

**CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

JOÃO BRÁULIO CRUZ DE VILHENA

**O LOCAL DA INCIDÊNCIA DO ISSQN À LUZ DA LEI
COMPLEMENTAR N. 116/2003**

Belo Horizonte

2007

**CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

JOÃO BRÁULIO CRUZ DE VILHENA

**O LOCAL DA INCIDÊNCIA DO ISSQN À LUZ DA LEI
COMPLEMENTAR N. 116/2003**

Monografia apresentada ao Curso de Direito Tributário do Centro de Atualização em Direito / Universidade Gama Filho, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Professor orientador: Prof. Dr. Éder Sousa

Belo Horizonte

2007

**CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

A monografia intitulada O LOCAL DA INCIDÊNCIA DO ISSQN À LUZ DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003, elaborada por João Bráulio Cruz de Vilhena, foi avaliada como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Direito Tributário, tendo sido atribuída _____.

Dedico esse trabalho à minha esposa, Ana Márcia Macedo Cabral, exemplo de determinação e garra, e aos filhos Renato e João Vinícius.

Agradeço ao professor e orientador Éder Sousa, pelo apoio e disponibilidade, aos demais Mestres do curso, pelos conhecimentos transmitidos, às Diretorias do CAD - Centro de Atualização em Direito e da Universidade Gama Filho, aos colegas da Secretaria de Finanças da PBH, pelo apoio e experiência que me possibilitaram adquirir e à minha família, pela motivação constante.

RESUMO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços previstos em Lei Complementar que não sejam aqueles previstos no artigo 155 da Constituição Federal que são de competência dos Estados. O local da incidência desse imposto foi determinado pelo Decreto-Lei n. 406/1968 até 31 de julho de 2003 e pela Lei Complementar n. 116/2003 a partir de 1º de agosto daquele mesmo ano. A regra geral nesses dois dispositivos sempre foi a mesma: “o imposto é devido no local do estabelecimento prestador”, apesar de no Decreto-lei 406/68 a questão do local do imposto devido estar somente implícita. A Doutrina, ao longo dos anos, vinha ficando dividida entre autores que confirmavam a norma objetivamente abstraída dos textos legais e autores que não concordavam com a mesma. A Jurisprudência, no entanto, a partir de um julgado do Superior Tribunal de Justiça de 1994, firmou posicionamento no sentido de que o imposto seria devido no local da prestação dos serviços, sem, contudo, declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos complementares citados. Estava criada uma situação de incômoda insegurança jurídica, tanto para os Fiscos Municipais quanto para os contribuintes. Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, buscou-se clarear melhor a situação, inclusive com a providencial definição de “estabelecimento prestador”, a estipulação clara e objetiva do local onde o imposto é devido, e a extensão dos casos de exceção à regra principal de incidência no local do estabelecimento. A Doutrina, timidamente, já vem se posicionando em favor dessa premissa, mas a jurisprudência, em alguns casos, dá sinais de se inspirar nas decisões do passado. Em outros, já reflete positivamente ao novo ordenamento. Pessoalmente, entendemos que não há irregularidade alguma tanto no Decreto-Lei n. 406/2003, quanto na Lei Complementar n. 116/2003 em relação à definição do local da incidência do ISSQN no local do estabelecimento prestador. Ao contrário, detectamos diversas inconsistências nos argumentos dos que defendem a incidência do imposto no local da prestação, entendido esse local, como a forma que vem sido interpretada as decisões do STJ. No nosso modo de ver, não há dúvida que a regra geral de incidência do ISSQN é o local do estabelecimento prestador.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	08
2 – OS DISPOSITIVOS LEGAIS ENVOLVIDOS.....	12
2.1 – A Constituição federal.....	12
2.2 – A Lei Complementar.....	12
2.3 – A Lei Ordinária	13
2.4 – Implicações desses Dispositivos na Tributação Sobre os Serviços de Qualquer Natureza.....	13
3 – BREVE HISTÓRICO DO ISSQN	15
4 – O ASPECTO ESPACIAL DO ISSQN NO DECRETO-LEI N. 406/1968	16
4.1 – O argumento do Princípio da Territorialidade	20
4.2 – A questão da Figura da Ficção Jurídica	28
4.3 – A Questão da Autonomia Municipal.....	29
4.4 – Conclusões a respeito do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68.....	30
5 – A LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003	32
5.1 – Os novos sinais da Jurisprudência	39
5.2 – As considerações da Doutrina	40
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44
BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR.....	48

1 - INTRODUÇÃO

A questão do local da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) já vem de longo tempo afetando as ações dos Fiscos Municipais no momento de cobrar o referido imposto e o comportamento dos contribuintes no momento de realizar o seu recolhimento. As decisões dos tribunais relativas ao tema estavam sendo consideradas “pacificadas” pelas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), baseadas sempre em uma mesma decisão, que diz que “*Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento do prestador, ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador*” (BRASIL, 1994 a). Essa lei mencionada é o Decreto-Lei n. 406/1968, que foi o dispositivo complementar que buscou equacionar as questões relativas ao ISSQN até o advento da Lei Complementar n. 116/2003, que hoje é quem se ocupa dessa função.

Para muitos doutrinadores e especialistas essa premissa estaria equivocada desde sua origem, sob a tutela do Decreto-lei n. 406/68, e muito mais agora, quando o ordenamento jurídico já é outro, com a Lei Complementar n. 116/2003, principalmente quando se confunde o território em que se realiza o fato gerador como sendo o território do município do tomador dos serviços.

Nesse ponto particular, relativo ao local da incidência, a Lei Complementar n. 116/2003 parece que explicita melhor o que seria esse local, estendendo, inclusive, o número de situações de exceções, em que o imposto seria devido no local da prestação dos serviços. Em relação à conceituação em si do local da incidência, apresenta grandes novidades em relação ao Decreto-Lei 406/68, como a adição da expressão “o imposto devido”, e a definição de estabelecimento prestador.

O que se configura no atual momento, portanto, é que a questão continua polêmica, mas a solução não nos parece difícil. Os Fiscos Municipais certamente estão atuando na conveniência da defesa de seus interesses. Constam casos, como o da Prefeitura de Uberaba, que através de seu Decreto n. 2.192 de 24/01/2000,

estipulou que as empresas situadas em seu município, devidamente enquadradas, deveriam reter na fonte e recolher o ISSQN para Uberaba sobre todos os serviços tomados de prestadores de outro município, independentemente do tipo do serviço (UBERABA, 2000). Outras Prefeituras se comportam de forma mais questionável ainda, adotando procedimentos ambíguos. Em outras palavras, cobram o imposto sobre serviços prestados em seu território por empresas com estabelecimentos em outros municípios e também de empresas localizadas em seu território que prestam o mesmo serviço em outros municípios.

Os tribunais estão ainda vacilantes, em alguns casos com indicativos de que nada teria mudado, em outros não. No meio de tudo isso está o inseguro e indefeso contribuinte, que sem uma definição clara, fica a mercê de um procedimento que pode lhe trazer complicações futuras.

O cotidiano da minha função específica como Auditor de Tributos na Prefeitura de Belo Horizonte me fez deparar dezenas de vezes com a questão levantada nesse trabalho. Existem empresas que, sob a justificativa de existir um suposto entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça (STJ), adotam o procedimento de recolher o ISSQN sempre no município onde se localiza o tomador dos serviços.

Existem também empresas que aprofundam mais a questão e adotam o local da prestação dos serviços, também sob a tutela das decisões do STJ.

Mas há também aquelas empresas que obedecem fielmente o que diz a Lei Complementar n. 116/2003 e as orientações da Prefeitura de Belo Horizonte, baseada em sua legislação ordinária, ou seja, recolhem o imposto no município do estabelecimento do prestador dos serviços, excetuando apenas, o imposto incidente sobre os serviços relacionados nos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, ocasião em que o mesmo é devido no local da prestação dos serviços ou do tomador dos serviços, conforme o caso.

O que precisamos ter com segurança e clareza é a resposta à seguinte pergunta: “Quem está procedendo corretamente?” Só com essa resposta, teremos a verdadeira segurança jurídica em relação à matéria.

Do ponto de vista do contribuinte, é muito desagradável a situação de se estar procedendo de determinada forma, porque dessa forma lhe parece a mais correta e depois de um certo tempo ser surpreendido com cobranças e penalidades que podem até inviabilizar o seu negócio.

Muito mais desagradável ainda, é ter recolhido todos os impostos para um ente tributante, dispondo, portanto, dos recursos, e depois se ver obrigado a pagar novamente para outro ente, porque assim ficou convencionado.

É essa a grande questão que levantamos nessa monografia. A verdade é que a definição do local da incidência do ISSQN tem sido tratada de forma diferente entre os contribuintes, e entre as próprias Prefeituras do país.

A Doutrina também apresenta divergências, e a Jurisprudência, que apesar de muitas críticas, considerava a questão “pacificada” antes da Lei Complementar n. 116/2003, precisa se posicionar mais enfaticamente após o citado dispositivo.

Já se vão mais de quatro anos da vigência da Lei Complementar n. 116/2003 e não há como prolongar mais essa discussão, sendo imperiosa a sua definição.

Iremos começar o trabalho, no capítulo 2, com uma conceituação sobre a natureza dos dispositivos legais, e principalmente da função da Lei Complementar. Tal entendimento será fundamental para embasarmos nossas conclusões, já que queremos demonstrar que é perfeitamente constitucional e legítimo o que está previsto no artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68 e no artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003.

Posteriormente, no capítulo 3, vamos fazer um breve histórico do ISSQN e então buscaremos traçar um panorama geral da questão do local da incidência desse imposto, reunindo informações relevantes aos diversos aspectos que envolvem o

caso, desde seus preceitos na Constituição Federal até suas implicações nos dispositivos infraconstitucionais e ordinários.

Para tanto, e já no capítulo 4, faremos um estudo do artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68, buscando sempre nos apoiar nos posicionamentos doutrinários, na jurisprudência e nas convicções que formamos após a análise profunda das questões envolvidas. Sabemos que o objetivo maior é estudarmos as implicações da Lei Complementar n. 116/2003, mas entendemos que é fundamental o estudo da legislação anterior para melhor embasarmos nossos argumentos atuais. É neste momento do trabalho que mais aprofundaremos a análise das questões que formam nossa convicção.

Gostaríamos muito de destrinchar o processo que culminou com a edição do referido Decreto-Lei, mas como se trata de fruto de dispositivo bastante usado pelo governo militar, que não passava pelo crivo do poder legislativo, consideramos bastante difícil essa incursão.

Posteriormente, no capítulo 5, procuraremos fazer o mesmo com o art. 3º da Lei Complementar n. 116/03, e com essas informações todas, no capítulo 6, buscar harmonizar uma linha de raciocínio mais próxima o possível da correta, que seja coesa, coerente, embasada, e quiçá conclusiva, dentro do razoável que se espera para se garantir um mínimo de segurança jurídica nos procedimentos, tanto do Fisco quanto dos contribuintes.

2 – OS DISPOSITIVOS LEGAIS ENVOLVIDOS

2.1 – A Constituição Federal

Toda a sistemática tributária vigente no país deve obediência à Constituição Federal. É na Carta Magna que estão delineadas as matrizes de todas as competências, os limites do poder de tributar e a estruturação dos princípios que constituem a base de todo o sistema tributário brasileiro. Dentre esses princípios, destacamos o da Legalidade e Tipicidade, estampado objetivamente no inciso I do art. 150 da Constituição Federal (BRASIL, 2006, p. 660) e que por muitos autores é considerado o mais importante. Destacamos ainda o Princípio Implícito da Territorialidade, que estaria para muitos, contido nos artigos que ditam as atribuições das competências para a instituição de tributos por cada ente da Federação, quais sejam, os artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição (BRASIL, 2006, p. 660 – 663). Veremos que esses dois princípios são especialmente importantes para esse trabalho.

A Constituição também é a responsável pela regulação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, leis ordinárias, etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo).

Especificamente, em relação ao ISSQN, a Constituição Federal prevê, no inciso III do artigo 156 (BRASIL, 2006, p. 663), que cabe ao Município a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza não constantes no artigo 155, que competem aos Estados. Configura-se aí o ponto inicial do nascimento do imposto que estamos estudando.

2.2 – A Lei Complementar

É aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição. Sua missão seria a de complementar a disciplina constitucional de certas matérias, indicadas pela própria Constituição. O *quorum* de aprovação requerido é o de maioria absoluta de votos na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, o que lhe dá mais estabilidade e importância.

Em especial referência ao direito tributário, as questões mais importantes atribuídas pela Constituição, às Leis Complementares, são as que dizem respeito aos conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e às questões das normas gerais de Direito Tributário, ou seja, o detalhamento dos modelos de tributação já criados pela Constituição. A Lei Complementar vai preparar o esboço que, finalmente, será utilizado pela Lei Ordinária.

Em relação ao ISSQN, tivemos o Decreto-Lei n. 406/1968 (BRASIL, 1968) que teve vigência até 31/07/2003 e a Lei Complementar n. 116/2003 (BRASIL, 2003) que está em plena vigência.

2.3 – A Lei Ordinária

Trata-se do veículo legislativo que cria, de fato, o tributo. É a lei ordinária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que vai implementar, em regra, o princípio da legalidade tributária. É o instrumento formal, mediante o qual se exercita a competência tributária, observados os balizamentos contidos na Constituição e nas Leis Complementares. Aqui estarão esmiuçados os elementos básicos dos tributos, que se complementarão ainda nos Decretos Regulamentares, Normas Complementares, Convênios, Instruções Normativas e outros atos que compõem a estrutura ordenadora de todas as questões relacionadas aos tributos.

Em relação ao ISSQN, cada município vai editar suas leis, que em hipótese alguma, poderão extrapolar ou contrariar os ditames da Lei Complementar e da Constituição Federal.

2.4 – Implicações Desses Dispositivos na Tributação Sobre os Serviços de Qualquer Natureza

A Constituição Federal autoriza e estipula os limites para a institucionalização do tributo. Alguns autores dizem que ela não cria tributos. Outros dizem que cria sim, juntamente com os outros dispositivos legais. Poderíamos até dizer que essa é uma

questão irrelevante, mas apenas para firmar posição, concordamos plenamente com o que diz José Souto Maior Borges:

Norma constitucional sobre competência tributária é de criação do tributo, porque esse é o seu objetivo material. (...) Por sua vez, a lei complementar de normas gerais é, também ela, ato de criação normativa e de aplicação da Constituição, da mesma forma que a lei ordinária do tributo aplica a lei de normas gerais (lei complementar) e cria direito, na medida em que lhe dá especificidade. É o que certa doutrina costuma denominar processo de concreção de normas. (BORGES, 2004, p. 7)

Ou seja, essa estrutura normativa é seqüencial e complementar, sendo que de nada vale um dispositivo sem a existência cumulativa do outro. Não há lei ordinária municipal sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza cuja base não esteja na Constituição e suas delimitações especificadas em Lei Complementar. Da mesma forma que não se cobra esse tributo simplesmente com a Constituição. Há que se ter o dispositivo complementar e o municipal.

3 – BREVE HISTÓRICO DO ISSQN

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) surgiu no ordenamento jurídico brasileiro no artigo 15 da Emenda Constitucional n. 18 de 1º de dezembro de 1965:

Art. 15. Compete aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. Parágrafo Único: Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas do artigo 12. (BRASIL, 1965)

Esse dispositivo, juntamente com a Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional – CTN – (BRASIL, 2006 a, p. 3) podem ser considerados a reforma tributária que emanou da revolução de 1964, e representaram o início de uma nova era na tributação brasileira.

Logo em seguida tivemos o Decreto-Lei n. 406 de 31/12/1968, que buscou ordenar todos os aspectos relacionados com o ISSQN e revogou todos os artigos específicos do imposto no CTN. Como se tratava de dispositivo de norma geral, sempre foi considerado com status de Lei Complementar, o que de fato era.

Foi a partir daí que os municípios efetivamente passaram a editar suas Leis próprias, tornando eficaz a previsão constitucional.

Em 1988 tivemos a nova Constituição Federal, que recepcionou o Decreto-Lei n. 406/1968 e manteve o imposto sobre serviços na ordem tributária nacional, ainda com a competência dos municípios para instituí-lo.

Finalmente, em 2003, foi editada a Lei Complementar n. 116, que trouxe uma nova estruturação do imposto e provocou uma alteração geral nas legislações dos municípios do país todo, pois tiveram que se adequar às novas situações criadas.

4 - O ASPECTO ESPACIAL DO ISSQN NO DECRETO-LEI 406/68

Voltando à questão principal deste trabalho, temos que em relação ao local da incidência do imposto, assim determinou o Decreto-Lei 406/68):

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

- a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
 - b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.
- (BRASIL, 1968)

A princípio, uma regra clara e objetiva, mas que ao longo dos anos, e das decisões judiciais, tornou-se uma das questões mais polêmicas em relação ao imposto municipal. Ao que tudo indica, o marco mais importante dessa questão foi essa decisão proferida pelo Ministro Demócrito Reinaldo, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 1994:

COMPETÊNCIA – MUNICÍPIO – LOCAL – OCORRÊNCIA – FATO GERADOR – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – TRIBUTAÇÃO (ISS) – DESCABIMENTO – COBRANÇA – TRIBUTOS – DIVERSIDADE – MUNICÍPIOS.

“Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68.

Embora a lei considere o local da prestação de serviço, o do estabelecimento do prestador (art. 12 do Decreto-lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação de serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território”.

Recurso provido por unanimidade. (BRASIL, 1994 a)

Posteriormente, em decisão semelhante, o mesmo Ministro acrescentou os seguintes dizeres:

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente. Negado provimento ao recurso por unanimidade. (BRASIL, 1995)

Tais decisões balizaram dezenas de outras nos diversos tribunais da Nação, o que teria dado à questão até mesmo um caráter de “pacificada” ou “remansosa”, na linguagem de eminentes magistrados. Segue um exemplo:

Tributário – Execução Fiscal – Embargos do devedor – ISSQN – Serviço prestado em município diverso daquele em que a executada mantém o seu estabelecimento – Competência tributária – Interpretação sistêmica do art. 12, “a”, do Decreto Lei 406 de 31.12.1968, frente à Constituição Federal – Sentença inacolhedora dos embargos – Recurso improvido.

O ISS é, irrecusavelmente, segundo o princípio territorial adotado pela Constituição Federal, tributo de competência do Município onde o serviço é realizado. Conferir tal competência à municipalidade onde está a sede da prestadora de serviço, como sugere o art. 12, “a”, do Decreto-Lei n. 406/68 através de lamentável ficção jurídica, é fazer ouvidos moucos a princípios constitucionais basilares, mormente o da autonomia municipal (SANTA CATARINA, 1997)

Como essa, existe muitas outras decisões, sendo que a linha de argumentação se baseia muito, e principalmente, na observância do “Princípio da Territorialidade”, e de forma mais complementar, na crítica à adoção possivelmente irregular da figura da “ficção jurídica” contida no artigo 12 do Decreto-Lei 406/68 e até em citações relativas ao Princípio da Autonomia dos entes federados.

Na Doutrina, os defensores dessa argumentação confirmam, e em momento algum extrapolam, os pontos que seriam os mais importantes. Vejamos o que escreveu Pedro Victorio Daud:

(...) o imposto sobre prestação de serviços é de competência do município onde foi prestado o referido serviço, ou seja, no local da prestação, independentemente do fato do contribuinte ser domiciliado, ou manter estabelecimento de qualquer natureza (filial, escritório), no Município do local onde os serviços foram realizados, com fundamento na autonomia municipal, uma vez que a legislação tributária de um Município não pode ter vigência em outro Município, diante do princípio da territorialidade da legislação tributária. (DAUD, 2001)

Vamos, então, comentar um pouco as decisões. Mas antes, gostaria de lembrar que houve muitas decisões de forma diferente, confirmando o local da incidência na forma prevista no artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/1968. E que também a Doutrina mais especializada sempre defendeu essa tese. Só para exemplificar vamos citar outra jurisprudência:

Ementa. Tributário. ISS. Local de Recolhimento. Serviços de Paisagismo. Obra já concluída.

A regra geral sobre a competência para instituir o tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos da construção civil, em que a competência tributária se desloca para o local da prestação. (BRASIL, 1994 b)

Mas como depois de 1994 as decisões se harmonizaram de outra forma, é essa a situação que vamos analisar.

Lembramos aqui, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) não analisa fatos. Diz sua Súmula de n. 7: “*A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial*”. Portanto, suas decisões são em tese. Não esmiúça a situação fática que ocasionou o questionamento. Temo que em muitas situações, a inteligência de suas decisões provocou efeito oposto ao pretendido. Vou tentar ser mais claro através de um exemplo hipotético: Uma empresa busca a justiça através de uma Ação Declaratória, porque está sendo cobrada a recolher o ISSQN sobre um mesmo serviço de manutenção de equipamentos por dois municípios distintos. O primeiro é o município onde se situa o estabelecimento prestador da empresa, e o segundo onde se situa o tomador dos serviços e onde a manutenção foi concretizada. Essa manutenção demandou o contato do cliente com o estabelecimento do prestador, a análise desse estabelecimento quanto à viabilidade da prestação desse serviço, a elaboração de orçamentos, o levantamento de equipamentos e tecnologia para a execução do serviço, a definição de estratégias de ação, o deslocamento para o local do bem a ser trabalhado, a execução, a conclusão e a entrega do serviço pronto. Eventualmente, pode até ter sido deslocado o bem ou parte do bem para o estabelecimento do prestador para execução de determinada etapa do serviço. Faço a seguinte pergunta: qual o real local da prestação dos serviços? É a análise fática da questão que vai dizer. Pode o serviço ser feito sem a gama de conhecimento prévio e experiências que o prestador adquiriu ao longo dos anos, ou sem a utilização da estrutura da sua administração central? Poderíamos dizer até, que o aspecto mais importante desse serviço é a análise prévia que o prestador faz de concluir que é capaz de fazer tal manutenção e quais os passos que realmente vai dar. Muitas vezes a ida ao local do equipamento demanda um procedimento rápido e eficiente, mas que foi construído ao longo de anos de experiência. A parte realizada no local do bem não é um serviço autônomo. É parte de um todo, onde o principal pode até ser considerado o que é desenvolvido no estabelecimento prestador. Ou seja, parte bastante significativa da prestação do serviço se deu no local do estabelecimento do prestador, e nesse ponto os conceitos se confundem: o local do estabelecimento é o mesmo que o local da prestação. Como a Justiça,

através do STJ, diz que o imposto é devido no local da prestação, tem sido presumido que é no local onde se encontra o bem trabalhado, ou o município do local do tomador dos serviços. Mas não é isso que está dizendo o STJ. Está dizendo simplesmente que o imposto é devido no local da prestação dos serviços. Se em foro de discussão na primeiras e segundas instâncias, sustentasse o município do prestador dos serviços, que era em seu território que ocorria a parte mais importante do serviço, essa mesma decisão produziria efeitos diferentes.

Não quero dizer aqui que concordo com as decisões do STJ. Definitivamente não concordo, e vou tentar mostrar ao longo desse trabalho o porquê disso. Mas entendo que a aplicação dessas decisões por parte de alguns contribuintes e até de algumas Prefeituras, não estão de acordo com a essência do que foi decidido. Muitas vezes faltam dados fundamentais das esferas inferiores para a verdadeira caracterização dos fatos envolvidos e até mesmo da questão que se discute.

Entendo, portanto, que pode estar havendo confusão entre os significados de decisões, especialmente quando se confronta local do estabelecimento prestador contra o local da prestação dos serviços, quando muitas vezes eles podem ser os mesmos. Para ficar claro, aqui no âmbito deste trabalho, vou chamar de “local do estabelecimento prestador” a definição do aspecto espacial em relação à incidência do ISSQN preconizado pelo Decreto-Lei 406/68 e a Lei Complementar n. 116/2003, e de “local da prestação dos serviços” a definição desse mesmo aspecto espacial sob a ótica que tem sido dada para as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Mas acabamos de dizer que não concordamos com as decisões do STJ. Não concordamos porque elas estão em oposição ao que diz a Lei e vêm causando imensa confusão entre os atores envolvidos. Importante observar, que a grande maioria dessas decisões foram tomadas antes da edição da Lei Complementar 116 de 2003.

Portanto, vamos elencar nossos argumentos à luz do Decreto-Lei 406/68 e posteriormente, vamos falar do novo ordenamento, com suas implicações tanto na jurisprudência, quanto na doutrina.

4.1 – O Argumento do Princípio da Territorialidade

Sem dúvida, a evocação do chamado Princípio da Territorialidade é o principal argumento das correntes que defendem que o ISSQN é devido no local da prestação dos serviços. É o núcleo principal da linha de argumentação do Ministro Demócrito Reinaldo na decisão já mencionada nesse trabalho e que balizou tantas outras.

Vamos analisar um pouco o que diz tal princípio. Sua fundamentação legal estaria implícita na Constituição, quando estipula o critério territorial para a atribuição das competências para a instituição e cobrança dos diversos tributos que menciona. No caso dos Municípios, e em especial em relação ao ISSQN, a previsão estaria no inciso III do art. 156 da CF:

Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - (...)
II – (...)
III – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, 2006 a, p. 663)

Nas palavras do mestre Paulo de Barros Carvalho, o Princípio da Territorialidade estaria assim fundamentado:

O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa jurídica que a editou. A lei federal, por todo território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal. A observância eficaz do Princípio da Territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planejou. (CARVALHO, 1991, p. 162)

Diria que, numa análise geral, essa definição está correta, mas há situações em que ela não se aplica. O Imposto de Renda, que é um tributo que abrange todo o território nacional, abrange também receitas auferidas no exterior por cidadãos brasileiros. O Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), em alguns casos, incide sobre a importação. Portanto, mais que comprovado que esse princípio da territorialidade não é absoluto. Vejamos o que escreveu Mizabel Abreu Machado Derzi:

Não obstante, o legislador pode delimitar, especialmente, a hipótese de incidência da norma tributária, de tal modo que o seu aspecto espacial não

mais coincida com o âmbito territorial da validade das normas da pessoa tributante. Essa delimitação pode ocorrer para se reduzir o âmbito da validade territorial, de modo que a norma somente alcance certos fatos ocorridos em parte, áreas ou lugares de seu território (é o caso do imposto territorial e predial urbano que somente alcança os imóveis situados na zona urbana, embora as leis municipais – em regra – tenham validade em todo o território, inclusive na zona rural); mas ela também pode dar-se para expandir os efeitos da norma, de modo a alcançarem fatos ocorridos além das fronteiras nacionais (hipótese do Imposto sobre a Renda). (DERZI, 2004, p. 72/73).

Na mesma linha de raciocínio, posiciona-se Kiyoshi Harada:

De fato, as normas municipais aplicam-se, de regra, no âmbito de seu território, assim como a lei estadual aplica-se no âmbito do território estadual e a lei federal, no âmbito nacional. Mas isso não é absoluto. Do contrário, a legislação do imposto sobre a renda não poderia prever a tributação de rendas auferidas no exterior pelas subsidiárias, sucursais, filiais, coligadas, etc., de empresas situadas no território brasileiro. (HARADA, 2001)

Tanto é verdade que o Princípio da Territorialidade não é absoluto, que a Constituição prevê, em seu art. 146, que há a possibilidade de conflitos de competência entre os entes federados, e encaminha a solução desses conflitos para a Lei Complementar. Vejamos o que diz a Constituição Federal:

Art. 146 – Cabe à Lei Complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios; (BRASIL, 2006 a, p. 659)

O Código Tributário Nacional em seu artigo 102 esclarece:

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 leis de normas gerais expedidas pela União** (grifo nosso). (BRASIL, 2006 a, p. 20)

O Decreto-Lei 406/68, em seu artigo 12 já mencionado, nada mais fez que por em prática o mandado do artigo 102 do Código Tributário Nacional, devidamente autorizado pelo artigo 146 da Constituição.

O renomado tributarista, Bernardo Ribeiro de Moraes ratifica:

Portanto, conforme verificamos, o decreto-lei n. 406, de 31/12/1968, não considerou relevante o princípio territorial da incidência do ISS. Ao contrário, adotou como regra principal ou geral a da incidência do imposto municipal em razão do estabelecimento prestador (art. 12, “a”) ou do domicílio do prestador (art. 12, “a”), (...). No ISS, em geral, não se leva em conta o local da ocorrência do fato gerador. Outros elementos é que servirão para marcar o local de incidência do ISS. (MORAES, 1978, p. 108)

)

Do exposto, depreende-se que tendo sido o aspecto espacial do ISS estabelecido por Lei Complementar conforme autoriza a Constituição Federal, não há que se falar em princípio implícito, como pretende o STJ. A questão ficou muito bem resumida em texto de Marília Bugalho Pioli:

A competência tributária dos entes federativos – União, Estados e Municípios – está delineada na Constituição Federal por princípios e normas que estabelecem as limitações do poder de tributar, sendo atribuída à lei complementar a tarefa de dispor sobre conflitos de competência, podendo, inclusive, prever exceções às regras gerais de aplicação de alguns princípios.

Uma dessas exceções pode ser verificada no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, uma vez que a regra geral é a do Princípio da Territorialidade e o Decreto-Lei n. 406/68, que regula esse imposto, estabelece a aplicação do Princípio da Extraterritorialidade. (PIOLI, 2002)

A prestação de serviços é uma atividade muitas vezes imaterial e efêmera. Muitas vezes ela é contínua no tempo e no espaço. Nada mais saudável que o seu ordenamento jurídico buscasse esclarecer de forma objetiva as questões pertinentes ao imposto que a agrava. E o legislador buscou isso, pelo menos em relação ao local da incidência do ISSQN, quando editou o artigo 12 do Decreto-Lei 406/68. Nada mais claro e objetivo, e que merece aqui ser repetido:

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

- a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
 - b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.
- (BRASIL, 1968)

Sem problema algum quando a empresa prestadora dos serviços e a tomadora dos serviços são do mesmo município. A questão ficou confusa quando a empresa prestadora é do município “A” e a tomadora do município “B”, ou até o serviço prestado num município “C”. Os defensores da tese da violação do princípio da territorialidade não concordam com a aplicação direta do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68. Alegam que a letra “a” do referido artigo fere o tal Princípio. Não podemos concordar com tal premissa, pois como vimos, se o referido princípio está implícito na Constituição, não há como negar que também se encontra cristalino na legislação a existência do Princípio da Extraterritorialidade, mesmo que também implícito.

Podemos dizer que a letra “a” do art. 12 se vale da figura da “ficção jurídica” para deixar clara e definitiva a questão do local da incidência do imposto. Estaríamos diante de inúmeras situações subjetivas, caso a definição fosse outra. Um médico, por exemplo, que tem estabelecimento em Belo Horizonte, recebe um chamado e faz um atendimento esporádico em Nova Lima. Teria ele que atender todos os requisitos da Lei Municipal de Nova Lima para cumprir com as obrigações tributárias? E se tivesse, como a Prefeitura de Nova Lima estaria se aparelhando para administrar essa relação? O fato é imaterial, e se espira no tempo. Já onde ele mantém seu estabelecimento, ou mesmo domicílio, é uma informação concreta, objetiva, verificável a qualquer tempo.

O que dizer também do representante comercial, que sai viajando por várias cidades e às vezes vários Estados, buscando captar clientes para quem representa? Teria ele que recolher o imposto em cada localidade? E o que é pior: teria que atender às obrigações acessórias e complementares de cada ordenamento jurídico local? E a empresa de manutenção de equipamentos, que num mesmo dia pode estar prestando serviços em dois ou mais municípios pelos quais é contratada? Seu pessoal e maquinário podem estar em trânsito pelos territórios dos diversos municípios para cumprirem o objetivo final de fazer a manutenção. Como procederia a empresa neste caso em relação ao ISSQN? Como atuariam os municípios envolvidos para administrarem o recolhimento do imposto? Outro exemplo seria a empresa que faz pesquisa ou outro serviço qualquer em águas marítimas, através de mergulho ou mesmo com a utilização de equipamentos, como um submarino, por exemplo. Não há município no local da prestação. Será que vislumbram os eminentes magistrados a exclusão da incidência do imposto nesses casos? Só podemos inferir essa conclusão se formos aplicar os enunciados das decisões que consideram o imposto devido no local da prestação dos serviços. Estaríamos, então, ferindo diretamente o Princípio da Isonomia, pois empresas que prestam o mesmo serviço teriam um tratamento diferenciado apenas pelo fato que uma prestou serviços em alguma cidade, e outra, em alto mar.

É refletindo sobre esses exemplos, e fazendo uma análise seqüencial dos dispositivos legais que concluimos ser inaplicável a tese do local da prestação. Certamente não foi essa situação complicada que o legislador vislumbrou.

No entanto, vem o relatório do Ministro Demócrito Reinaldo já citado anteriormente, e evoca o Princípio da Territorialidade para fundamentar que o ISSQN seria devido no local da prestação. Até poderia ser, se a Lei não falasse outra coisa. Até mesmo a linha de argumentação do eminente magistrado é incoerente e frontalmente contrária aos textos legais. Como pode dizer que “apesar de dizer isso, a lei quer dizer aquilo?” Isso bem nos parece criação de Lei, função que nem de longe se assemelha à de um Ministro de qualquer Tribunal, pelo menos no Brasil.

O renomado tributarista, Ives Gandra da Silva Martins, comentou tal decisão em recente trabalho, onde diz:

O que choca, no texto do acórdão, é o reconhecimento inequívoco e correto de que o artigo 12 considerava local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. Confirma o ilustre magistrado que: “Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (...)”.

Como se vê, entende S. Exa. que a lei estabelecia como o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador. O que vale dizer, separava a letra *a* da letra *b* do artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68.

A seqüência do discurso, entretanto, espanta quem o lê, pois conclui: “(...) ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador”!!!

Em outras palavras, diz, S. Exa., que embora a lei considerasse que é o local do estabelecimento que determinaria o fato gerador do ISS, tal consideração de nada vale, porque ela “pretenderia” que não seria no local do estabelecimento, mas no da prestação de serviços, que se deveria recolher o ISS. (MARTINS, 2004, p. 90 - 91)

Se pretendesse, com diz o magistrado, estaria escrito na Lei. Se pretendesse, não haveria a necessidade das letras *a* e *b*. O texto poderia ser direto e único: “O ISSQN é devido no município do local da prestação dos serviços”.

O Decreto-Lei n. 406/68 possui apenas quatro artigos destinados ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Não há dúvida que é esse artigo 12 que aborda a questão do aspecto espacial do imposto, até porque, os outros artigos não tratam desse assunto. Não haveria outra razão de se estipular onde o serviço é considerado prestado, senão para definir onde o imposto será devido.

Interessante também observar, que em momento algum a constitucionalidade do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68 foi questionada. Existe a argumentação que diz que quando a empresa presta serviços no mesmo município estaria correta a aplicação da letra “a”. Esse fato impediria a decretação de inconstitucionalidade do artigo. Em recente decisão do STJ, manifestou-se a Ministra Eliana Calmon:

(...) o problema é que o art. 12 do Decreto-lei 406/68 não é inconstitucional em relação a todos os serviços, mas somente quando o serviço é prestado fora do local do estabelecimento, porque, de modo geral, as prestadoras de serviço realizam seu trabalho no local onde está sua sede. (...) De forma que não se pode argüir a inconstitucionalidade do decreto por inteiro.” (BRASIL, 2007 b)

Confesso ter dificuldades em concordar com a Ministra. Com esse entendimento, estaríamos diante de um dispositivo extremamente ofensivo às mais rudimentares técnicas de redação legal. No mínimo ferindo o princípio da universalidade da lei. A letra da lei tem que ser abrangente. Não pode prevalecer apenas porque, em parte, é aplicável. Ou é correta ou não.

Os defensores da teoria da incidência do ISS no local da prestação dos serviços deveriam, por coerência e lógica, evocarem a inconstitucionalidade do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68. Curiosamente não o fazem.

Roque Carraza tem a seguinte posição:

(...) se o serviço é prestado no Município “A”, nele é que deverá ser tributado pelo ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado no Município “B”. Do contrário, estaríamos admitindo que a Lei do município “B” pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre o fato ocorrido no território do Município onde ela não pode ter voga. Sempre o ISS é devido no Município em cujo território a prestação de serviço se deu. Isso a despeito do que dispõe o art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68, que não se sobrepõe a nenhuma norma constitucional. (CARRAZA, 1990)

Ora, se é a despeito do que diz o artigo 12, de alguma forma esse artigo estaria incorreto. Parece-me extremamente incoerente afirmar que o referido artigo não pode ser questionado, mas ao mesmo tempo pode ser totalmente desprezado em seu real conteúdo positivo. Esse procedimento sim fere princípios muito mais fundamentais e irrefutáveis, como o Princípio da Legalidade e Estrita Legalidade Tributária, estampados no artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, ambos da

Constituição da República (BRASIL, 2006 a, p. 611 e 660). Há também ofensa ao artigo 146, I e III, “a” da Constituição Federal (BRASIL, 2006 a, p. 659), o artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (BRASIL, 2006 a, p. 689), e ao artigo 97 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2006 a, p. 19).

A legalidade tributária é vista como a especificação do conteúdo da lei tributária e, corroborando o tratamento dela como Princípio da Tipicidade Tributária, SACHA CALMON enuncia que:

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do ordo júris nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. (...) Faz-se necessário, todavia, encetar quatro observações quanto ao princípio da tipicidade, o qual nunca é expresso nas Constituições e nas leis, nominalmente. Tipicidade ou precisão conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material. (CALMON E DERZI, 2003, p. 132)

E essa legalidade, que bem se entenda, é emanada do Poder Legislativo Brasileiro. Não pode o Superior Tribunal de Justiça violar a separação dos poderes e adentrar em competência que pertence ao Congresso Nacional. A Constituição Federal traça as funções típicas dos Poderes da União, separando-as por limites intransponíveis, conforme o artigo 60, § 4º, III, CF: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: III – A separação dos Poderes.” (BRASIL, 2006 a, p. 636). Em suas decisões equivocadas, o referido Tribunal nada mais fez do que legislar, o que definitivamente, não lhe compete.

Outro princípio ferozmente atingido é o Princípio da Segurança Jurídica. O Professor Paulo de Barros Carvalho esclarece que o Princípio da Segurança Jurídica:

(...) é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. (CARVALHO, 1994)

Revela este princípio a necessidade do sistema ofertar segurança ao indivíduo na busca do seu direito, harmonizando no seio social um sentimento de previsibilidade

quanto aos instrumentais jurídicos. No entanto, a prevalecer as decisões do Superior Tribunal de Justiça, o que teremos é exatamente o oposto. Vejamos o que escreveu Fábio Soares de Melo:

Neste panorama de total indefinição acerca do Município competente para exigir o ISS, foram proferidas inúmeras decisões do Poder Judiciário, sem, contudo, terem o condão de encerrar a celeuma jurídica concernente ao aspecto espacial da regra-matriz de incidência tributária do ISS. (MELO, 2004, p. 76 e 77)

Qualquer ordenamento jurídico, e aqui em especial o relacionado às questões tributárias, carece de razoabilidade. Temos que ter estabilidade e coerência nas normas. Elas têm que ser universais e não deixar dúvidas sobre a sua aplicabilidade. Não tenho dúvidas que foi isso que buscou o conteúdo positivo do artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/1968.

Também é curiosa essa ênfase na impossibilidade da suposta extraterritorialidade da lei. Já vimos acima que a extraterritorialidade de leis é possível e perfeitamente cabível no nosso ordenamento jurídico. E aí novamente vem a questão: Onde se materializa a prestação dos serviços? Às vezes é muito difícil responder a essa pergunta. Um advogado que tem seu estabelecimento prestador em um município, pode muito bem estar defendendo seu cliente em um tribunal localizado em outro município, ou até mesmo minutando uma petição dentro de um avião. Qual seria o local da prestação dos serviços? Uma empresa de pesquisa mineral faz a coleta de dados no município do tomador dos serviços, mas processa os dados e produz seus laudos no seu estabelecimento. Como ficamos em situações como essas? O serviço é entregue pronto, no município do tomador, mas parte dele foi feito no município do prestador. Se tributarmos com base nas ditas pacificadas decisões do STJ, não estaríamos ferindo o tal princípio da territorialidade, no sentido oposto também? Sim, pois parte do serviço, via de regra, a mais importante, foi realizada no estabelecimento do prestador. O artigo 12, tão vilipendiado, foi sábio ao clarear a questão, e os tribunais têm sido tolos em complicá-la.

Até porque, etapas não são o serviço em si. Etapas são meios através dos quais se presta um único serviço contratado. O fato gerador do tributo enquadra-se num único subitem da lista de serviços. Como aplicar a inteligência do STJ diante disso?

Uma empresa de Belo Horizonte pode prestar serviços de manutenção de equipamentos para a CEMIG, por exemplo, e sair com seu pessoal pelo Estado de Minas Gerais executando consertos, manutenções, assistências técnicas, eventualmente trazendo determinados equipamentos para consertos em seu estabelecimento prestador em Belo Horizonte, eventualmente, não. O tomador de todos os serviços é a CEMIG (com sede em Belo Horizonte). A nota fiscal de serviços vai ser emitida para a CEMIG de Belo Horizonte. Os outros municípios nem terão como constatar que houve essas prestações de serviços em seus territórios, a menos que detectem o fato no exato momento da sua ocorrência.

É por tudo isso que refutamos o argumento da ofensa ao Princípio da Territorialidade para justificar a incidência do ISSQN no local da prestação dos serviços.

4.2 – A Questão da Figura da Ficção Jurídica:

Definir o local da concretização do fato imponible importa em determinar a competência para a tributação. O conflito de competência quanto ao ISS está em definir exatamente o local da concretização do fato imponible, considerando-se a imaterialidade da prestação do serviço. Devido a essa peculiaridade, recorreu o legislador a uma ficção jurídica para definir o aspecto espacial do fato gerador do ISS, determinando como tal o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador, excetuado o caso da construção civil, para a qual o local será o da efetiva prestação do serviço (art. 12 do DL 406/68). Vejamos o que Hugo de Brito fala sobre a “ficção jurídica” nessa questão:

A ficção jurídica impõe a certeza jurídica da existência de um fato cuja ocorrência, no mundo fenomênico, não é certa, (...) portanto, onde for demonstrado e provado estar o estabelecimento prestador é que, por ficção, será considerada ocorrida a prestação do serviço (MACHADO, 2006, p. 351).

Quando a lei define valores de causas, muitas vezes usa da ficção jurídica para essa definição. Não conseguiria definir um preço real, então se baseia em elementos concretos da causa e estipula um valor (múltiplo de uma despesa, por exemplo).

Trata-se de expediente legal e recorrente no ordenamento jurídico brasileiro, e que foi legitimamente utilizado na determinação do local da incidência do ISSQN. Vejamos as observações de Kiyoshi Harada:

Ora, se a lei de regência da matéria utilizou-se, legitimamente, da figura de ficção jurídica para tornar possível a tributação do ISS pelos municípios, não há como deixar de observá-la. Qualquer outra norma da legislação ordinária em sentido contrário seria inconstitucional, por afronta ao inciso I, do artigo 146 da CF. (...) Positivamente, o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68 conferiu eficácia extraterritorial à legislação municipal do ISS, reservando o princípio da territorialidade apenas para a hipótese de prestação de serviços de construção civil. E o aludido Decreto-lei é materialmente complementar integrando a categoria de leis de normas gerais referidas no artigo 102 do Código Tributário Nacional. (HARADA, 2001)

Bernardo Ribeiro de Moraes, com a clarividência de sempre, esclarece-nos de forma brilhante:

Opção política do legislador complementar, objetivando evitar conflitos de competência tributária entre Municípios (serviços iniciados num município e concluídos em outro; serviços executados em Município onde inexistente estabelecimento da empresa etc.). (...) sob o suposto de que, como toda ficção jurídica, trata-se de produto inteiramente intelectual, que não corresponde à realidade, mas que se apresenta como uma verdade abstrata, consagrada em lei, que deve ser respeitada. (MORAES, 1978, p. 492)

Entendemos, portanto, que a ficção jurídica adotada foi extremamente pertinente e legal.

4.3 – A Questão da Autonomia Municipal:

Outra questão levantada por defensores da tese do local da prestação dos serviços, diz respeito a uma possível violação do Princípio da Autonomia. Relembramos que estamos diante de casos claros de conflitos de competência. Esses conflitos muitas vezes são freqüentes, tanto é que até mesmo a Constituição Federal se ocupou deles, delegando à Lei Complementar a competência para a solução dos mesmos. Se há conflito, pressupõe-se que há argumentos de ambas as partes. Se um lado reclama o direito ao Princípio da Autonomia, ou outro qualquer, a outra parte também busca o mesmo direito.

Aproveitando um mesmo exemplo citado acima, porque não teria o município onde está o estabelecimento de determinado prestador de serviços, a autonomia de

regular e arrecadar o ISSQN sobre um laudo de pesquisa elaborado em suas dependências, após diversas coletas de dados no município do tomador dos serviços? O laudo é entregue e consumido no local do tomador dos serviços. Pelo critério que combatemos, o imposto seria devido naquele município. Esse critério não estaria ferindo a autonomia do município do estabelecimento do prestador? Não tenho dúvidas que sim.

4.4 – Conclusões a respeito do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68:

Mais uma vez só podemos aplaudir o texto do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68, pois dirimiu objetivamente a questão, optando por dispor que o estabelecimento é o aspecto espacial do fato gerador do ISSQN. Trata-se de um conflito de competência que precisava ser solucionado e foi isso que a lei buscou. Uma vez legitimamente editada, e cumpridora dos requisitos que a tornam válida, a lei tem que ser cumprida tal e qual seu texto a revela.

(...) Não se pode olvidar que qualquer definição enunciada pela lei deve valer para todo o direito, salvo limitação expressa do legislador, e tendo o Direito Tributário adotado conceito, princípio, categoria ou instituto de outro ramo do Direito, não o estará transfigurando ou modificando. (BECKER, 1998, p.120-123).

Como ensina Bernardo Ribeiro de Moraes,

(...) a primeira regra contida no Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, em referência a incidência do ISS, é a de que o imposto municipal é devido no local onde se situa o estabelecimento prestador do serviço (art. 12, a). [...] Esta regra, relativa à incidência do ISS, evidentemente se aplica a todos os casos de prestação de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, por empresa ou profissional autônomo. Basta a existência do estabelecimento e não se tratar de hipótese de execução de construção civil. (MORAES, 1984, p. 488)

Também divergindo do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, Sacha Calmon e Misabel Derzi afirmam que:

(...) não resta dúvida de que o Município pode tributar os serviços prestados e executados no exterior, ainda que o beneficiário também tenha sede no exterior, bastando para a incidência que, em seu território, se localize o estabelecimento do prestador. A Constituição Federal previu, em decorrência, a possibilidade de isenção heterônoma, por meio de lei complementar federal (art. 156, § 3º, II). A Carta brasileira não se concilia

com aquele único critério, aliás, absoluto adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, ou seja, não pode a competência municipal ser bitolada apenas pelo local onde se executar o serviço. Dessa forma, outros modos de conflitos surgem continuamente e será praticamente inútil a aplicação da norma do art. 156, § 3º, II, da Constituição. Na verdade, afirmar que o Município somente tem competência para tributar o serviço executado em seu território será negar vigência às normas da Constituição, em especial ao citado artigo 156, § 3º, II. (CALMON e DERZI, 2003, p. 134-141).

Na recente manifestação da Ministra Eliana Calmon no Recurso Especial n. 797.799 já mencionada nesse trabalho, encontramos uma interessante reflexão sobre o problema. A eminente magistrada admite que existe um descompasso entre as decisões do STJ e o que diz a lei (DL 406/68). Faz um profundo estudo sobre o caso, e afirma que o problema está na Constituição. Teríamos dois dispositivos para nos basear: o art. 156, inciso III da CF ou o DL 406/68. Então faz a seguinte reflexão:

A pergunta que fica é a seguinte: não seria mais razoável ficar com a norma infraconstitucional, com o Decreto-lei 406/68 e abandonar o dispositivo constitucional? Pode parecer que sim, momentaneamente, mas se a Constituição é desobedecida aqui e acolá começaremos a abrir mão de garantias. (BRASIL, 2007 b)

Acontece, que no nosso modo de ver, a Constituição não está sendo desobedecida. Como já vimos, o Princípio da Territorialidade está implícito no art. 156 da CF, e não é absoluto. Já o caminho para prevenir conflitos de competência está claro e objetivo no texto constitucional. Está delineado no art. 146 da própria Constituição Federal, e de maneira nada implícita, ao contrário, mais explícita impossível: remetendo o equacionamento para a Lei Complementar.

Mas na realidade o que vimos com o passar dos anos foi a prevalência dos pressupostos levantados pelo Ministro Demócrito Reinaldo em 1994 e que já foram citados no início desse trabalho: o ISSQN seria devido no local da prestação dos serviços.

Surge então a Lei Complementar n. 116/2003 que se ocupou exclusivamente das questões relativas ao ISSQN. Veremos a seguir, suas implicações.

5 – A LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003

A Lei Complementar n. 116/2003 foi originada do Projeto de Lei Complementar do Senado n. 161 de 1989, de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso. Sua tramitação levou, nada menos, que quatorze anos para se concluir. Por fim, o dispositivo foi sancionado, com vetos, pelo presidente Luiz Inácio Lula da Silva, em 31 de julho de 2003.

Vislumbrava-se então, um melhor equacionamento do imposto municipal, concedendo-lhe melhor clareza de conceitos e principalmente uma abrangência maior de sua incidência. Neste segundo ponto, não há dúvida de sua eficácia, mas em relação ao primeiro ponto, talvez não possamos dizer o mesmo.

Não há dúvidas que a Lei Complementar n. 116/2003 é mais clara que o Decreto-Lei n. 406/68 em relação ao local da incidência do ISSQN. A definição objetiva é a mesma: o imposto incide no local do estabelecimento prestador, ou na falta deste, no domicílio do prestador. A ênfase a essa premissa se reforça, quando lista vinte situações em que ela não se aplica, dada às suas características de exigir, que para a execução dos serviços, seja necessária a estrutura de um estabelecimento prestador. Eis a letra da lei:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

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. (BRASIL, 2003 a)

Apontamos três importantíssimas razões para afirmar que esse novo ordenamento define de forma cabal que o local da incidência do imposto, como regra geral, é no local do estabelecimento prestador: insere a expressão "... e o imposto devido no local do estabelecimento prestador" no artigo 3º; define o que seria esse estabelecimento prestador no artigo 4º; e enumera as exceções a essa regra principal nos vinte incisos do artigo 3º.

Tanto tinha a Lei Complementar n. 116/2003 a intenção de dirimir a questão do local da incidência do imposto, que o Senador Romero Jucá, relator do substitutivo que voltou da Câmara dos Deputados oriunda da proposta inicial do Senado, afirmou em seu relatório:

O art. 3º deslinda o elemento territorial do fato gerador, estatuinto, como regra geral, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

O mesmo artigo relaciona vinte e quatro exceções a essa regra, a maioria delas referentes a serviços de construção civil, coleta e tratamento de lixo e poluentes, limpeza, jardinagem, reflorestamento, guarda e segurança, diversões públicas, feiras, exposições e congressos, portos, aeroportos, e terminais rodoviários, ferroviários e metroviários. Nesses casos, o imposto será devido no local da prestação do serviço.

Complementando o artigo anterior com vistas à determinação do Município ao qual caberá o imposto, o art. 4º conceitua "estabelecimento prestador" como sendo o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional. (BRASIL, 2003 b, f. 15.726).

No item II de seu relatório, quando faz uma análise do substitutivo, o Senador Romero Jucá enfatiza que "...a propositura não contraria qualquer outro dispositivo constitucional ou princípio de direito..." (BRASIL, 2003 b, f. 15.727). Sustenta que a maior virtude do dispositivo seria a ampliação da base de incidência do ISSQN, mas também aponta como contribuição relevante, dentre outras, a delimitação, "nos artigos 3º e 4º da competência impositiva, ao fixar o local onde o imposto será devido" (BRASIL, 2003 b, f. 15.728). E conclui, como que confirmando umas das premissas básicas dessa monografia: "Com isso, o projeto complementa o artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição" (BRASIL, 2003 b, f. 15.728).

A doutrina mais renomada também enaltece os dispositivos da Lei Complementar n. 116/2003, e dentre seus atributos principais, enumera a questão do esclarecimento do local da incidência do imposto como um dos pontos mais importantes da lei. Vejamos a opinião de Ives Gandra da Silva Martins:

A existência de divergência, todavia, que levava o contribuinte a ser executado por diversos Municípios, sempre que prestasse serviços em mais de um, e as Prefeituras a exigirem ISS não só de todos os estabelecimentos lá sediados, mas também daqueles que prestassem serviços no local, gerou o pior dos mundos, a tal ponto que o legislador complementar procurou dar tratamento mais adequado para a conflituosa questão.

A Lei Complementar n. 116/2003 adotou um sistema misto para a incidência do ISS. O artigo 3º da referida lei complementar considerou devido o imposto no local do estabelecimento prestador ou, para as hipóteses expressamente previstas, o imposto será devido no local da prestação do serviço, do estabelecimento do prestador ou do intermediário".

(...) Assim, embora tenha sido mantida, como regra geral, a tributação no local do estabelecimento prestador ou na sua falta, o local do domicílio do prestador, estabeleceu exceções em 20 hipóteses em que o imposto será devido no local da prestação do serviço. (MARTINS, 2004, p. 94 e 98)

Não é outra a opinião de Mizabel Abreu Machado Derzi, que também em recente trabalho emite o seguinte comentário:

Em boa hora, adveio a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que deverá pacificar os conflitos desencadeados entre os Municípios envolvidos. Para isso, alterou o aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços, aperfeiçoando os critérios antes regulados pelo artigo 12 do Decreto-lei n. 406.

(...) Constata-se que o artigo 3º, caput, consagrou a regra geral de que compete ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador o imposto sobre os serviços prestados, ainda que a execução se dê em outro Município. (DERZI, 2004, p. 61)

Aproveitemos então a providencial referência ao conceito de estabelecimento prestador para esclarecermos o que de fato ele significa. Aliás, trata-se também de um ponto de crucial importância trazido pela Lei Complementar n. 116/2003, que aqui repetimos:

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. (BRASIL, 2003 a)

Para ser considerado um estabelecimento prestador de serviços, há que se configurar uma “unidade econômica ou profissional”. Não pode ser só uma estrutura que se monta com o objetivo único de se prestar um determinado serviço. Tem que ser uma estrutura apta a atender qualquer cliente que venha procurá-la. Essa definição segue o que diz o Código Civil Brasileiro, em seu artigo 1.142: “Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para o exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária” (BRASIL, 2007 a, p.222).

Se uma empresa de manutenção de equipamentos está consertando uma esteira mecânica dentro de uma mina em Mariana, por exemplo, e para isso necessita manter, por alguns dias, equipamentos, pessoal, material de consumo e logística, etc., dentro das dependências da mina, ou até mesmo fora dela, mas em seus arredores, sendo que sua administração central se localiza em Belo Horizonte, de onde partem todos os elementos necessários para a prestação dos serviços, é em Belo Horizonte que está localizado o estabelecimento prestador. Em Mariana está acontecendo uma prestação de serviços, mas feita pelo estabelecimento de Belo Horizonte. Se uma outra mina qualquer, se interessar pelos serviços prestados por essa empresa, vai procurá-la em Belo Horizonte. Se for procurá-la em Mariana, certamente vai ser remetida ao estabelecimento de Belo Horizonte, pois ali só possui pessoal operacional em plena execução de um determinado serviço.

Marcos André Vinhas Catão concorda com esse posicionamento, e acrescenta:

Procura-se, então, um sentido real de *estabelecimento*, que só se exaure com a efetiva presença econômica, mas não qualquer uma, somente aquela estruturada em moldes empresariais.

(...) Vemos que podem ser considerados como pressupostos para o estabelecimento de um critério seguro para o atendimento do que o art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003 busca alcançar: a verificação de uma *unidade econômica* que possa ser qualificada como *estabelecimento*, para fins de circunscrição do local onde o tributo será devido. Ou seja, ao buscar a essência do que seja *unidade econômica*, o legislador procura identificar a presença de um conceito similar ao de *estabelecimento permanente*. (CATÃO, 2004)

Aliomar Baleeiro define o estabelecimento prestador do serviço como:

(...) o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. O local onde se situa cada unidade econômica - assim entendido aquele do estabelecimento prestador do serviço - atrairá a incidência da norma municipal respectiva. (BALEIRO, 1999, p. 89)

Fica totalmente excluído do conceito de estabelecimento prestador esse tipo de estrutura unicamente operacional e também aquela dotada apenas dos aspectos formais, que permitem a ela uma inclusão no cadastro municipal de outro município qualquer, seja como sede ou filial fictícia.

Tudo isso nos leva também a uma reflexão em relação ao termo “temporário”, contido no texto do art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003 transcrito acima. Alguns podem querer conectá-lo a um serviço esporádico ou eventual, fora do espaço original da empresa, o que poderia levar à constituição de um outro estabelecimento. Definitivamente, não é isso que o texto do artigo está dizendo. Ele está apenas adjetivando a expressão “prestar serviços”, que podem ser permanentes ou temporários, desde que inseridos dentro do conceito de estabelecimento. Na verdade, em nada contribui para o bom entendimento do artigo 4º esses termos, sendo, em minha opinião, totalmente dispensáveis.

O Município de São Paulo, oportunamente, tratou de explicitar melhor em sua legislação, os requisitos concretos que definem objetivamente o que seria um estabelecimento prestador. Os dispositivos utilizados foram os parágrafos primeiro a terceiro do art. 129 do Decreto n. 47.006 de 16/02/2006, que aprovou a Consolidação da Legislação Tributária do Município de São Paulo:

§ 1º - A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:

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, através 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.

§ 2º - A circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executado habitual ou eventualmente fora do estabelecimento não o descaracteriza como estabelecimento prestador para os efeitos deste artigo. (Grifo nosso)

§ 3º - São, também, considerados estabelecimentos prestadores, os locais onde forem exercidas as atividades de prestação de serviços de diversões públicas de natureza itinerante. (SÃO PAULO, 2006)

Na verdade, o art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003, buscou enfatizar que se o estabelecimento for uma unidade profissional e autônoma, este é de fato e de direito um estabelecimento prestador. Há registros de empresas que preenchem todos os requisitos de um estabelecimento, mas buscam se eximir dessa caracterização através do subterfúgio de se intitularem “escritório de contato” ou “ponto de apoio” dentre outros nomes. Na verdade são estabelecimentos efetivamente constituídos e em plena atividade em um município, mas que por questões diversas, desde a adoção de alíquotas mais convidativas, até a mera busca de se manter sob a égide de uma única estruturação normativa, o que traria uma pseudo simplificação de procedimentos, insistem em não tratar o estabelecimento como unidade autônoma, fraudando e lesando o erário dos municípios em que se instalam.

Esse estabelecimento de que estamos tratando, pode ser alvo de alienação, venda, transferência, ou cessão. Os pseudo-estabelecimentos, que na verdade não passam de um espaço disponibilizado pelo tomador dos serviços para a execução de um serviço determinado, jamais podem ser vendidos ou transpassados. Definitivamente, não são estabelecimentos prestadores.

Essa reflexão sobre o conceito de “estabelecimento prestador” vem corroborar com o entendimento de que a Lei Complementar n. 116/2003 buscou, através da conjugação de seus artigos 3º e 4º, pacificar de forma definitiva a questão do local

da incidência do ISSQN, deixando bem claro que ela se dá no local do estabelecimento prestador, exceto nas exceções que menciona.

5.1 - Os novos sinais da Jurisprudência:

Infelizmente, alguns sinais da jurisprudência já demonstram que a questão continua controversa. No voto proferido pelo Desembargador Cláudio Costa, Relator na Apelação Cível n. 1.0024.02.740568-7/001 - TJMG – Comarca de Belo Horizonte, em 17 de março de 2005, concluiu o magistrado:

Posto isso, dou provimento ao primeiro apelo, para, a teor do § 1º do art. 515 do CPC, havendo matéria suscitada e discutida no processo, mas não julgada por inteiro, dela conhecer e decidir para declarar que, seja sob o disposto no artigo 12 do Decreto-Lei 406/68, vigente ao tempo do ajuizamento da ação, seja sob o que dispõe os artigos 3º e 4º, da Lei Complementar 116/2003, hoje vigente, a obrigação tributária, atinente ao ISSQN, deve ser recolhido no local da prestação dos serviços. (MINAS GERAIS, 2005)

Também o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem mantendo o seu posicionamento, sempre sob a argumentação de que a questão está pacificada naquele Tribunal. Em recente ementa, publicada em 26/04/2006, escreveu o Ministro Francisco Peçanha Martins:

Consoante entendimento deste egrégio Superior Tribunal de justiça, em se tratando de ISS, considera-se competente para sua cobrança e exigibilidade a municipalidade do local em que se efetiva a prestação do serviço. (BRASIL, 2006 b)

Há outras decisões, mas nos limitaremos a citar apenas algumas, como o Agravo de Instrumento n. 736.527 (BRASIL, 2006 c); o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 516.637/MG (BRASIL, 2004 a); e o Recurso Especial 431.564/MG (BRASIL, 2004 b). Todas essas apontando o imposto como devido no local da prestação.

No entanto, e felizmente, já começamos a detectar decisões que prestigiam a legalidade, a segurança jurídica e a razoabilidade. É o caso dessa recente decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

Compulsando os documentos constantes dos autos, mais precisamente, o contrato social da empresa prestadora dos serviços, depreende-se que os serviços executados não estão inseridos nas exceções listadas na Lei Complementar n. 116/2003, em que o imposto será devido no local da prestação do serviço. Por tal razão, a competência tributária do ISS em questão é o Município de Belo Horizonte, onde está o estabelecimento prestador. (MINAS GERAIS, 2007)

O mais interessante, é que o relator do processo acima, desembargador Kildare Carvalho, era um veemente defensor da tese da incidência do imposto no local da prestação dos serviços, conforme podemos verificar no seu voto na Apelação Cível n. 000.314.656-0/00:

Como venho decidindo em casos análogos, a despeito do art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68, a matéria, em casos assemelhados, já se encontra sufragada na doutrina e jurisprudência dos tribunais pátrios, mais precisamente neste Tribunal de Justiça, onde precedentes proclamam que é o local da prestação do serviço, que indica o Município competente para a imposição do aludido tributo, vale dizer, é o local do fato gerador. (MINAS GERAIS, 2003)

Não foi outro fato, se não o advento da Lei Complementar n. 116/2003, que fez o respeitado magistrado mudar de opinião.

5.2 – As considerações da Doutrina

Já a doutrina tem se manifestado de forma mais coerente e elucidativa, sustentando que a lei complementar n. 116/2003 teria equacionado melhor a questão e firmado de forma mais definitiva a regra geral da incidência do imposto no local do estabelecimento prestador. Tributaristas como Marcos André Vinhas Catão, Linneu de Albuquerque Mello, Mizabel Abreu Machado Derzi, e Ives Gandra da Silva Martins expressam essa posição, como vimos no início desse capítulo 5.

Como se trata de matéria relativamente nova, tivemos dificuldades em encontrar textos e trabalhos mais específicos sobre a Lei Complementar n. 116/2003, principalmente que tratasse especificamente sobre a questão do local da incidência do ISSQN, mas todos que conseguimos ter acesso são unânimes em concordar que é no local do estabelecimento prestador que incide o referido imposto.

Pesquisas em revistas especializadas e “sites” na internet já estão demonstrando esse ponto de vista. É o caso de Manolo Del Olmo, em seu texto: O Novo ISS: Lei Complementar n. 116/03 – 19/01/2007, onde diz: “O artigo 3º acaba com a discussão quanto ao local de prestação do serviço e o local onde é devido o imposto” (DEL’OLMO, 2004). O especialista Humberto Ávila, em recente resposta à consulta publicada na Revista Dialética de Direito Tributário escreveu:

Com efeito, o artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/1968 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador. A Lei Complementar n. 116/2003 não alterou essa situação, na medida em que estabeleceu, no seu artigo 3º, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, considerando-se esse, pelo artigo 4º, o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário. Sendo assim, o imposto, caso devido, deve ser recolhido ao município onde situada a sede da empresa arrendadora. (ÁVILA, 2005, p.36)

Fábio Soares de Melo não pensa de forma diferente, e também na mesma conceituada Revista escreveu:

Diante dos referidos dispositivos, evidencia-se, claramente, que o legislador acabou por eleger como aspecto espacial para fins de tributação pelo ISS o local do “estabelecimento prestador” definido, inclusive, o seu respectivo conceito (art. 4º da Lei Complementar n. 116/03). (MELO, 2004.)

Outro dado interessante, é que em dois trabalhos cujo tema foram as possíveis inconstitucionalidades contidas na Lei Complementar n. 116/2003, elaborados por Clélio Chiesa (CHIESA, 2004) e José Eduardo Soares de Melo (MELO, José - 2004), em momento algum foi aventada a possibilidade de inconstitucionalidade do que se trata nos artigos 3º e 4º do referido dispositivo, que é exatamente a elucidação da questão do local da incidência do ISSQN.

CONCLUSÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é criado, em cada município da nação, pelas Leis Ordinárias Municipais, que devem estar de acordo com a Lei Complementar n. 116/2003, que veio substituir o Decreto-Lei n. 406/1968, no que se refere a esse imposto. Esses dispositivos devem estar em sintonia com o que prevê a Constituição Federal.

Especificamente em relação à questão levantada nesse trabalho, que é o local da incidência do ISSQN, tanto a legislação ordinária, quanto a complementar, devem obediência aos artigos 146 e 156, III da Constituição.

O art. 156, III outorga a competência do município para instituir o ISSQN. O art. 146 delega à Lei Complementar o equacionamento de conflitos de competência por ventura existentes. O local da incidência do imposto é uma das possibilidades de conflito de competência, pois podemos ter envolvidos, diversos atores e cada um de um território distinto: o prestador dos serviços, o tomador dos serviços, e o local da concretização ou realização material dos serviços. Vem a Lei Complementar n. 116/2003, devidamente autorizada pelo citado artigo 146 da Constituição e estipula a regra geral de incidência do imposto no local do estabelecimento prestador e enumera vinte exceções.

Todo o processo é legal, coerente, e solucionador da questão. Tudo dentro da mais cristalina razoabilidade, com prestígio a princípios fundamentais fortemente alicerçados em nosso ordenamento jurídico, como o da Legalidade, da Segurança Jurídica, da Isonomia e em total respeito aos Princípios da Territorialidade e Extraterritorialidade das leis.

Mister se faz que o Superior Tribunal de Justiça reflita mais profundamente sobre a questão, já que há um novo ordenamento jurídico, e as decisões não podem mais se basear em outras decisões que foram tomadas sobre a égide de dispositivos já revogados (decisões tomadas de forma incorreta, em nossa opinião), ou reconheça que está tratando de matéria constitucional que merece a apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF).

Os municípios que quiserem preservar seus direitos em relação a essa matéria, devem argumentar veementemente contra a posição corrente no Superior Tribunal de Justiça, já nos relatórios que elaboram no momento das revisões fiscais homologatórias do ISSQN, no intuito de buscar seus direitos nas instâncias inferiores, para que assim essas possíveis decisões favoráveis venham a refletir no STJ para que o mesmo reveja sua posição.

Assim sendo, estaríamos atingindo a tão sonhada segurança jurídica em relação à matéria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Livros completos:

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006. 550p.

CARVALHO, Paulo de Barros; *Curso de Direito Tributário*; 4 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, 540 p.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, 676 p.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. 215 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

2. Partes de livros:

BORGES, José Souto Maior. Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). *In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 03 – 51.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços. *In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 53 – 84.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Dialética, 1995, pp. 19 e 18.

CALMON, Sacha e DERZI, Misabel. "Aspecto Especial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição". *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 88, p. 126-145, jan. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O local de prestação de serviços no Decreto-lei n. 406/68 e na LC n. 116/2003. *In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 85 – 99.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Conflito espacial de competências: conceito de estabelecimento e possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no ISS. *In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 127 - 148.

CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. *In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 327 - 350.

MELO, José Eduardo Soares de. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. *In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 301 - 325.

3. Artigos em periódicos:

DAUD, Pedro Victório. Imposto Sobre Serviço e o Local da Prestação. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2100>>. Acesso em: 13 maio 2007.

HARADA, Kiyoshi. ISS e o local da prestação de serviços. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2428>>. Acesso em: 13 maio 2007.

PIOLI, Marília Bugalho. Local de Tributação do ISS – Lei Versus Jurisprudência. *Universo Jurídico* – 10/01/2002 – Disponível em <www.uj.com.br/publicações/doutrinas> Acesso em 12/04/2007.

CARRAZA, Roque. Considerações Sobre o Artigo 12 do Decreto-Lei 406/68. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 210 – 211, janeiro, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, 1994.

MELO, Fábio Soares de. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Arrendamento Mercantil (Leasing). Critérios para Definição do Município Competente. Lei Complementar n. 116/03. *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo n. 102, p. 68 – 85, março, 2004.

DEL'OLMO, Manolo. O novo ISS: Lei Complementar n. 116/03. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 244, 8 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4952>>. Acesso em: 13 maio 2007.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, p. 07 - 24, novembro, 2005.

4. Legislação:

UBERARA. Decreto n. 2.192/2000. Dispõe sobre substituição tributária na retenção e recolhimento do ISSQN, pela empresa contratante de serviços prestados por pessoa jurídica ou profissional autônomo, fixa normas e prazos, e dá outras providências. Disponível em <www.uberaba.mg.gov.br/fazenda/decretos/>. Acesso em 10/05/2007.

BRASIL. Código Tributário e Constituição Federal. 35. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2006 a. 778 p.

BRASIL. Decreto-Lei 406 de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/24/1968/406.htm>> . Acesso em 04/04/2007.

BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003 a. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:<<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/>>. Acesso em: 03 abr.2007.

BRASIL, Emenda Constitucional n. 18 de 01 de dezembro de 1965. Dispõe sobre a reforma do sistema tributário. Disponível em <http://www6.senado.gov.br/sicon/ListaReferencias.action?codigoBase=2&codigoDocumento=116129> > Acesso em 02/02/2007.

BRASIL. Congresso. Senado. Parecer n. 688/2003 b de 18/06/2003 b, Senador Romero Jucá – Diário do Senado Federal.

BRASIL. Código Civil. Belo Horizonte: Ed. Mandamentos, 2007 a,406 p.

SÃO PAULO (Município). Decreto 47.006 de 16 de fevereiro de 2006. Aprova a consolidação da legislação tributária de São Paulo. Disponível em <http://portal.prefeitura.sp.gov.br/secretarias/financas/orcamento_2004/0012> Acesso em 23/03/2007.

5. Jurisprudência:

BRASIL , Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 41.867/RS – Relator Ministro Demócrito Reinaldo. Data do Julgamento 04/04/1994 a. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=41867&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>> Acesso em 09/04/2007.

BRASIL , Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 54.002/PE – Relator Ministro Demócrito Reinaldo. Data do Julgamento 08/05/1995. Disponível em

<<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=54002&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>> Acesso em 09/04/2007.

BRASIL , Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 16.033/SP – Relator Ministro Hélio Mosimann. Data do Julgamento 14/12/1994 b. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=16033&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4>> Acesso em 01/03/2007.

BRASIL , Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial N. 797.799 – MG – Relatora Ministra Eliana Calmon. Data do Julgamento 06/02/2007 b. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=797799&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>> . Acesso em 09/04/2007.

BRASIL , Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento N. 590.538/RJ – Relator Ministro Francisco Peçanha Martins. Data do Julgamento 16/03/2006 b. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=590538&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>> . Acesso em 09/04/2007.

BRASIL , Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento N. 516.637/MG – Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento 01/03/2004 a. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=516637&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>> . Acesso em 09/04/2007.

BRASIL , Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial N. 431.564 – MG – Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Data do Julgamento 27/09/2004 b. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=431564&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>> . Acesso em 09/04/2007.

BRASIL , Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento N. 736.527/MG – Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento 31/08/2006 c. Disponível em <<https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/REJ.cgi/MON?seq=2734805&formato=PDF>> . Acesso em 09/04/2007.

MINAS GERAIS, Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1.0024.02.740568-7/001. Relator Desembargador Cláudio Costa. Data do Julgamento 17/03/2005. Disponível em < www.tjmg.gov.br/jurisprudencias >. Acesso em 09/04/2007.

MINAS GERAIS, Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1.0024.04.395789-3/001. Relator Desembargador Kildare Carvalho. Data do Julgamento 22/03/2007. Disponível em < www.tjmg.gov.br/jurisprudencias >. Acesso em 09/05/2007.

MINAS GERAIS, Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1.0000.00.314656-0/000. Relator Desembargador Kildare Carvalho. Data do Julgamento 03/04/2003. Disponível em < www.tjmg.gov.br/jurisprudencias >. Acesso em 09/05/2007.

SANTA CATARINA, Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 37.071. Relator Desembargador Eládio Rocha. Data do julgamento 17/04/1997. Disponível em <

<http://tjsc6.tj.sc.gov.br/jurisprudencia/Pesquisa.do?query=38218>> Acesso em 02/04/2007.

Bibliografia complementar

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p.

MELLO, Lineu de Albuquerque. O aspecto espacial do ISS na LC n. 116/2003. In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). *Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 101 - 125.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 519 – 527.

MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. Ed. Dialética – São Paulo, 2.000 – 143 p.

RODRIGUES, Vinícius Magno Duarte. Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 767, 10 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7147>>. Acesso em: 13 maio 2007.

LIMA, Eduardo Amorim de. A interpretação do ISSQN à luz da Constituição Federal, em detrimento à jurisprudência pacífica do STJ. Tributação no local da prestação de serviços é inconstitucional. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 65, maio 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4043>>. Acesso em: 13 maio 2007.

ROCHA, João Luiz Coelho da. O novo trato legal do Imposto sobre Serviços e os problemas que permanecem. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 99, p. 78 - 84, dezembro, 2003.