

XI. OS ARTS. 3º E 4º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 E A SEGURANÇA JURÍDICA NA DEFINIÇÃO DO LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISS

*Francielli Honorato Alves*⁴⁹¹

1. A COMPETÊNCIA MUNICIPAL PARA TRIBUTAR PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Municípios brasileiros e ao Distrito Federal, por meio do enunciado do seu art. 156, inciso III, a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, excluídos os serviços de comunicação e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, tributáveis por meio do ICMS, de competência Estadual. Significa dizer que todos os Municípios brasileiros e o Distrito Federal poderão editar lei própria, prevendo a prestação de serviço como fato jurídico que, uma vez ocorrido no mundo real, fará nascer, para a pessoa que o realizou, o dever de entregar determinada quantia, calculada com base no valor dessa prestação de serviço, ao Município em questão, a título do chamado “Imposto sobre Serviços”.

De acordo com as lições do professor Aires F. Barreto, a expressão “serviços de qualquer natureza” pode ser conceituada como “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”⁴⁹².

Não há que se falar, portanto, na tributação de serviços prestados de forma gratuita, já que, nesse caso, não haveria signo presuntivo de riqueza sobre o qual poderia recair a tributação; ou sobre serviços prestados de forma subordinada, em razão da existência de um contrato de trabalho, tendo em vista que

491 Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP) e Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). É coordenadora da unidade do IBET em São José do Rio Preto/SP e professora seminarista do Curso de Especialização em Direito Tributário oferecido pela mesma unidade. É consultora jurídica responsável pelo departamento de tributação municipal da empresa Fiorilli Software e advogada.

492 BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 35.

o prestador do serviço, na condição de empregado, atua em nome do seu empregador, confundindo-se prestador e tomador em uma só pessoa. Também não deve haver tributação de ISS sobre serviços prestados sob regime de direito público, em razão da imunidade recíproca aplicável aos entes federados.

A atribuição dessa competência para a tributação de prestação de serviços aos Municípios brasileiros e ao Distrito Federal poderia levar inicialmente ao entendimento, ainda que equivocado, de que 5.571 entes federados tivessem a competência potencial para tributar toda e qualquer prestação de serviço ocorrida nos limites do território nacional. Entretanto, se assim fosse, os prestadores de qualquer tipo de serviço estariam sujeitos à cobrança de ISS por mais de um ente federado, o que levaria a uma situação de bitributação flagrantemente inconstitucional.

Para evitar essa inconstitucionalidade, é necessário que seja delimitado o campo de atuação de cada um desses entes federados brasileiros no exercício de sua competência constitucional de cobrança do ISS. E essa delimitação está relacionada à determinação do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços, tendo em vista que o local onde se considera ocorrido o fato jurídico previsto na hipótese de incidência de determinado tributo está intimamente relacionado à definição de qual será o ente federado competente para figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária de cobrança desse mesmo tributo. Ou seja, no caso do ISS, determinar onde se considera ocorrida a prestação de serviço tributável leva à identificação de qual o Município competente para cobrar o imposto sobre essa prestação, excluindo a competência dos demais entes federados para essa tributação.

Essa delimitação tem ainda maior importância quando a prestação de serviço a ser tributada é realizada e produz seus efeitos no território de mais de um Município. É o que acontece, por exemplo, quando o prestador do serviço está estabelecido em um Município, mas a execução do serviço é feita no local onde estabelecido o seu tomador ou, ainda, quando, estando prestador e tomador em Municípios distintos, a prestação de serviço é realizada em um terceiro Município, diferente dos dois anteriores. São hipóteses em que é grande a probabilidade de ocorrência de conflitos horizontais de competência, verificados quando mais de um ente tributante de igual categoria (no caso, os Municípios) julgam-se competentes para tributar a mesma situação fática.

E quando se trata da potencial existência de conflitos de competência entre entes federados, sejam eles horizontais ou verticais, cabe à lei complementar, por expressa determinação do art. 146, inciso I da Constituição Federal, dispor sobre esses conflitos, de forma a evitá-los. Nas palavras do professor Aires F. Barreto,

“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.”⁴⁹³

Atualmente, no âmbito da cobrança do imposto sobre serviços, essa função é exercida pela Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece normas gerais a serem seguidas por todos os Municípios brasileiros e também pelo Distrito Federal na criação e na cobrança do ISS de suas respectivas competências. É necessário, então, que esse diploma normativo atue como instrumento de garantia de segurança jurídica tanto para os entes tributantes, na definição de qual dos mais de cinco mil e quinhentos Municípios brasileiros ou o Distrito Federal será competente para cobrar o ISS sobre determinada prestação de serviço, quanto para os prestadores de serviço, que necessitam da certeza de não estarem sujeitos à múltipla tributação sobre o mesmo serviço prestado. Segurança jurídica essa que também deve ser garantida para os tomadores desses serviços, que, em razão da sua relação com o fato jurídico tributado por meio do ISS, podem ser escolhidos pela legislação municipal ou distrital como responsáveis pela retenção e pelo repasse do valor do ISS incidente sobre as prestações de serviço que contrataram.

Sendo assim, é possível afirmar que essa lei complementar também tem a função de agir em favor do princípio federativo, tendo em vista que, conforme bem afirma o professor Heleno Taveira Torres,

“Quando (...) a Constituição faz uma opção pelo federalismo, impõe-se a descentralização das competências legislativas da centralidade em tantas quantas sejam as unidades do federalismo, mediante repartição de matérias legisadas. Esta opção evoca, pois, a proteção da segurança jurídica tanto para as unidades federativas quanto para os contribuintes.”⁴⁹⁴

Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é analisar os elementos eleitos pela Lei Complementar nº 116/2003 como definidores do local que deve compor o critério espacial da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de cada Município e do Distrito Federal. Pretende-se também verificar a conformidade desses elementos com a materialidade tributável por meio do ISS, assim como a sua possível atuação como instrumento de garantia de efetividade do princípio da segurança jurídica na cobrança desse imposto.

493 BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 315.

494 TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 453.

2. O CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

Primeiramente, é importante esclarecer qual a função que se atribui ao critério espacial de uma regra-matriz de incidência tributária e qual a sua relação com os demais critérios que compõem a hipótese e o conseqüente dessa norma jurídica de incidência de um tributo. De acordo com o professor Paulo de Barros Carvalho, “relembra o estudo do critério espacial das hipóteses tributárias porque nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”⁴⁹⁵.

Ou seja, para que se possa afirmar que nasceu a obrigação de pagar tributo por um determinado sujeito a um ente federado, não basta que se diga que aquele fato jurídico previsto na hipótese de incidência desse tributo ocorreu no mundo real. É imprescindível que se identifique onde esse fato ocorreu, para que se possa afirmar que nasceu uma obrigação tributária a ser cumprida pelo sujeito que o praticou e, ainda, em favor de qual ente federado essa obrigação deverá ser satisfeita. É exatamente essa a função do critério espacial: identificar “(...) o local onde deverá ocorrer a *conduta* (ou *estado de fato*) que será hávida por *fato impositivo* e, em conseqüência, fará nascer a obrigação tributária, após observados os procedimentos adequados”⁴⁹⁶.

Não basta, portanto, que as autoridades administrativas de determinado Município verifiquem que um sujeito prestou um serviço a um tomador para que, com base na constatação dessa materialidade, possam impor a esse sujeito o dever de pagar ISS a esse Município. É necessário que essa prestação de serviço tenha ocorrido em um determinado ponto no espaço sobre o qual esse Município possa atuar e exercer a sua competência tributária. Caso essa prestação de serviço tenha se concretizado em um ponto que esteja fora do espaço de atuação desse Município, não poderá ser tributada por ele.

Nesse sentido, já ensinava o professor Geraldo Ataliba:

“Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é conseqüência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.”⁴⁹⁷

495 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 5.^a ed, rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 472-473, grifos do autor.

496 CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 70.

497 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6.^a ed., 9 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 104.

Portanto, é possível afirmar que um ente federado, seja ele União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, somente será competente para tributar determinado fato jurídico se esse ocorrer dentro dos seus limites territoriais. No caso da prestação de serviço, um Município somente terá a competência para tribuá-la se essa prestação tiver ocorrido nos limites do seu território. Observe-se, aqui, a intrínseca relação entre a materialidade atribuída pelo constituinte para cada ente federado e o local em que essa materialidade deve se concretizar para que esse ente possa exercer a sua competência tributária sobre ela. Relação essa que é tão bem lembrada pelo professor Roque Antonio Carrazza:

“Sempre a respeito, a Constituição Federal, que, como vimos, indicou o *aspecto material possível* da hipótese de incidência dos vários tributos, também lhes apontou o *aspecto espacial possível*.”

Com esta cautela, preveniu de vez conflitos tributários entre as pessoas políticas.”⁴⁹⁸

E, em nome da segurança jurídica dos contribuintes e dos próprios entes federados, essa cautela na prevenção dos conflitos de competência entre diferentes entes federados não pode se resumir apenas na possibilidade de construção desse sentido a partir do texto constitucional. É necessário que também seja replicada na lei complementar nacional, elaborada com a função de dirimir esses eventuais conflitos de competência e, principalmente, que seja observada pelo legislador ordinário de cada ente tributante, no momento de exercer a sua competência tributária de instituir o tributo em lei municipal ou distrital. Valendo-nos novamente dos ensinamentos do professor Aires F. Barreto,

“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). (...)”

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.”⁴⁹⁹

Ressalte-se, aqui, a importância de analisar se a Lei Complementar nº 116/2003, ao estabelecer normas gerais a serem seguidas pelos Municípios e

498 CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 72, grifos do autor.

499 BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 319.

pelo Distrito Federal no exercício da competência para tributar as prestações de serviço de qualquer natureza, segue os limites postos pela Constituição Federal ao exercício dessa competência, especialmente no que diz respeito à indicação do critério espacial de incidência do ISS. Se assim o fizer, estará cumprindo o seu papel de prevenir eventuais conflitos de competência e servirá de parâmetro a ser seguido pelos legisladores ordinários de cada ente federado no momento da criação do ISS de sua competência.

Sabendo-se, então, que a "prestação de serviço de qualquer natureza" é a materialidade atribuída pelo constituinte originário aos Municípios e ao Distrito Federal para que sobre ela possam exercer sua competência tributária, o local em que essa prestação for realizada é que definirá um Município ou o Distrito Federal como competente para tributá-lo por meio do ISS. Ou seja, ainda que o prestador de um serviço esteja em um Município diferente daquele onde está o seu tomador, sendo que o serviço em questão é prestado em um terceiro Município, não há que se falar na possibilidade de esses três entes distintos reivindicarem a tributação desse fato pelo ISS.

Assim se afirma pela circunstância de que esse eventual conflito horizontal de competência entre diferentes entes federados é resolvido pela simples questão de que apenas aquele Município em cujo território ocorreu a prestação de serviço é que será constitucionalmente competente para tributá-lo⁵⁰⁰. Entendimento esse que se fundamenta, ainda, nas seguintes lições do professor Marçal Justen Filho:

"Esse critério só pode ser único. O fato impositivo do ISS ocorre no local onde a execução da obrigação de fazer se dá.

Ou seja, onde o esforço humano, consistente em prestação de serviço, ingressa no mundo do Direito, produzindo seus efeitos jurídicos como execução de obrigação de fazer.

Assim como o simples esforço físico e intelectual não materializa fato impositivo do tributo enfocado, mas se faz necessário configurar-se a execução da obrigação de fazer, há de reputar-se o fato impositivo ocorrido no território do Município onde se configuram realizados os aspectos material e temporal da hipótese de incidência."⁵⁰¹

500 A seguinte afirmação do professor Aires F. Barreto também colabora para esse entendimento: "Impõe-se, pois, a urgente reposição do único critério que parece prestigiado 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 âmbito 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 ISS no lugar onde se efetuar a prestação". (BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 322).

501 JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p. 139.

Cabe verificar, então, se os elementos previstos nos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003 como caracterizadores do ponto no espaço a ser considerado para identificar o Município ou o Distrito Federal que terá competência para tributar uma prestação de serviço estão em harmonia com esse critério espacial que decorre da materialidade eleita pela Constituição Federal para ser tributada por esse imposto.

3. O CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS DEFINIDO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

Uma leitura inicial das disposições dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003 poderia levar à afirmação de que esse diploma normativo elegeu critérios diferentes para a definição do critério espacial da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. Entretanto, a análise detalhada desses dispositivos mostrará que se trata de um mesmo critério que privilegia o local onde se concretizar a atividade-fim que é objeto do contrato de prestação de serviço celebrado entre prestador e tomador de serviço.

3.1. O LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR

O primeiro critério, que define a "regra geral" para o local de incidência desse imposto, é o do local em que está sediado o estabelecimento prestador do serviço ou, na sua falta, no local onde o prestador está domiciliado (art. 3º, *caput*).

Para evitar maiores questionamentos sobre o que pode ser considerado como estabelecimento prestador do serviço, o legislador complementar definiu, por meio do enunciado do art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, o que se entende por "estabelecimento prestador" para fins de cobrança do ISS. Com isso, a nosso ver, garantiu maior segurança jurídica aos sujeitos envolvidos na cobrança do ISS, seja no polo ativo ou no polo passivo da relação jurídica de cobrança desse tributo, tendo em vista que essa definição estipulou os elementos que devem ser considerados para que se possa identificar se determinado local é ou não um estabelecimento prestador e, conseqüentemente, se o Município onde ele se encontra tem ou não competência para cobrar o ISS sobre a prestação de serviço que nele for realizada.

Prescreve, então, o mencionado art. 4º, que se considera como estabelecimento prestador "o local onde o contribuinte desenvolve 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".

É importante observar que essa definição privilegia o lugar onde efetivamente ocorre a atividade de prestação do serviço contratada pelo tomador. Ou seja, será considerado como local do estabelecimento prestador aquele ponto específico no espaço territorial de um Município onde o prestador de serviço reuniu os elementos necessários e suficientes para realizar a atividade-fim consistente na obrigação de fazer que proporcionará um benefício, material ou imaterial, para o seu tomador. Em outras palavras, ainda que, para a realização da prestação de serviço contratada, outras atividades-meio tenham sido executadas em diversos locais, situados em territórios de diferentes Municípios, apenas o Município em cujo território esteja o estabelecimento em que tenha sido finalizada a atividade-fim contratada é que será competente para atingir esse serviço com a cobrança de ISS. Colaboram para esse entendimento as lições do professor Aires F. Barreto:

“Para nós, todavia, só prevalecerá se o estabelecimento escolhido pela empresa (dentre tantos que eventualmente possuía) 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). Consequentemente, o fato prestar serviços somente terá ocorrência no Município onde ultimado e perfeito, nos termos avenusados.”⁵⁰²

Considerando, então, que o critério material da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços é o fato jurídico de “prestar serviços”, é possível afirmar que a escolha do local do estabelecimento prestador, nos moldes como definido pelo art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, como critério espacial para a incidência do ISS, privilegiou o local onde se verifica a verdadeira ocorrência do fato jurídico previsto naquele critério material. Em outras palavras, dizer que o local de ocorrência do fato jurídico da prestação do serviço é o local do estabelecimento prestador é uma confirmação de que apenas o lugar onde a conduta correspondente ao verbo “prestar” conjugada com o complemento “serviço” for realizada é que poderá ser considerado como local de ocorrência do fato jurídico tributável por meio do ISS.

Note-se, aqui, a estreita relação entre o local indicado como critério espacial para a incidência do ISS e a materialidade a ser atingida por esse imposto. Está, assim, em perfeita harmonia com o entendimento de grande parte da doutrina, que afirma ser preciso (...) que o local escolhido pelo legislador esteja juridicamente relacionado ao núcleo da materialidade conferida e delimitada

constitucionalmente, o descompasso entre essa marca temporal e o conceito constitucional compromete a constitucionalidade da norma de incidência”⁵⁰³.

Sendo assim, é possível afirmar que esse elemento eleito pelo legislador complementar como regra geral para a definição do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS está em perfeita harmonia com a materialidade que, de acordo com o texto constitucional, deve compor essa mesma norma jurídica geral e abstrata de incidência tributária, pois leva à identificação do local onde exatamente foi realizada a conduta correspondente ao fato jurídico tributável por meio desse imposto. Ou seja, se a Constituição Federal autorizou os Municípios e o Distrito Federal a tributarem a prestação de serviços de qualquer natureza, é o Município em cujos limites territoriais essa prestação for realizada que terá competência para cobrar o imposto incidente sobre ela.

Observe-se que essa delimitação da competência municipal para tributar apenas as prestações de serviço ocorridas em seu território reflete a aplicação do princípio da territorialidade, cuja importância é ressaltada pelo professor Roque Antonio Carrazza:

“(…) cada Estado-membro, cada Município e o Distrito Federal só podem exigir os impostos de suas competências, quando os respectivos fatos impositivos se verificarem em seus territórios. E, isso, por uma razão muito simples: só a lei pode criar *in abstracto* tributos (art. 150, I, da CF). Ora, qualquer lei – aí compreendida, pois, a lei tributária – vigora e é aplicável num espaço físico determinado. Dito de outro modo, ela só pode colher fatos (imputando-lhes os efeitos jurídicos previstos) ocorridos dentro do seu âmbito de validade, ou seja, no território da pessoa política que a deu à estampa”⁵⁰⁴.

É interessante observar que o legislador complementar reforçou a importância de se buscar o local onde efetivamente a prestação de serviço tenha sido realizada para caracterizá-lo como estabelecimento prestador e, consequentemente, como local de incidência do ISS. Para tanto, desconsidera qualquer nomenclatura ou forma atribuída pelo prestador de serviço a esse local que poderia descaracterizá-lo como lugar de prestação de serviço. Novamente nesse ponto é possível verificar um instrumento de maior efetividade do princípio da segurança jurídica, que vale não apenas para o contribuinte, mas também para o Fisco, na medida em que reforça a competência que os Municípios têm para fiscalizar o(s) estabelecimento(s) do prestador de serviço, a fim de consertar em qual local ele está realizando efetivamente sua atividade e que atrairá, portanto, a incidência da regra-matriz do ISS⁵⁰⁵.

503 BRITTO, Lucas Galvão de. O lugar e o tributo. São Paulo: Noeses, 2014, p. 138.

504 CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 73, grifos do autor.

505 Sobre esse ponto, aproveitamos, aqui, as lições do professor José Eduardo Soares de Melo: “Entretanto, a consideração a local ‘temporário’ e à ‘unidade econômica ou profissional’, para

3.2. O LOCAL DO DOMICÍLIO DO PRESTADOR

O art. 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003, também prescreve, como regra geral para a identificação do local onde se considera prestado o serviço e devido o respectivo ISS, o local do domicílio do prestador do serviço, quando esse não possuir estabelecimento prestador. Primeiramente, é importante lembrar que, de acordo com as regras do Código Tributário Nacional, considera-se, para fins tributários, como domicílio das pessoas naturais a sua residência habitual ou o centro habitual de sua atividade profissional, quando aquela for incerta ou desconhecida (art. 127, inciso I), sendo que, em relação às pessoas jurídicas de direito privado, o domicílio tributário é considerado como sendo o lugar da sua sede ou o lugar do estabelecimento em que foi praticado o ato ou o fato que deu origem à obrigação tributária (art. 127, inciso II).

Trata-se, novamente, de critério que busca garantir ao Município onde efetivamente foi realizada a prestação de serviço a competência para tributá-la por meio da cobrança de ISS. Isso porque, se a atividade do prestador não exige a estruturação de um estabelecimento específico para a realização dessa atividade, geralmente é porque ela pode ser realizada em seu próprio lar, como é o caso, por exemplo, das atividades de advocacia ou de tradução. Caberá, portanto, ao Município em cujo território está localizado esse domicílio, a competência para tributar a atividade que nele é realizada, privilegiando, assim, a relação entre os critérios material e espacial da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços.

3.3. O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

A Lei Complementar nº 116/2003 ainda prevê, nos incisos I a XXII do seu art. 3º, alguns tipos de prestação de serviço cujo local de incidência do ISS não é determinado pelo local em que estiver o seu estabelecimento prestador, e sim pelo local onde for efetivamente realizada a prestação de serviço. É importante observar que essas situações elencadas taxativamente nos incisos desse artigo correspondem a atividades que, por sua própria natureza, exigem, em

fins de qualificação como estabelecimento do prestador, não pode significar uma porta aberta para exigências do ISS desprovido de critério razoável, por parte do Município onde se realiza o serviço.

Não é pelo fato de a empresa prestadora de serviço utilizar galpão (mantendo ferramentas e onde seus funcionários trocam de roupa etc.) em um canteiro de obras ou no imóvel do tomador dos serviços (que pode ser o estabelecimento deste), que poderá ser considerado estabelecimento para fins de exigibilidade do imposto.

Justificável a assertiva de que o estabelecimento prestador não será um singelo depósito de materiais ou a existência de um imóvel, sendo necessária a organização, unificada em uma unidade econômica indispensável à prestação do serviço. O local onde se situar a organização (de fato, não por ficção formal ou declaração de fachada do contribuinte) atrairá o âmbito de validade territorial da lei municipal respectiva." (MELO, José Eduardo Soares de. ISS: aspectos teóricos e práticos. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195).

regra, o deslocamento da mão-de-obra e dos instrumentos necessários para a prestação do serviço para o local em que essa prestação deve ser realizada. Ou seja, por mais que o prestador do serviço tenha um local, que denomina de estabelecimento prestador, no qual armazene as ferramentas necessárias para a execução de sua atividade e também trate das questões administrativas do seu negócio, a natureza dessa atividade exige que a sua execução seja feita em local diverso desse estabelecimento.

Exemplo clássico de atividade dessa natureza é a atividade de construção civil, prevista no item 07.02 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e que, conforme prescrição do inciso III, do art. 3º, desse diploma legal, deve ser tributada no Município em cujo território esteja sendo executada a obra de construção civil. A justificativa para essa previsão está no fato de que não é possível que o prestador desse tipo de serviço "construa" a obra em seu próprio estabelecimento prestador, pois a natureza desse serviço exige que essa prestação seja realizada no próprio local onde a obra será materializada.

Assim também ocorre, por exemplo, em relação à prestação do serviço de guarda e estacionamento de veículos terrestres e automotores (item 11.01 da lista anexa à LC nº 116/2003). Essa atividade somente poderá ser tributada pelo Município em cujo território esteja o local em que esses veículos estiverem guardados ou estacionados, conforme disposição expressa do inciso XV do art. 3º dessa mesma lei. Isso porque é plenamente possível que o prestador desse tipo de serviço tenha seu estabelecimento sede em determinado local, no qual organizou um escritório para administração de seus negócios, e tenha diversos outros locais onde os tomadores desse serviço deixam seus carros para serem guardados. É, portanto, nesses últimos locais, que o serviço de guarda e estacionamento é prestado, o que justifica a escolha do território municipal onde eles estão inseridos como critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS que define o Município correspondente como competente para a cobrança desse imposto.

Por fim, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 ainda prevê, em seus parágrafos, outros três casos específicos de prestação de serviço, cuja ocorrência dificilmente se limita ao território de um único Município. É o caso dos serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, previstos no item 03.04 da lista anexa a esse diploma complementar. De acordo com o § 1º desse art. 3º, considera-se que o fato gerador desses tipos de serviços ocorre no território de cada um dos Municípios em cujo território se encontra parte da ferrovia, da rodovia, dos postes, dos cabos, dos dutos e dos condutos de qualquer natureza que se-

jam objetos de locação, de sublocação, de arrendamento, de direito de passagem ou de permissão de uso.

Observe-se que não há, nessa previsão, a prescrição de um critério diverso para a identificação do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS. Se os cabos que são objeto de locação, por exemplo, têm sua extensão dividida no território de diferentes Municípios, é correto afirmar que em cada um desses territórios ocorreu o fato jurídico da locação, considerado pela Lei Complementar nº 116/2003 como prestação de serviço tributável por meio do ISS⁵⁰⁶. Ou seja, em cada um desses territórios verificou-se a concretização do verbo e do complemento ("prestar serviço") que identificam a materialidade tributável por meio do ISS, atraindo, assim, a competência do Município respectivo para tributar esse fato.

É interessante destacar que assim deveria ser a cobrança do ISS sobre a realização dessa atividade, ainda que não houvesse essa previsão específica do § 1º do art. 3º da LC nº 116/2003. Essa afirmação fundamenta-se no entendimento de que não há como afastar a competência tributária de nenhum desses Municípios em cujo território se verificou a concretização do fato jurídico contratado; sendo todos eles o local onde a atividade foi efetivamente realizada (no caso, a locação dos cabos), todos serão competentes para tributá-la, proporcionalmente à sua extensão em cada território.

O mesmo raciocínio se aplica ao caso previsto no § 2º do mesmo art. 3º da LC nº 116/2003: o fato gerador dos 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 (item 22.01), considera-se ocorrido no Município em cujo território haja extensão da rodovia explorada. Também nesse caso, estando diferentes partes da rodovia explorada dentro do território de diferentes Municípios, é possível afirmar que no território de cada um desses Municípios houve a concretização da materialidade tributável pelo ISS, o que atrai a competência de cada um desses entes federados para tributar esse serviço. Tributação essa que deverá ser exercida de forma proporcional sobre o valor correspondente à extensão do serviço prestado em cada parte dessa rodovia.

Por fim, o art. 3º prescreve, em seu §3º, que se considera como ocorrido no local do estabelecimento prestador os fatos geradores dos serviços presta-

506 Não serão consideradas, para os fins deste trabalho, as discussões a respeito da possibilidade ou não de se considerar a locação de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza como prestação de serviço tributável por meio do ISS. Parte-se, assim, do pressuposto da validade da sua previsão na lista de atividades anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

dos em águas marinhas, com exceção dos serviços portuários, ferroporcuários, 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 (item 20.01). Em uma análise preliminar, seria possível afirmar que, nesse caso, o legislador complementar procurou privilegiar, de forma irrestrita, o local onde o prestador de serviço reúne "os meios idôneos, materiais ou imateriais"⁵⁰⁷ necessários para explorar sua atividade, ainda que a efetiva concretização da materialidade "prestar serviço" não ocorra de fato nesse local. E, com isso, estaria contrariando a necessária relação entre a materialidade eleita pelo constituinte na repartição de competências tributárias e o critério espacial que compõe a regra-matriz de incidência do ISS.

Entretanto, essa previsão excepcional tem sua razão de ser pelo fato de que as águas marinhas⁵⁰⁸, local onde a prestação de serviço é realizada, não fazem parte do território de nenhum Município brasileiro. Conseqüentemente, não seria possível que a legislação de algum Município alcançasse essa prestação para produzir qualquer efeito sobre ela, inclusive o tributário. Contudo, há no território municipal um elemento que lhe coloca em conexão com a prestação de serviço realizada em águas marinhas: o estabelecimento prestador, onde estão reunidos os elementos necessários para viabilizar a prestação desse serviço em águas marinhas. Sobre esse ponto, é oportuno observar as lições do professor José Eduardo Soares de Melo:

"Lógica a ponderação de que para os serviços em que ocorra a impossibilidade de ser determinado, com precisão, o local da sua prestação, revela-se válida a eleição do legislador, ao indicar a regra segundo a qual a competência para a cobrança do ISS seria a do Município em que o prestador está estabelecido."⁵⁰⁹

Exercendo, então, a sua função de dirimir eventuais conflitos de competência entre os entes tributantes, a Lei Complementar nº 116/2003, na previsão do art. 3º, § 3º acima mencionada, elege esse critério para afirmar a possibilidade de a lei tributária do Município em cujo território está o estabelecimento prestador atingir os serviços que esse prestador realizar em águas marinhas.

507 BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 323.

508 "Quanto ao domínio das águas públicas, a Constituição, no art. 20, inclui entre os bens da União 'lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais' (inciso III); e o mar territorial (inciso VI)". (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 791).

509 MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 200.

E afasta, ao mesmo tempo, a possibilidade de outros Municípios pretenderem tributar essa prestação de serviço sem que possuam, em seu território, qualquer elemento de conexão com essa prestação.

3.4. SÍNTESE DOS ELEMENTOS PRESCRITOS PELA LC Nº 116/2003 PARA A DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DA RMIT DO ISS

Enfim, o que deve ser cuidadosamente observado é que, apesar de inicialmente ser possível afirmar que o legislador complementar adotou critérios distintos para a determinação do Município competente para cobrar ISS sobre determinada prestação de serviço, a depender do tipo de serviço prestado, o que se verifica, após essa análise detalhada das prescrições postas pelos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003, é a adoção de um mesmo critério que busca sempre privilegiar o critério material do imposto sobre serviços na determinação do critério espacial de incidência desse mesmo imposto. Ou seja, todas as previsões desses dois artigos dessa lei complementar convergem para a indicação de que o Município onde for realizada a conduta do verbo “prestar” aliada ao complemento “serviços”, que concretiza, no mundo real, o fato jurídico hipotético previsto no art. 156, inciso III da Constituição Federal como fato tributável por meio do ISS, é que deve ser o ente federado competente para tributar essa prestação de serviço.

Lembramos, aqui, as oportunas afirmações do professor Marçal Justen Filho sobre o critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS:

“Só é possível uma única solução. Competente será o Município em cujo território o fato impositivo realizou-se. E não há como opor a isso o raciocínio de existirem situações onde há dificuldade de apuração do local em que o fato impositivo ocorreu. Essa dificuldade só pode ser do intérprete desavisado ou desparelhado.

Como visto, o fato impositivo do ISS ocorre no local onde há a execução de prestação de serviço, qualificável como adimplemento a uma obrigação de fazer.”⁵¹⁰

De forma geral, esse local será o estabelecimento prestador, no qual são reunidos os bens, os equipamentos e as pessoas necessárias e suficientes para a realização da prestação do serviço. Por isso, a mencionada lei complementar traz a previsão do local do estabelecimento prestador como regra geral para a determinação do critério espacial do ISS que, consequentemente, definirá o ente federado (Município ou Distrito Federal) que poderá atuar como sujeito ativo na cobrança desse imposto. E, caso o prestador não possua um local específico para realizar a prestação do serviço, mas o faça em seu próprio domicílio,

é o Município onde estiver o seu domicílio que poderá tributar essa prestação de serviço, pois foi nele que se concretizou o fato jurídico tributário do ISS.

E, seguindo essas mesmas premissas, quando a natureza do serviço prestado exigir o deslocamento, para lugar diverso, de todos esses elementos essenciais para a concretização da sua prestação, a mesma lei complementar já estabelece que será esse novo local o elemento que atrairá a competência do Município, em cujo território ele se encontrar, para tributar essa atividade. E aqui, mais uma vez, a competência para cobrança do ISS é definida em razão da concretização do seu critério material: o local onde o serviço é prestado, quando esse for diferente do local do estabelecimento prestador.

Exceção a essa regra se verifica apenas no caso dos serviços prestados em águas marinhas por prestador localizado em território brasileiro. Nesse caso, diante da impossibilidade de qualquer Município tributar essa prestação ocorrida em local que não está no seu território, o legislador complementar utiliza o estabelecimento prestador, onde estão reunidos todos os elementos necessários para a concretização, em águas marinhas, dessa materialidade tributável pelo ISS, como critério espacial para definir o sujeito ativo competente para a sua tributação.

4. OS ARTS. 3º E 4º DA LC Nº 116/2003 COMO INSTRUMENTOS DE SEGURANÇA JURÍDICA

Com todo o exposto, é possível afirmar que as previsões dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003, atuantes como normas gerais na determinação do critério espacial do imposto sobre serviços a serem criados pelos Municípios e pelo Distrito Federal, são elementos que ajudam a prestigiar a segurança jurídica das partes envolvidas na cobrança desse imposto, seja o Fisco, seja o contribuinte, seja o responsável pelo recolhimento desse tributo. Considerando que a segurança jurídica está relacionada à previsibilidade das relações jurídicas decorrentes da prática de determinado fato jurídico e dos efeitos que elas irradiam, elege o local em que o prestador pratique o fato jurídico da prestação de serviço como determinante para a identificação do ente federado que terá competência para tributar esse fato é garantir que nenhum outro ente federado, em cujo território não se concretize a prestação de serviço, terá competência para exigir esse imposto.

Oportuno é lembrar, aqui, as lições do professor Heleno Taveira Torres sobre a importância da manutenção da segurança jurídica nas relações entre os cidadãos, que atuam como contribuintes, e o Estado, representado na figura do Fisco:

“A segurança jurídica é imanente ao ordenamento jurídico. *Objetivamente*, a segurança jurídica resulta dos caracteres que se atribuem tradicionalmente à lei (abstração, generalidade e permanência), juntamente com a ordem e a coerência hierárquica das normas. Pertine à qualidade do sistema e de suas fontes (institucional e formal). *Subjetivamente*, equivale à proteção das expectativas legítimas de confiança dos sujeitos de direito.

(...)

Deveras, nas relações entre órgãos do Estado e particulares, para a criação ou aplicação das leis e demais atos jurídicos, a segurança jurídica consiste em garantia de direito fundamental, reconhecida como proteção dos particulares, pela acessibilidade, certeza, previsibilidade e confiabilidade derivadas do sistema constitucional e que poderá servir de justificativa para a revogação e anulação de atos, para vedar a retroatividade de decisões judiciais ou de atos administrativos, normativos ou não, efetivar a proibição de excesso e a proporcionalidade dos atos gravosos, entre outros.”⁵¹¹

Sendo assim, é possível afirmar que as previsões da Lei Complementar nº 116/2003 sobre o critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS, Federal, atuam como instrumentos de busca pela segurança jurídica, na medida em que observam a repartição constitucional de competências tributárias. Então, se a segurança jurídica se verifica na certeza de que cada ente federado tem a competência para tributar apenas determinadas materialidades concretizadas em seu território, essa segurança é viabilizada na prescrição de que somente o Município em cujo território o serviço for efetivamente prestado é que terá direito de tributá-lo por meio do ISS.

Portanto, a partir do momento em que for possível identificar o local onde se concretizou a atividade-fim para a qual o prestador de serviço foi contratado pelo seu tomador, o Município em cujo território esteja compreendido esse local terá a certeza de que será o único ente federado com competência para cobrar o pagamento de ISS sobre o valor dessa prestação de serviço, assim como esse prestador terá a garantia de que nenhum outro Município e nem mesmo o Distrito Federal poderá impor-lhe essa cobrança. Há, nesse cenário, claro reflexo da busca pela segurança jurídica nas relações jurídicas tributárias, ainda que pelo simples respeito aos limites impostos pela própria Constituição Federal ao exercício da tributação, como bem lembrado pelo professor Heleno Taveira Torres:

“O sujeito ativo deve limitar sua atividade tributária em conformidade com a vigência de suas leis e demarcação espacial da incidência da lei

tributária, segundo os critérios constitucionais e do próprio CTN, para evitar conflitos de competência. Há uma indissociável vinculação entre competência, território, fato jurídico tributário e a identificação dos sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo e sujeito passivo). O ‘território’ é a dimensão espacial sobre a qual o sujeito ativo pode exercer sua função administrativa de cobrança do tributo a todos aqueles que, sobre esta base, realizem situações qualificadas como fatos jurídicos tributários. O sujeito ativo encontra-se invariavelmente limitado ao espaço territorial da pessoa competente.”⁵¹²

E a adoção da figura do estabelecimento prestador, como unidade econômica ou profissional em que a atividade de prestação de serviço é realizada de forma permanente ou temporária, permite uma maior concretização do objetivo dessa garantia de segurança jurídica, na medida em que se constitui no local onde haverá maior probabilidade de as prestações de serviço serem realizadas por determinado prestador. Confere, assim, maior certeza a esse prestador de que somente o Município no qual o seu estabelecimento está localizado poderá tributar-lhe por meio do ISS, da mesma forma em que reafirma a competência desse Município para atingir os fatos jurídicos praticados por esse contribuinte nesse território.

Além disso, a previsão expressa, no art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, dos elementos que caracterizam o estabelecimento prestador como local de verdadeira ocorrência da prestação de serviço garante aos Municípios e ao Distrito Federal a certeza de que poderão exercer a sua competência fiscalizatória sobre o prestador de serviço que realiza sua atividade reiteradamente em seus territórios, apesar de indicar a existência de seu estabelecimento prestador no território de outro Município. E, caso consigam comprovar que esse prestador reúne, no seu território, elementos suficientes para caracterizar a prática da prestação de serviço, especialmente se essa ocorrer em um local configurado como um verdadeiro estabelecimento prestador, passarão a ter a competência para tributar essas prestações por meio do ISS. Prevalece, assim, a segurança jurídica dos Municípios na certeza do seu direito de tributar as prestações de serviço efetivamente realizadas nos limites dos seus respectivos territórios, em detrimento da competência daqueles outros Municípios que possuem apenas estabelecimentos fictos desses mesmos prestadores, constituídos apenas com finalidades evasivas.

É esse mesmo sentido que estão as exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do mesmo diploma complementar. Apesar de essas situações particularizarem, de forma individualizada, o local que deverá ser considerado como critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS, nada mais fazem

do que explicitar em qual local haverá maior probabilidade de concretização do verbo e do complemento equivalentes ao fato jurídico que poderá ser tributado.

É o que ocorre, por exemplo, em relação ao serviço de limpeza e manutenção de piscinas (item 7.10 da lista anexa à LC nº 116/2003), que não pode ser prestado em outro local que não seja no próprio imóvel onde está localizada a piscina que será limpa e sofrerá manutenção. Da mesma forma se dá, considerando-se um segundo exemplo, em relação ao serviço de planejamento, organização e administração de congressos (item 17.10 da mesma lista anexa), que somente pode ser prestado no local onde for realizado o congresso em questão, independentemente de onde estiver localizado o estabelecimento do prestador que tenha realizado esse serviço, a menos que o evento seja realizado nesse local.

Não são, portanto, verdadeiras exceções, mas sim um reconhecimento expresso pelo legislador complementar da particularidade desses tipos de serviços, cuja prestação não se restringe a um ambiente com o mínimo de permanência, que é o estabelecimento prestador, mas é realizada em um local diferente a cada nova prestação contratada. Essas previsões também se harmonizam com a repartição constitucional de competências tributárias, ao reafirmarem como competente para tributar as prestações de serviço o Município onde se concretiza essa materialidade prevista no art. 156, inciso III da Constituição Federal. Reforçam, com isso, a segurança jurídica dos contribuintes que prestam esses tipos de serviços, já que não poderão ser tributados cumulativamente por aqueles Municípios onde tiverem seus estabelecimentos, pois não realizam neles suas atividades de prestação de serviço, mas apenas pelos Municípios onde essa prestação realmente se concretizar.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao afirmarmos que as prescrições dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003 sobre o critério espacial da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços atuam como instrumentos de garantia da segurança jurídica dos contribuintes e do Fisco na identificação de qual o ente federado competente para tributar determinada prestação de serviço, não estamos querendo afirmar que são a solução única e precisa para todos os problemas de conflitos de competência horizontal verificados na cobrança de ISS. Sabemos que, em certos casos, as atividades necessárias para a concretização do serviço contratado são desenvolvidas nos territórios de dois, três ou de um número ainda maior de Municípios, o que dificulta a identificação precisa de qual desses territórios é aquele em que a materialidade "prestar serviço" se concretiza, atraindo, assim, a competência tributária para esse Município.

Essa realidade nos leva a afirmar que a solução para a identificação do local de ocorrência do fato gerador de cada prestação de serviço será casuística e dependerá da análise do objeto do contrato firmado entre prestador e tomador de serviço em cada caso concreto. Ou seja, sempre será necessário observar qual a atividade-fim contratada pelo tomador, para que seja possível identificar qual o local onde o prestador a realizou, independentemente do fato de ter realizado outras atividades-meio em locais distintos, pois essas não constituem materialidade tributável por meio do ISS. Com a identificação desse local de concretização da atividade-fim da prestação de serviço, será possível afirmar que o Município em cujos limites encontra-se esse local será competente para tributar essa prestação.

É exatamente nesse ponto que visualizamos a importância das prescrições dos arts. 3º e 4º da LC nº 116/2003: ao elegerem como critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS o local onde a prestação de serviço se concretiza, estipulando que, em regra geral, esse local será o estabelecimento prestador do serviço, atuam em favor da segurança jurídica de ambas as partes envolvidas na relação jurídica tributária. Como consequência, confirmam a impossibilidade de qualquer Município ou o próprio Distrito Federal pretender impor a cobrança de ISS sobre o sujeito que prestou esse serviço ou sobre terceiro a ele relacionado, se em seu território não tiver ocorrido o fato gerador do ISS, a atividade-fim para a qual esse prestador foi contratado. E, repita-se, nem mesmo a ocorrência, nos territórios desses outros entes federados, de obrigações de fazer consideradas atividades-meio para a realização da atividade-fim contratada não é capaz de legitimar a competência desses entes para tributar essas atividades-fim por meio do ISS, tendo em vista que somente a atividade-fim, que concretiza a prestação de serviço contratada, é que está sujeita à incidência desse imposto municipal.

Portanto, é possível afirmar que as regras prescritas pelos mencionados artigos da Lei Complementar nº 116/2003 para a definição do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS foram eleitas pelo legislador complementar para tentar diminuir as incertezas sobre qual ente federado é competente para tributar, por meio do ISS, as mais diferentes prestações de serviços. Atuam, assim, como instrumentos de busca pela segurança jurídica para os prestadores de serviço, para os seus tomadores, para os Municípios e para o Distrito Federal, por garantir que somente terá legitimidade para exigir o pagamento de ISS sobre determinada prestação de serviço aquele ente federado em cujo território esteja o local onde tenha ocorrido o fato jurídico tributável por meio do ISS, ou seja, a atividade-fim que concretiza o objeto do contrato de prestação de serviço.