

O CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO INTERMUNICIPAIS

Alberto Macedo

1. Introdução

As celeumas jurídicas a respeito do critério espacial ou local de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (art. 156, III, Constituição de 1988) parecem estar longe de se amainar.

Não são poucas as demandas judiciais que trataram e ainda tratam desse instigante assunto, que inquieta as atividades profissionais dos prestadores e dos tomadores de serviços, bem como dos milhares de Municípios da nossa Federação.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) se encaminhou para o entendimento de que o critério espacial do ISS apresenta-se necessariamente como o local da efetiva prestação do serviço, ainda que o estabelecimento do prestador esteja situado em outro Município. Como paradigma, podemos citar um dos mais recentes julgados, que contribuiu para a uniformização do entendimento na Primeira Seção¹ – os Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) n. 130.792-CE (97/90.500-4), julgados em 07 de abril de 2000, em que, por maioria de votos liderada pela eminente Ministra Nancy Andrighi (Relatora para o Acórdão), entendeu-se como critério espacial do ISS o local da efetiva prestação do serviço:²

EMENTA:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

1 O STJ é composto por três seções de Julgamento, sendo cada seção constituída por duas turmas. A Primeira Seção tem a função de julgar as matérias de direito público de uma forma geral, nas quais se inserem as questões de ordem tributária, conforme art. 9º, IX, do Regimento Interno do STJ.

2 Vide também EREsp n. 168.023-CE, Relator Min. Paulo Gallotti, julg. em 22 de setembro de 1999; bem como: REsp n. 945.943-MG, Relator Min. Castro Meira, julg. em 20 de setembro de 2007; REsp n. 882.913-PE, Relator Min. Castro Meira; REsp n. 443.965-TO, Relator Min. Castro Meira, julg. em 15 de agosto de 2006.

I – Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços –, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea *a* do Decreto-Lei n. 406/68.

II – Embargos rejeitados.

A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, embora tenha vindo com *intenção* de pacificar a questão, procurando contribuir para a mitigação da guerra fiscal entre Municípios, tem sido questionada, assim como o diploma normativo vigente anteriormente, o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, por parte de alguns Municípios, contribuintes e doutrinadores, que entendem haver uma inconstitucional alteração do critério espacial.

Dispõe o art. 3º da Lei Complementar n. 116/03 sobre o local onde se considera ocorrido o fato gerador do ISS:

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:

[...]

O presente trabalho pretende contribuir para o aprofundamento do estudo sobre o tema supracitado, partindo de uma análise do ISS desde o enfoque constitucional, passando pela lei complementar e debruçando-se brevemente sobre a lei ordinária, sempre restringindo o objeto de análise ao contexto do critério espacial.

Já de certo modo denunciando a posição que entendemos ser a mais adequada, qual seja a de que a legislação não fere o ordenamento ao definir que a regra geral do critério espacial do ISS seja o local do estabelecimento prestador, não obstante o peso jurisprudencial e doutrinário tender para o lado oposto, procuraremos satisfazer a seguinte questão: se a pressuposição é a de que o critério espacial do fato gerador dos impostos deve ocorrer sempre onde acontece o fato previsto na hipótese de incidência do arquétipo constitucional, o que autorizaria o ordenamento, no caso do imposto sobre serviços, a estabelecer, como critério espacial, local diverso?

2. Breve esboço histórico

Aos Municípios foi outorgada competência tributária com a Constituição de 18 de setembro de 1946, a qual incluía, entre outros impostos, o Imposto de Indústria e Profissões (art. 29, III) e o Imposto Sobre Diversões Públicas (art. 29, IV), mais assemelhados ao atual ISS.³

A Emenda Constitucional n.18, de 01 de dezembro de 1965, a qual reformou o Sistema Constitucional Tributário à época, veio suprimir os impostos acima citados da competência dos Municípios para outorgar-lhes o novel Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme preceituado em seu art. 15.⁴

Tendo a Emenda n. 18, de 1965, como seu fundamento de validade no que tange à função de regulamentar, o Sistema Tributário Nacional, adentrou no ordenamento jurídico a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, lei ordinária⁵ que, além daquela função, cumpriu também o papel de instituir normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com fundamento de validade na norma jurídica construída a partir do art. 5º, XV, *b*, da Constituição de 1946.⁶

Assim é que, nos seus arts. 71 a 73, a Lei n. 5.172/66 trouxe o fato gerador (critério material da hipótese de incidência tributária), a base de cálculo e o contribuinte do ISS, mas sem ser explícita com relação ao local de ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, seu critério espacial, no qual se deveria considerar prestado o serviço.

O primeiro instrumento normativo que veio a estatuir de forma expressa onde se considera prestado o serviço para efeito de ocorrência do fato jurídico

3 “Art 29 – Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2.0 e 4.11 do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

[...]

III – de indústrias e profissões;

IV – sobre diversões públicas;

[...]”.

4 “Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. [...]”.

5 Apesar de ser lei ordinária, tal diploma legal foi recepcionado como lei complementar pelo ordenamento que adveio com a Constituição de 1967 (art. 19, §1º) e pelo atual ordenamento (Constituição de 1988).

6 “Art 5º – Compete à União: [...] XV – legislar sobre: [...] b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário; [...]”.

tributário do ISS foi o Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967,⁷ que, em seu art. 6º, prescreveu:

Art. 6º. No caso de empresas que realizem prestação do serviço em mais de um Município, considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do imposto municipal correspondente:

I – O local onde se efetuar a prestação do serviço.

a) no caso de construção civil;

b) quando o serviço fôr prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município;

II – O local da sede da empresa, nos demais casos.

Prosseguindo na linha do tempo, veio o Decreto-Lei n. 406/68, que passou a dispor sobre normas gerais do antigo ICM e do ISS, revogando expressamente os arts. 71 a 73 do Código Tributário Nacional (CTN) e, na medida em que também *revogou todas as disposições em contrário*, excluiu também do sistema a norma jurídica construída a partir do supracitado art. 6º, já que também dispunha a respeito do local da prestação do serviço para efeitos da incidência do ISS, à luz do seu art. 12:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Alínea incluída pela Lei complementar n. 100, de 22 de dezembro 1999)

Esse instrumento normativo teve a alínea *c* incluída pela Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999, para tratar do critério espacial do ISS no tocante ao serviço de exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio.

⁷ Esse diploma normativo também denominou a Lei n. 5.172/66 de “Código Tributário Nacional”, pela letra de seu art. 7º.

Finalmente, com a edição da Lei Complementar n. 116/03, ficou posta a normatização atualmente vigente que trata da definição do conceito de local de prestação do serviço, construída a partir dos arts. 3º e 4º, sobre os quais nos debruçaremos mais adiante.

3. Ausência de critério espacial no arquétipo constitucional do ISS

A doutrina que defende o local da efetiva prestação do serviço como sendo aquele que se deve considerar como o local onde ocorrido o fato jurídico tributário do ISS, baseia-se, regra geral, na premissa de que o antecedente (hipótese de incidência tributária) da regra matriz de incidência tributária do referido imposto encontra-se plenamente configurado no altiplano constitucional, e que aceitar o local do estabelecimento prestador como critério espacial do ISS, quando o serviço ocorresse em outro Município, seria conferir extraterritorialidade à lei do Município onde estivesse o estabelecimento prestador, alterando-se indevidamente a competência tributária dos Municípios envolvidos.⁸

Esclareçamos. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência tributária é norma jurídica tributária construída a partir da leitura do texto legislado,⁹ a qual apresenta antecedente e conseqüente. Há nessa regra matriz uma relação de implicação deôntica em que, ocorrido o fato previsto no antecedente, deve ser a relação jurídica prescrita no conseqüente.¹⁰

No seu antecedente, há uma previsão hipotética com enunciados conotativos, nos quais se apresentam critérios formados pelas notas do fato social entendidas

8 Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre serviços. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 201-20, abr.-jun. 1989; BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 515 et seq.; BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 318-19; ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS – construção civil – pseudo-serviço e prestação de serviço – estabelecimento prestador – local da prestação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 40, 1984, p. 85-102; ARZUA, Heron. O imposto sobre serviços e o princípio da territorialidade. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 142-152; JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. (Coleção Textos de Direito Tributário, v. 10).

9 Lembremo-nos que “norma jurídica” não se confunde com “texto da lei”. O texto do direito positivo é composto por enunciados prescritivos; a norma jurídica é o juízo hipotético condicional que se constrói a partir do entendimento que se tem dos enunciados prescritivos.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 88.

relevantes pelo legislador para se constituir o fato jurídico tributário; e no seu conseqüente, a regulação do vínculo obrigacional tributário, cuja relação jurídica se instala automática e infalivelmente, caso seja vertido em linguagem competente o fato previsto no antecedente. Esse vínculo obrigacional tributário é composto por (i) sujeito ativo; (ii) sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de exigir o tributo, conferido ao sujeito ativo; (iv) dever jurídico de pagar o tributo por parte do sujeito passivo; e (v) objeto da obrigação tributária, que é a prestação pecuniária relativa ao pagamento do tributo, sendo este último o objeto de tal prestação.¹¹

O antecedente, ainda seguindo os ensinamentos do Professor Titular de Direito Tributário da PUC-SP e da USP, subdivide-se em três critérios: (i) critério material; (ii) critério temporal; e (iii) critério espacial.¹²

Essa segregação lógica entre os três critérios, resultado de um processo abstrativo de cunho epistemológico, não tem a intenção de ignorar que qualquer fato ocorre em coordenadas espaço-temporais, mas apenas se põe como técnica para se analisar melhor o objeto de estudo, despojando-o de tudo que no momento não interessa para sua análise.

O critério material não se confunde com a hipótese de incidência tributária. Ele é apenas parte dela, configurando-se como seu núcleo. Tal critério é composto por um verbo pessoal de predicação incompleta e pelo complemento desse verbo. Por exemplo: IPTU: *ser* (verbo) *proprietário de bem imóvel* (complemento).

O critério temporal é o conjunto de elementos extraídos do texto da lei que permite precisar *quando* o ordenamento considera ocorrido o fato jurídico tributário. No exato momento de sua concretização (entendida essa como a sua constituição em linguagem competente), instaura-se, por imputação deôntica, a relação jurídica tributária.

O critério espacial, por sua vez, expressa o local onde se deve considerar ocorridos os fatos previstos hipoteticamente no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Não se confunde, necessariamente, como parecem supor alguns, com o âmbito de validade da lei. A maior prova é o exemplo do IPTU (novamente), em que o critério espacial se restringe à área do Município que preenche os requisitos estabelecidos em lei para ser tida como urbana.

11 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 252-54.

12 *Ibidem*, p. 265-67.

Após esse breve parêntese, retomemos o entendimento daqueles que defendem que a hipótese de incidência tributária do ISS já está prescrita no texto constitucional. Para analisá-lo, construindo a norma constitucional, partimos invariavelmente do texto, também chamado de suporte físico. Façamos, para tal, a transcrição do art. 156, III, da Constituição de 1988:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993] [...].

Podemos notar que os indícios que o constituinte trouxe na outorga de competência tributária aos Municípios no atinente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, se não explicitam nem mesmo o verbo que deve compor o critério material do imposto (o que permite ensejar uma díade de opções entre o “prestar serviços” e o “tomar serviços”), muito menos o fazem em relação ao seu critério espacial.

A alegação de que o Imposto Sobre Serviços se refere obviamente ao local onde efetivamente acontece o fato da prestação do serviço (e não a outro, por conexão com esse, como o local do estabelecimento prestador, por exemplo), por determinação constitucional se depara com uma limitação interpretativa.

Como já exposto acima, o fato de o constituinte não ter definido o verbo que enseja o critério material “prestar serviço” inegavelmente levou a questão para os braços da lei complementar tributária. Não aquela a que se refere a parte final do inciso III do art. 156, que há de tratar da definição do conceito de serviços de qualquer natureza,¹³ mas a lei complementar tributária fundamentada no art. 146 da Constituição de 1988.

13 Cf. GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 57-60, definir uma palavra é indicar seu significado. E a indicação desse significado pode-se dar por uma (i) definição *extensional* ou *denotativa*, hipótese em que se enumeram os objetos que pertencem à denotação dessa palavra; ou por uma (ii) definição *intensional* ou *por designação*, a qual indica as características comuns que nos levam a reunir tais objetos sob a denominação da palavra a definir.

Em virtude da fluidez espaço-temporal que muitos serviços apresentam, a diferença entre o “prestar serviço” e o “tomar serviço” pode resultar em atribuição de competência tributária totalmente distinta. Isto concede uma importância muito maior à lei complementar do que se costuma conferir, pois, da mesma forma em que a ela foi outorgada pelo constituinte a competência para definir o fato gerador e o contribuinte do ISS, desde que para prevenir conflitos de competência; a ela também foi outorgada a função de, também para prevenir conflitos de competência, estabelecer o critério espacial do mesmo imposto. Apresenta-se tal lei complementar, pois, como valioso instrumento para proporcionar uniformidade e segurança jurídica ao ordenamento jurídico.

4. O ISS à luz da lei complementar tributária do art. 146 da Constituição de 1988

No atual ordenamento, o Estado Federal (República Federativa do Brasil) apresenta uma complexa estrutura com: (i) as ordens jurídicas parciais: (i.1) ordem jurídica federal – União; (i.2) ordem jurídica estadual e distrital; e (i.3) ordem jurídica municipal; e (ii) a ordem jurídica total, formada pela reunião dessas três ordens parciais.¹⁴

Em consonância com tais ordens jurídicas, temos que a lei complementar pode se revestir do caráter federal (quando instrumento da União), ou do caráter nacional (quando instrumento do Estado Federal). Essa é uma classificação cujo critério é o da abrangência da competência legislativa, pois a lei federal abrange apenas a União, enquanto a lei nacional abrange os três entes federativos (União, Estados e Municípios).¹⁵

Dessa última roupagem – lei complementar nacional – é que se veste a lei complementar tributária do art. 146, pois aí ela se apresenta sempre como reguladora de normas aplicáveis aos três entes da Federação, indistintamente.

Dispõe o art. 146, no que interessa à presente análise:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

¹⁴ Para maior detalhamento sobre o tema, vide nosso: O ITBI e a lei complementar tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: RT, ano 13, n. 60, p. 138-59, jan.-fev. 2005.

¹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e comentários*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos/Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999, p. 83.

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - [...]

Não concordamos com a tradicional corrente tricotômica¹⁶ quanto às funções da lei complementar tributária do art. 146 da Constituição de 1988. Defendemos, sim, que tal lei complementar apresenta basicamente a função de estabelecer normas gerais:

- i. Para prevenir conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- ii. Para regulamentar as normas jurídicas de imunidade tributária; e
- iii. Sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Tal entendimento se coaduna com o que Tercio Sampaio Ferraz Junior chama de *Federalismo Cooperativo*, em que prevalece a colaboração dos entes federativos, conferindo-se menor força à separação e independência recíproca entre eles, com a principal finalidade de uniformizar as normas gerais, que o autor define como toda a matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade da Federação, seja porque é comum (na medida em todos os entes têm o mesmo interesse), seja porque envolve conceituações que, acaso particularizadas num âmbito autônomo, acarretariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional.¹⁷

16 Tal corrente defende que a lei complementar tributária apresenta três funções, conforme a literalidade dos três incisos do art. 146 da Constituição, cabendo-lhe inclusive definir de forma plena os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes não só dos impostos federais como também dos impostos estaduais e dos municipais.

17 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 7, p. 16-20, 1994.

Na primeira e na segunda funções, também se insere a definição de tributos e de suas espécies, bem como a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Assim, não concordamos com a força que a corrente tricotômica dá à literalidade da alínea *a* do inciso III do art. 146 na construção das normas jurídicas referentes ao dispositivo, pois tal interpretação feriria de morte a autonomia dos Estados e Municípios, ficando sobremaneira dependentes da lei complementar para poderem instituir seus impostos. Só cabe, pois, à lei complementar definir fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos estaduais e municipais, quando da premente necessidade de se prevenir conflitos de competência ou de se regular as normas jurídicas de imunidade.

Com isso, defendemos que as normas jurídicas construídas a partir dos enunciados do art. 146, III, *a*, não se apresentam como nexos materiais fundantes da validade das leis federais, estaduais e municipais instituidoras dos seus respectivos tributos.

Alguns doutrinadores¹⁸ entendem ser efetivamente impossível existir conflitos de competência, havendo, sim, não mais que *aparentes* conflitos de competência. Roque Antonio Carrazza, por exemplo, afirma que “[...] no plano lógico-jurídico, não há qualquer possibilidade de surgirem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.¹⁹

Mas parece-nos claro que a norma que se constrói do disposto no art. 146, I, da Constituição, não é aquela que espelha a intenção de a lei regular os conflitos sucedidos no caso concreto, mas sim a que confere à lei complementar um papel de calibrador do sistema, em que se deve introduzir nesse sistema normas que previnam ao máximo a ocorrência de tais conflitos.

No que tange à base de cálculo do ISS, os elementos do seu arquétipo constitucional são claros no sentido de que, apesar de o critério material da hipótese de incidência não estar expresso (“prestar” ou “tomar serviços”), o valor que reflete os serviços é um só: o preço desses serviços. Assim, não há que se falar da neces-

18 Entre outros, JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto Sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. (Coleção Textos de Direito Tributário. v. 10); OLIVEIRA, Fernando A. Albino de. Conflitos de Competência entre ICM e ISS. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo. n.19-20. jan./jun. 1982, p. 161; BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 196.

19 *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 633.

sidade de a lei complementar prescrever sobre a base de cálculo para dispor sobre conflitos de competência.

Contudo, no que se refere à definição do fato gerador e do contribuinte do ISS, a Lei Complementar n. 116/03 encontra fundamento de validade no inciso I do art. 146, combinado com a alínea *a* do seu inciso III.

Sim, porque a definição do fato gerador, estipulada em seu art. 1º (“a prestação de serviços constantes da lista anexa”), e a do contribuinte, em seu art. 5º (“o prestador do serviço”), foram de crucial relevância para a segurança e sustentabilidade do sistema jurídico, evitando que as leis ordinárias dos milhares de Municípios existentes no nosso quadro geopolítico regulassem de forma díspar sobre o tema.

A título de exemplo, imaginemos que, na omissão da referida lei complementar, o Município de São Paulo estabelecesse que contribuinte do ISS seja o prestador do serviço e Município vizinho estatuísse que contribuinte seja o tomador do serviço. Num serviço efetuado por um prestador de São Paulo para um tomador domiciliado naquele Município vizinho, haveria conflito de competência *a priori* insanável, com ambos os Municípios se arvorando no direito de exigir o correspondente imposto. E numa situação em que prestador e tomador estivessem em lados opostos, o serviço prestado não estaria sujeito ao ISS de nenhum dos dois entes políticos.

Da mesma forma, os arts. 3º, *caput*, – no qual o serviço considera-se prestado “no local do estabelecimento prestador”, ou na falta deste, “no local do domicílio do prestador” – e 4º, que define o conceito de *estabelecimento prestador*, trazem uma definição estipuladora²⁰ de local da prestação do serviço, fundamentando sua validade na norma jurídica construída a partir do art. 146, I, da Constituição de 1988, ao evitarem assim uma infinidade de conflitos de competência.

Assim, enquanto os dispositivos da LC n. 116/03 que trazem os diversos serviços passíveis de incidência tributária por parte do ISS cuidam de dispor sobre conflitos de competência na seara do critério material, tentando aclarar as dúvidas sobre competência tributária entre Municípios e Estados (ISS x ICMS) e

20 Definição estipuladora como uma decisão do legislador. Cf. GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 61.

entre Municípios e União (ISS x IPI, IOF), encontrando fundamento de validade tanto no art. 156, III, *in fine*, quanto no art. 146, I; os dispositivos atinentes ao local da prestação do serviço (arts. 3º e 4º) têm sua validade fundamentada exclusivamente no art. 146, I.

E, nesse mister de definir o local da prestação do serviço, trata a lei complementar de selecionar os elementos de conexão mais adequados a fim de evitar o maior número possível de conflitos de competência, conforme explicitaremos a seguir.

5. Elemento de conexão – Relevância do conceito para a determinação do local da prestação do serviço

O conceito do elemento de conexão é indispensável para a estruturação da norma jurídica de conflitos.²¹ É um instituto previsto na legislação que determina o “local” de certo evento da vida para um ordenamento tributário, gerando-se efeitos jurídicos para esse evento pela aplicação de tal ordenamento.²²

De fato, é fácil a solução sobre quem possui a competência tributária do ISS quando serviço e estabelecimento do prestador do serviço se encontram no mesmo Município. Mas, nos casos em que um determinado fato social (estamos a falar do evento, ou seja, fato ainda não jurídico) se dá ao longo de mais de um território municipal, o legislador deve se valer de elementos de conexão, ou seja, critérios presentes no fato social que possibilitem a determinado Município considerar como de sua competência o tributo relativo a esse fato.

Mas, como a escolha de tais critérios – para compor, junto com os demais, as características relevantes do fato hipotético – não pode ficar nas mãos dos legisladores ordinários dos diversos Municípios, sob pena de, por falta de uniformidade, serem escolhidos critérios que façam ocorrer bitributação, pluritributação ou até mesmo não-tributação, essa é uma tarefa que deve caber, necessariamente, ao legislador complementar, no exercício de sua função de prevenir conflitos de competência em matéria tributária, o qual selecionará, então, os elementos de conexão que ensejarão a competência para a tributação por um Município ou por outro.

21 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 251.

22 *Ibidem*, p. 252.

Quando afirmamos que o legislador complementar pode estipular aquele local da prestação que enseje um mínimo de situações conflituosas, tal estipulação passa por uma necessidade de serem estabelecidos critérios objetivos que confirmem a maior harmonia possível ao sistema.

Mas tal estipulação não está livre de limitações, sob pena de, ao invés de conferir harmonia e segurança jurídica ao ordenamento, provocar muito mais conflitos.²³

Assim é que, no evento do mundo real (e não no fato jurídico) “prestar serviços”, temos que verificar quais os seus traços que seriam adequados para a estipulação legal e, conseqüentemente, jurídica do local da prestação do serviço.

Subdividem-se os elementos de conexão em objetivos e subjetivos.

Os elementos de conexão subjetivos se referem a critérios pessoais, tendo como maior exemplo a nacionalidade. A aplicação de elementos dessa natureza pode ser legítima para Estados soberanos em que as autoridades legislativas entendam que a nacionalidade já é suficiente para estabelecer uma relação jurídica tributária para com seus Estados de origem, onde quer que tais pessoas se encontrem ao redor do mundo.²⁴

No entanto, tais critérios não são válidos para entes políticos que não possuem soberania, mas apenas autonomia, como os Municípios da República Federativa do Brasil (com relação à naturalidade), por estarem submetidos a uma ordem jurídica superior (a ordem jurídica total), o que, devido à falta de *genuine link* entre a pessoa e seu município de origem, não conferiria operacionalidade e harmonia ao sistema. Um singelo exemplo seria este: no caso em que um prestador de serviços natural de Fortaleza, mas que reside e tem seu estabelecimento fixado no Rio de Janeiro, prestando serviços no Rio Grande do Sul, a lei complementar conferisse competência tributária relativa ao ISS para o Município de Fortaleza, baseando-se em sua naturalidade. Seria um desatino, extrapolando assim a territorialidade, à qual deve-se atrelar qualquer distribuição de competência tributária municipal.

²³ A limitação a tal liberdade – para traçar os contornos do elemento de conexão que dá fundamento ao poder e tributar dos Estados – já era, e ainda é, preocupação doutrinária no Direito Tributário Internacional. Cf. XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 13-14.

²⁴ Assim o é com os Estados Unidos e as Filipinas, quanto aos impostos sobre o rendimento, e os Estados Unidos e a Turquia, com respeito aos impostos sobre as sucessões e doações. Cf. XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 274.

Os elementos de conexão objetivos, por sua vez, consistem nos objetos ou fatos que apresentam relações com os ordenamentos tributários. Como exemplo, temos o local da celebração do contrato; o local da fonte de produção ou de pagamento da renda; o local da situação dos bens; e, especificamente para o ISS, o local do estabelecimento prestador.

Notemos que a definição do local do estabelecimento prestador como sendo aquele em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário trata-se de uma presunção absoluta. Não se enquadra como hipótese de ficção jurídica porque a correspondente norma jurídica não desconsidera a realidade objetiva, o domínio dos fatos, o mundo real, ao ignorar situações que efetivamente ocorrem.²⁵ Isto porque, no mundo dos fatos, frequentemente o serviço é prestado mesmo no estabelecimento prestador, e não fora dele. O fato de o legislador complementar, em ato decisório, no processo legislativo, estipular que será sempre considerado como ocorrido o fato jurídico tributário do ISS no local do estabelecimento prestador, independente de prova em contrário, consubstancia sim uma presunção absoluta, na medida em que a norma jurídica *in casu* confere certeza jurídica a algo que no mundo dos fatos é apenas provável.²⁶

A escolha do estabelecimento prestador como elemento de conexão atuando como uma presunção *juris et de jure*, teve por fim, e acreditamos com grande sucesso, evitar o maior número possível de conflitos, cumprindo adequadamente a função prescrita para a lei complementar tributária no art. 146, I, da Constituição.

E o legislador da Lei Complementar n. 116/03 assim o fez ao estipular como regra geral de elemento de conexão o local do estabelecimento prestador, ou, na falta do estabelecimento, o local do domicílio do prestador, e, como exceção, o local da efetiva prestação do serviço no caso dos serviços abaixo descritos, conforme discriminado, exceto o serviço do inciso I, em que a terceira possibilidade de elemento de conexão escolhida foi o local do estabelecimento ou domicílio do tomador ou intermediário do serviço:

25 Valemo-nos aqui da definição de uma das espécies de ficção jurídica propostas por Cristiano Carvalho, qual seja, a ficção de primeiro grau ou desconsideração da realidade objetiva. As demais espécies são a ficção de segundo grau, ou desconsideração da realidade institucional, e ficção de terceiro grau, ou desconsideração da realidade jurídica. Cf. CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 241-48.

26 Nesse sentido: FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 87.

Inciso ou parágrafo do art. 3º da LC n. 116/03	Fato Hipotético	Critério Espacial – local
§ 1º	3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza	do 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, compartilhado ou não
§ 2º	22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais	do Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada
I	o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País	do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado
II	3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário	da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas

III	<p>7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)</p> <p>7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo</p>	da execução da obra
IV	7.04 – Demolição	da demolição
V	<p>7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)</p>	das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres
VI	7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.	da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer

VII	7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres	da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres
VIII	7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores	da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores
IX	7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos	do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos
XII	7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres	do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres
XIII	7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres	da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres
XIV	7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres	da limpeza e dragagem
XV	11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações	onde o bem estiver guardado ou estacionado

XVI	11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas	dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados
XVII	11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie	do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem
XVIII	<p>12.01 – Espetáculos teatrais.</p> <p>12.02 – Exibições cinematográficas.</p> <p>12.03 – Espetáculos circenses.</p> <p>12.04 – Programas de auditório.</p> <p>12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.</p> <p>12.06 – Boates, <i>taxi-dancing</i> e congêneres.</p> <p>12.07 – <i>Shows, ballet</i>, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.</p> <p>12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.</p> <p>12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.</p> <p>12.10 – Corridas e competições de animais.</p> <p>12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.</p> <p>12.12 – Execução de música.</p> <p>12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.</p> <p>12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.</p> <p>12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, <i>shows</i>, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.</p> <p>12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.</p>	da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres

XIX	16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal	do Município onde está sendo executado o transporte
XX	17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço	do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado
XXI	17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres	da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração
XXII	<p>20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.</p> <p>20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador 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.</p> <p>20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.</p> <p>20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.</p>	do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário

6. Extraterritorialidade e princípio da territorialidade

Distintamente das situações concretas facilmente localizáveis, como no caso dos impostos sobre a propriedade imobiliária, em que a concepção clássica do Princípio da Territorialidade satisfaz os questionamentos sobre a competência tributária dos Municípios, no Imposto Sobre Serviços, a cada vez maior desmaterialização em realidades abstratas levou à potencial geração de mais e mais conflitos.

As realidades imateriais ou incorpóreas demandam por parte do legislador o estabelecimento de modo positivado de critérios suplementares ao clássico Princípio da Territorialidade, a fim de conferir uma maior segurança jurídica na efetivação das relações jurídicas envolvidas, particularmente as tributárias.

Toma relevância aqui, particularmente, o respeito à Territorialidade Formal, na medida em que, apesar de situações que ocorram em outros Municípios estarem sendo normatizadas por um Município (*jurisdiction to prescribe*), a prescrição normativa das ações das autoridades deste último Município encontra limitação nas fronteiras de seu território, sendo somente no seu interior que a normatização das atividades de coerção encontra espaço (*jurisdiction to enforce*). Assim, apesar de ser admitida a extraterritorialidade em sentido material, que é o fato de o ente político prescrever comandos normativos que se refiram a eventos ocorridos em território alienígena; mantém-se vedada a extraterritorialidade em sentido formal, representada pela previsão normativa por certo ente político da prática de atos de coerção de suas autoridades no território de outros entes políticos.²⁷

Assim, a técnica dos elementos de conexão, especificamente para o caso dos Municípios, encontra limitações justamente no Princípio da Territorialidade formal, na medida em que, apesar de a lei de norma geral poder prescrever normas jurídicas sobre critérios externos à territorialidade do Município, tal possibilidade só possui efetividade se conectadas a esses critérios externos estejam situações que permitam ao Município efetivar sua atividade de fiscalização, cobrança e constituição do crédito tributário correspondente, como os estabelecimentos prestado-

²⁷ Sobre Territorialidade Material e Territorialidade Formal, cf. TÔRRES, Heleno. *Plurirributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 81-86; e XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 25-27.

res, por caracterizarem-se estes como elementos fixos, em que é possível ser exercida a eficácia da norma jurídica tributária, por parte das autoridades tributárias, na sua atividade de fiscalização, constituição e cobrança do crédito tributário.

Feriria a ordem constitucional o legislador complementar selecionar elementos que, mesmo possuindo alguma ligação com o território do Município a que foi conferida a competência tributária, não lhe outorgassem a possibilidade do exercício do poder de autoridade no que concerne à exigência de seu tributo, simplesmente porque não estaria realizando a sua função de prevenir conflitos de competência na seara tributária. Estaria, isto sim, indo na contra-mão do que justamente foi lhe conferido buscar, qual seja, a edição de normas jurídicas que contribuíssem para evitar os conflitos de competência.

O que também legitima a escolha do estabelecimento prestador como elemento de conexão é a própria continuidade espaço-temporal (em âmbito pré-jurídico, obviamente) da realização do serviço, se considerarmos as atividades preparatórias e de suporte à prestação de serviço propriamente dita que acontecem no estabelecimento prestador, já que aí o legislador complementar seleciona, dentro desse período, o momento mais adequado para eleger como critério espacial. E esse “adequado” passa sem dúvida por uma avaliação por parte do legislador sobre a efetividade da aplicação da lei.

Quando decide, no caso das exceções, pelo local da efetiva prestação do serviço como critério espacial do ISS, geralmente é por conta da facilidade da constatação do serviço no local de sua efetiva prestação, local do estabelecimento do tomador, muitas vezes mais fácil que a própria constatação do estabelecimento prestador que dá suporte à atividade (como no caso da execução de obras de construção civil, do serviço de florestamento ou de reflorestamento ou dos serviços de diversões e entretenimento em geral, por exemplo).

Finalmente, cabe salientar que, apesar de a norma jurídica constitucional que confere à lei complementar a missão de prevenir conflitos de competência não se fundamentar por óbvio em lei infraconstitucional, o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 102,²⁸ corrobora a possibilidade de extraterritorial-

28 “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios *vigora*, no País, *fora dos respectivos territórios, nos limites* em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou *do que disponham esta ou outras lei gerais expedidas pela União*” (grifo nosso).

lidade da legislação tributária, desde que conferida como norma geral, qual seja, conformadora de uniformidade ao sistema.

7. Definição do conceito de estabelecimento prestador

A Lei Complementar n. 116/03 estipulou, como regra geral de critério espacial do ISS, o local do estabelecimento prestador e, na falta de estabelecimento prestador, o local do domicílio do prestador.

Primeiramente, é necessário fazer a distinção entre estabelecimento e empresa. Estabelecimento, na letra do art. 1.142 do Código Civil, é todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária. O estabelecimento empresarial, portanto, passa a existir quando o empresário agrega a um conjunto de bens – sejam corpóreos, como instalações, prédio, equipamentos, veículos, utensílios etc., ou incorpóreos, como marcas, patentes, direitos, pontos etc. – numa organização racional que acarretará em aumento do valor desses bens quando reunidos.²⁹ Já a empresa apresenta-se como uma atividade econômica organizada, qual seja, a de produção ou circulação de bens ou serviços.

Mas a legislação confere uma concepção mais ampla ao conceito de estabelecimento para fins tributários. A começar pelo próprio Código Tributário Nacional, que, em seu art. 126,³⁰ na busca da real capacidade tributária do contribuinte, estipula que basta a pessoa jurídica configurar uma unidade econômica ou profissional, independentemente da regularidade de sua constituição.

Assim também a legislação federal, por intermédio da Instrução Normativa RFB n. 748, de 28 de junho de 2007, que estipulou, nos §§ 1º e 2º de seu art. 10, como estabelecimento, para efeitos de CNPJ, o local, privado ou público, edificado ou não, móvel ou imóvel, próprio ou de terceiro, em que a entidade exerça, em caráter temporário ou permanente, suas atividades, inclusive as unidades auxiliares de sede, escritório administrativo, depósito fechado, almoxarifado, oficina de reparação, garagem, unidade de abastecimento de combustíveis, ponto de exposição, centro de treinamento, centro de processamento de dados, bem como onde se en-

29 COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 57-59.

30 “Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: [...] III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma *unidade econômica ou profissional*” (grifo nosso).

contrem armazenadas mercadorias, e as plataformas de produção e armazenamento de petróleo e gás natural, ainda que estejam em construção.

Na legislação estadual, encontramos a definição de estabelecimento no § 3º do art. 11 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, como sendo o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado que, na impossibilidade de sua determinação, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação, podendo ainda o ser o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado.

No seu art. 4º, a Lei Complementar n. 116/03 tratou assim da denominação de estabelecimento prestador:

Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Destacando os enunciados mais relevantes, temos que “o serviço considera-se prestado no local do estabelecimento prestador” e que se considera “estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços”.

Essa aparente tautologia³¹ é que se apresenta como causa do entendimento de certa doutrina³² ainda defender que a lei considera como critério espacial do

31 “Tautologia é palavra que deriva do grego e significa ‘dizer a mesma coisa’. Na tradição filosófica, é uma locução não informativa que, com a aparente intenção de definir ou ilustrar um conceito, afirma no predicado o que está compreendido no sujeito”. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Trad. de Alfredo Bosi e Ivone C. Benedetti. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 1105.

32 Nesse sentido CORAZZA, Edison Aurélio. Imposto sobre a prestação de serviços: local da prestação e a determinação da competência tributária. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). *ISS na lei complementar nº 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 15-37; o autor, apesar de reconhecer a dificuldade de determinar tal local, entende que estabelecimento prestador é o local imputado pela Lei onde o homem realiza uma atividade com fins econômicos, com o uso de utensílios de qualquer natureza, ou seja, o próprio local da efetiva prestação do serviço, independentemente de onde esteja o estabelecimento físico.

ISS o local da efetiva prestação de serviço, ainda mais quando a própria lei institui que a atividade pode ser exercida:

[...] de modo temporário, e que são irrelevantes para caracterizar o estabelecimento as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, bastando que ele se configure como uma unidade econômica ou profissional.

Mas tal entendimento pode ser afastado pela interpretação em conjunto das regras que tratam do critério espacial, particularmente as que se referem às exceções. Ora, se o legislador se dirige aos incisos e parágrafos do art. 3º como exceções, de maneira expressa, não há como entender que a regra geral não seja a do estabelecimento prestador.

7.1. Vaguidade semântica de “unidade econômica ou profissional”

A configuração de “unidade econômica ou profissional” é condição necessária e suficiente para se caracterizar a existência de um estabelecimento prestador para efeitos de incidência do ISS. Mas temos de concordar que tal expressão apresenta considerável vaguidade semântica, o que remete não só ao contribuinte mas também ao Fisco grande dificuldade sobre a existência ou não de estabelecimento prestador em determinadas hipóteses.

Essa vaguidade do conceito ora tratado nos remete ao que Alchourrón e Bulygin chamam de “lacuna de reconhecimento”, que ocorre nos casos particulares em que, na falta de determinação semântica dos conceitos que caracterizam um caso genérico, não se consegue saber ao certo se o caso particular pertence ou não ao caso genérico em questão.³³ É uma vaguidade inerente não só aos conceitos jurídicos, mas a toda a linguagem, sempre que tratarmos de conceitos empíricos, ou seja, aqueles conceitos que se voltam para a descrição da realidade empírica.³⁴

33 ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 1. ed. Buenos Aires: Astrea, 2002, p. 63.

34 *Ibidem*, p. 62-63.

Por conta dessa vaguidade, o legislador municipal paulistano, para a regulação das relações jurídicas tributárias de sua competência, erigiu critérios que, conjugados total ou parcialmente, melhor definem o conceito de unidade econômica ou profissional, no § 1º do art. 4º da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003. São eles:

- (i) Manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos, próprios ou de terceiros, necessários à execução dos serviços;
- (ii) Estrutura organizacional ou administrativa;
- (iii) Inscrição nos órgãos previdenciários;
- (iv) Indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;
- (v) Permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, por meio da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, *site* na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

Com certeza, a vaguidade não foi totalmente espancada, mas ao menos se direciona o raciocínio do intérprete e do aplicador do direito, seja ele contribuinte ou Fisco, para um campo um pouco mais seguro, tateando os elementos que possivelmente caracterizem a existência de uma unidade econômica ou profissional.

Em que pese a desnecessidade formal de a lei municipal paulistana explicitar critérios para o entendimento do que seja unidade econômica ou profissional, na medida em que a norma jurídica que se constrói a partir do art. 4º da Lei Complementar n. 116/03 é auto-aplicável, assim o fazendo, não agiu o Município *contra legem*. Ele apenas procurou trazer uma definição, no sentido de demarcação, ao conceito vago de *unidade econômica ou profissional*.³⁵

³⁵ Fundamental que distingamos “conceito” de “definição”. O “conceito” se refere a um universo mais ou menos determinado de objetos que temos em mente quando nos referimos a determinado signo ou conjunto de signos (como “unidade econômica ou profissional”). A “definição” procura trazer características que o idioma agrupa naquele conceito. Cf. GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 39/58.

O mais a respeito deve ser analisado no campo das provas, em que será necessário ser comprovada nos autos do processo de fiscalização a existência conjugada de alguns dos elementos acima elencados para que se caracterize uma unidade econômica ou profissional, para fins de incidência do imposto.

Por certo, o endereço de um imóvel constante num impresso que oferece os serviços, isoladamente, não será o suficiente para que se concretize a situação factual da existência, em tal imóvel, do estabelecimento prestador. Assim como a manutenção de determinado maquinário em certo endereço, mesmo que se caracterize como instrumental suficiente para a realização do serviço, de per si não tem o condão de evidenciar aquele local como uma unidade econômica ou profissional. Esses dois exemplos supracitados são elementos indiciários que, isoladamente considerados, demandam a confirmação de outros elementos que, conjugados entre si, configurarão a unidade econômica ou profissional.

8. Recente posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) – Nova regra que não é nova

As linhas argumentativas acima desenvolvidas parecem começar a encontrar par na jurisprudência do STJ, na medida em que, debruçando-nos sobre o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 903.224-MG (2007/0112823-7), de 11 de dezembro de 2007, vislumbramos uma decisão que parece ser um início de mudança no posicionamento desse Colendo Tribunal Superior, ao menos da sua Segunda Turma, conforme excerto da ementa abaixo:

EMENTA:

[...]

2. Interpretando o art. 12, "a", do Decreto-Lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município onde o serviço foi prestado.

3. Com o advento da Lei Complementar 116/03, tem-se as seguintes regras:

a) o ISS é devido no **local do estabelecimento prestador** (nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade)

de de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas); e

b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/03. (grifos do original)

No conteúdo do seu voto nesse julgado, a eminente Relatora (Ministra Eliana Calmon), acompanhada por unanimidade da Segunda Turma, explicita de forma mais sistematizada seu entendimento sobre as regras a respeito do local de incidência do ISS:

[...]

Entendo que, em linhas gerais, a partir da LC 116/03, temos as seguintes regras:

1ª) como regra geral, o imposto é devido no **local do estabelecimento prestador**, nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas;

2ª) **na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador**. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação);

3ª) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção. (grifos no original)

Em que pese ser uma decisão ainda isolada, notamos a possibilidade de uma guinada de 180º no rumo do entendimento anteriormente adotado pelo STJ, se compararmos com a jurisprudência anteriormente posta.

Assim, apesar de a fixação do local do estabelecimento prestador como critério espacial do ISS não ser nenhuma novidade no ordenamento jurídico, haja vista as normas já trazidas pelo Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967, passando pelo Decreto-Lei n. 406/68, e agora com a LC n. 116/03, a qual só trouxe mais regras de exceção à regra geral do estabelecimento prestador, vislumbramos a oportunidade de o STJ carrear o entendimento mais adequado para o tema, não só na jurisprudência vindoura, como também na doutrina.