestação de serviços, mas simples atividades-meio necessárias àquele fim. Basta ter presente que, mesmo se terminado o vôo, não houver a chamada restituição em planta e concluído o serviço de aerofotogrametria, nenhum serviço terá sido realizado, porque não houve o adimplemento da obrigação.

Logo, não há falar de nenhuma prestação de serviço nesses Municípios. Esta só se dará, só se concretizará, no Município em que estabelecido o prestador (o Município no qual se der a últimação dos trabalhos e a chamada restituição em planta), pela singela circunstância de que é só ali que os serviços podem ser considerados prestados.

13.4. Local da Prestação dos Serviços: Jurisprudência

13.4.1. Vacilação

Nessa matéria, as decisões judiciais, na esteira da doutrina,⁴⁸⁶ vinham perfilhando duas distintas correntes: a primeira defendendo que o ISS é sempre devido no lugar (Município) em que os serviços forem prestados. É dizer, não reconhecendo validade ao art. 12, *a*, do Decreto-lei 406/68, salvo nos casos em que coincidem o 1) local onde é prestado o serviço e o 2) do estabelecimento pres-

⁴⁸⁵ Cf. Ap. Cíveis 230.895, 231.935, 245.477 e 273.166.

⁴⁸⁶ Assim defendem, p. ex., Cléber Giardino, "ISS - Competência Municipal - o art. 12 do Decreto-lei 406", separata da Resenha Tributária, *Excerto da Seção Imposto sobre a Renda* n° 32, 4° trim., São Paulo, 1984, p. 734; e Marçal Justen, *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, vol. 10, São Paulo, RT, 1985, p. 147.

tador. A segunda concluindo que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador, a teor do art. 12, *a*, do Decreto-lei 406/68 (hoje, art. 3° da Lei Complementar 116/2003, com as exceções dos respectivos incisos).⁴⁸⁷ O marco delimitador do Município competente para exigir o imposto seria a identificação do "estabelecimento prestador". Vale dizer, seria preciso determinar onde se situaria o estabelecimento no qual se dá o "fazer" em que consiste a prestação do serviço considerada.

Essa corrente subdivide-se a) na que afirma a não-aplicação ao caso do princípio da territorialidade das leis e b) na que alega que esse princípio foi legitimamente desconstruído pela lei de natureza complementar.

Parece certa a existência de equívoco em ambas as posições, porque a) não vemos como se possa afastar a aplicação de um princípio, ou como b) considerar válida norma infraconstitucional incompatível com diretriz constitucional.

O Poder Judiciário tem consagrado ora a corrente do estabelecimento prestador, ora a do local da prestação. Exemplo de prestígio do estabelecimento prestador, para definir o lugar em que é devido o ISS, encontramos nos julgados seguintes:

"ISS - Administração Financeira e Serviços de Carreto para Remoção de Entulho - Natureza Jurídica; Competência - DL n° 406/68. Tributário - ISS - Administração financeira e serviços de carreto para remoção de entulhos de obra em construção no Município de São Vicente - Serviços que não são auxiliares ou complementares da construção civil - Competência tributária do Município de Santos, sede do estabelecimento prestador do serviço - Decreto-lei n° 406/68, art. 12, *a* - Ação anulatória de débito fiscal improcedente - Apelação improvida - Agravo retido não conhecido, por intempestivo." (Ac. Un. da 12ª C Especial de julho/95 do 1º TACSP - AC 549-748-3 - Rel. Juiz Matheus Fontes - j. 7.8.95 - Apte.: Arena Construtora S/A; Apda.: Prefeitura Municipal de Santos - *DJ SP* 1 22.8.95, p. 87 - ementa oficial).⁴⁸⁸

"ISS - Administração de consórcios - Local de Prestação do Serviço; Receitas Futuras - Potencialidade - Ilegalidade. Tributo Municipal. ISS. Auto de infração. Administradora de consórcios. Local de prestação do serviço. Taxa de administração lançada em conta de resultados futuros. Escrituração contábil refeita após a lavratura do auto de infração. Perito. Suspeição levantada em sede recursal. Preclusão. Honorários de advogado e de Assistente Técnico. 1. Em conformidade com o artigo 12 do Decreto-lei n° 406/68, o local da prestação do serviço, para efeito de recolhimento do ISS, é o do estabelecimento prestador, pouco importando a sua condição, se matriz, filial, sucursal, etc."

⁴⁸⁷ Integra essa corrente, p. ex., Sergio Pinto Martins, *Manual do ISS*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, p. 230.

⁴⁸⁸ *RJ-IOB* 19/95, 1ª quin. de out./95, p. 335, ementa 1/9.108.