

ROMILDO OLIVEIRA SALES

**O ALCANCE NORMATIVO DO TERMO ESTABELECIMENTO PRESTADOR NA
LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

Recife

2008

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**O ALCANCE NORMATIVO DO TERMO ESTABELECIMENTO PRESTADOR NA
LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

Romildo Oliveira Sales

Recife

2008

ROMILDO OLIVEIRA SALES

**O ALCANCE NORMATIVO DO TERMO ESTABELECIMENTO PRESTADOR NA
LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

*Monografia apresentada ao Curso de
Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos
Tributário como requisito parcial para a
obtenção do Certificado de Especialista em
Direito Tributário.*

Recife

2008

Dedico esse trabalho a minha esposa Eliana e aos meus filhos Romildo Jr. e Renata, que sempre me cercam com amor e carinho e a todos meus colegas do Departamento de Instrução e Julgamento da Prefeitura do Jaboatão dos Guararapes, pelo incentivo recebido.

Deus seja louvado.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO 1 - Origem da tributação de Serviços	3
1.1 O surgimento dos impostos	3
1.2 O surgimento dos impostos no Brasil.....	3
CAPÍTULO 2 - O ISS na Constituição	6
2.1 A autonomia do Município na Constituição.....	6
2.2 O surgimento dos impostos no Brasil.....	7
2.3 A definição do termo “serviço” na doutrina.....	9
CAPÍTULO 3 - O ISS e os princípios constitucionais	11
3.1 Princípio da Legalidade Tributária	11
3.2 Princípio Federativo	12
3.3 Princípio da Territorialidade.....	13
CAPÍTULO 4 - O ISS e a Lei Complementar.....	15
4.1 Origem e as funções da Lei Complementar.....	15
4.2 Lei Complementar na atual Constituição	16
CAPÍTULO 5 - O alcance normativo do termo <i>estabelecimento prestador</i> na LC 116/03 ...	20
5.1 A Lei Complementar nº 116/03	20

5.2	A definição do termo “estabelecimento prestador” dada pela LC 116/03.....	21
5.3	A Lei Complementar nº 116/03 e a substituição tributária.....	25
CONCLUSÃO.....		26
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		28

INTRODUÇÃO

Com o intuito de reduzir os custos trabalhistas, as empresas terceirizam suas tarefas, sendo cada vez mais crescente o número de empresas prestadoras de serviços, o que acarreta uma necessidade cada vez maior de estudar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, tributo que incide diretamente nos serviços prestados pelo setor terciário da economia nacional, acarretando, desta forma, um maior interesse sobre o ISS.

A correta definição do local do recolhimento do ISS tem provocado grande dor de cabeça para as empresas prestadoras de serviços, como demonstra o grande número de ações judiciais existentes em trâmite nos tribunais pátrios. E tal situação, ao que tudo indica, vai perdurar ainda por longo tempo, pois a Lei Complementar nº 116/2003, a qual pretendia pacificar a questão, não esclarece de maneira nítida se o imposto deverá ser recolhido no local onde a empresa está situada ou no Município onde ocorreu a prestação do serviço.

A fim de resolver esta questão, é necessário entender o sentido normativo dado pelo legislador federal ao termo “estabelecimento prestador”, que consta no artigo 3º e também no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003.

O escopo deste trabalho é a *contextualização do alcance normativo do termo “estabelecimento prestador”* definido pela primeira vez no direito positivo brasileiro por meio de Lei Complementar específica que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

O enfoque, ou corte metodológico, *ao alcance normativo do termo “estabelecimento prestador”* deve-se à constatação na doutrina e na jurisprudência da relevância da sua definição para a determinação do local onde ocorreu no mundo fenomênico o fato gerador do imposto.

Quanto ao tema escolhido, traz-se à colação o magistério de Hugo de Brito Machado (Machado 2007:420): “Na determinação de qual seja o Município competente para a cobrança do ISS é de grande importância sabermos o que se deve entender por *estabelecimento prestador do serviço.*”

Conforme irá ser demonstrado, é razoável entender que, ocorrendo o fato gerador do ISS em determinado Município, estará configurado o vínculo jurídico tributário entre este último e o sujeito passivo mediante o nascimento da obrigação tributária e o surgimento do crédito dela decorrente em nome do poder tributante do Município.

Desde a vigência do Decreto-Lei nº 406/68, promulgado sob a égide da Constituição de 1967 e posteriormente recepcionado pela Constituição de 1988, como lei complementar, vários questionamentos dos contribuintes do ISS ainda não foram satisfatoriamente resolvidos pela doutrina e pela jurisprudência como, por exemplo, os limites da competência do Município para tributar os serviços realizados fora da circunscrição do seu território.

Como se afirmou anteriormente, pensava-se que, com o advento da LC 116/03, finalmente teriam fim as controvérsias existentes sobre o local do estabelecimento prestador para efeito da incidência e recolhimento do ISS. Entretanto, o impasse ainda persiste, pois a referida lei complementar não esclareceu de maneira definitiva onde deveria ser recolhido o tributo quando, apesar de ter sede em um Município, o prestador efetua os serviços contratados em outro.

Na esteira dessa constatação, o presente trabalho, por meio de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais, bem como mediante a análise do ordenamento jurídico brasileiro – desde a Constituição Federal de 1988 até às legislações ordinárias que dizem respeito da matéria – procura dar uma modesta contribuição para uma discussão mais ampla sobre esse tema que, por certo, ainda será objeto de outros estudos.

CAPÍTULO 1 - Origem da Tributação de Serviços

1.1 O surgimento dos impostos

Aliomar Baleeiro (Baleeiro 1996: 255) lembra que o Egito e os povos do Oriente, na Antiguidade, já conheciam os impostos. Há referências a tributos na Bíblia – em 1004 a.C., Davi torna-se rei de Israel e implementa trabalhos forçados, o censo e um mecanismo para a cobrança de impostos – e até mesmo no Código de Hamurabi, por volta de 1700 a.C.

Ainda segundo Baleeiro, há notícias seguras sobre impostos na Grécia e em Roma sobre a importação (*pottorium*), sobre o consumo (*siliquatium*, *macellum*), sobre as terras (*vectigalia*), as heranças (*vicesima hereditadum*), as pessoas (*capitatio humana*), sobre as vendas (*centesima rerum venalia*), dentre outros. (Baleeiro 1996: 255)

A maioria desses impostos eram recolhidos *in natura* por meio de produtos agrícolas (os dízimos das colheitas, rebanhos, minerais, madeira, etc.). Contudo, durante a Idade Média, ocorreu a pulverização da cobrança de tributos por meio de centenas de regulamentos expedidos pelos senhores feudais.

No começo da Idade Moderna, Florença instituiu os impostos mais adiantados da época como contrapartida aos serviços prestados a sua população.

1.2 O surgimento dos impostos no Brasil

Segundo nos ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, no período pré-colonial (1500-1530), a extração do pau-brasil pelos primeiros habitantes enviados ao nosso país, os quais possuíam concessões da coroa portuguesa, fez surgir o primeiro imposto da colônia, o quinto, pago geralmente em espécie, com o próprio produto. (Moraes 2000: 108)

No sistema das capitanias hereditárias, os tributos que eram pagos ao Rei, ao Capitão-Mor (encarregado de recolher os tributos) e ao Governador eram definidos pelas cartas de doação e cartas de foral. Desta forma, surgiram no Brasil os impostos que incidiam em tudo que se produzisse, comercializasse, exportasse e importasse na colônia (dízimas do monopólio do pau-brasil, das especiarias e das drogas, o direito das alfândegas reais, os quintos dos metais e pedras preciosas), todos adotados com base na legislação lusitana.

No período do Governo-Geral, ocorreu o apogeu da mineração e também as mais contundentes práticas tributárias, tendo como justificativa e fundamentos que as terras pertenciam ao Rei e que a arrecadação destinava-se a cobrir gastos com os príncipes e a aumentar a fé. Neste período, Portugal não se importava com a capacidade contributiva dos colonos, sendo exigidos dos pequenos trabalhadores (agricultores, artesões, pescadores) os mesmos tributos cobrados dos grandes exploradores de metais preciosos e latifundiários, tendo como pontos culminantes a cobrança do quinto, as casas de fundição e a derrama, que permitia inclusive o confisco de bens dos inadimplentes.

Com a instalação do Império na Colônia e a Constituição de 1824 a estrutura tributária não mudou em nada, continuando com a mesma legislação desorganizada e assistemática herdada do período colonial. Esta época imperial ficou marcada pelo fenômeno da bi-tributação e até da tri-tributação entre as províncias e o governo central e entre estes e as capitanias.

Com a proclamação da República, em 1889, houve o rompimento das relações entre Igreja e Estado. Ao tornar-se um Estado, não existia mais a pressão da Igreja para maior arrecadação de tributos visando à expansão da doutrina cristã.

Foi adotado o federalismo, como princípio constitucional de estruturação do Estado, e a democracia, como regime político que melhor assegura os direitos humanos fundamentais. No campo tributário, firmou-se a competência fiscal da União e dos Estados, por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias.

A Constituição de 1934 destacou-se pelo aperfeiçoamento da discriminação dos tributos por competência, ampliando o elenco dos tributos da União, contemplando os Estados com o imposto de vendas e consignações. Os Municípios receberam impostos privativos definidos, sendo proibida a bi-tributação e a possibilidade do exercício cumulativo de competências.

A Constituição de 1946 alterou sensivelmente a discriminação de rendas, passando para a competência dos Municípios o imposto de indústrias e profissões, antes sob a responsabilidade dos Estados, e dando competência à União, aos Estados e aos Municípios para instituir contribuição de melhoria.

De acordo com o art. 29 da Constituição de 1946, os Municípios passaram a participar da arrecadação dos impostos predial e territorial urbano, de licença, de indústrias e profissões, sobre diversões públicas e sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Com a tomada do poder pelos militares em 1964, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, trouxe reformas significativas no sistema tributário vigente, entre elas está a destinação

do ISS aos Municípios (art. 15), o que possibilitou a promulgação da Lei nº 5.172, de 1966, a qual se transformaria no Código Tributário Nacional a partir de 1967.

Com a democratização do país, foi promulgada a Constituição de 1988, que tratou, a partir do seu título VI, da tributação e do orçamento, e no capítulo I, do sistema Tributário Nacional, trazendo a repartição das competências tributárias e destinando aos Municípios a competência de instituir o ISS.

CAPÍTULO 2 – O ISS na Constituição

2.1 A autonomia do Município na Constituição

Com a Constituição Federal de 1988, os Municípios integram, com o *status* de pessoa política estatal, o sistema federativo brasileiro. A sua autonomia está expressa em diversos níveis no texto constitucional: arts. 1º, 18, 29, 30; art. 34, VII, c; arts. 156, 182 e 183; e art. 11 do ADCT.

Cabe registrar aqui a posição de Eduardo Jardim (Jardim 1994: 119) contrária ao entendimento predominante na doutrina de que os Municípios integram a Federação. Para este jurista, por não dispor de assentos no Senado Federal, os Municípios não se encontram representados no pacto federativo.

Como bem lembra Aires Barreto (Barreto 2003: 9), qualquer estudo sobre o ISS não pode deixar de apoiar-se, sobretudo, na magna diretriz da autonomia municipal, uma das vigas mestre do sistema constitucional e do subsistema tributário.

O referido autor entende por autonomia municipal a faculdade conferida pela Constituição à pessoa política Município para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre o seu governo e organizar-se administrativamente.

Não difere o escólio de Michel Temer quanto à autonomia municipal ao afirmar que a autonomia política é a capacidade conferida a certos entes para legislarem sobre negócios seus por meio de autoridades próprias. (Temer 1997: 105)

Segundo o mestre Geraldo Ataliba, citado por Roque Carrazza, o princípio da autonomia municipal é um dos mais relevantes de quantos existem no nosso direito positivo. (Carrazza 2003: 163)

Em conformidade com o ensinamento do mestre Geraldo Ataliba, afirma Carrazza (Carrazza 2003: 165) que o Município, no Brasil, é entidade autônoma. Pessoa política, legisla para si, de acordo com as competências que a Carta Magna lhe deu. Nenhuma lei que não é emanada de sua Câmara tem a possibilidade jurídica de ocupar-se com assuntos de interesse local.

Na esteira do afirmado pelo professor Carrazza, não há dúvidas que a autonomia dos Municípios para instituir e arrecadar livremente seus tributos por lei emanada da sua Câmara é ampla em relação aos demais entes que compõem a Federação.

Com efeito, a relevância do princípio da autonomia municipal é enorme, pois se um Estado-membro violar a autonomia de um Município localizado no seu território surge a possibilidade, nos termos do art. 34, VII, “c” da Constituição, de sofrer uma intervenção federal, medida que implica, até que seja normatizada a situação que lhe deu causa, a quebra temporária do pacto federativo, verdadeiro pilar da nossa estrutura constitucional.

Corroborar com o exposto a lição do grande constitucionalista José Afonso da Silva (Silva 2007:640), que entende que a autonomia municipal é assegurada pelos arts. 18 e 29, e garantida contra os Estados no art. 34, VII, “c”, da Planta Constitucional de 1988.

Para o festejado autor, autonomia significa a capacidade ou o poder de gerir os próprios negócios dentro de um círculo prefixado por entidade superior, que no caso, é a Constituição Federal, a qual se apresenta como centro distribuidor de competências exclusivas entre as três esferas de governo.

No mesmo sentido, leciona Paulo Bonavides (Bonavides 2005:344), em relação à autonomia municipal, serem as prescrições do novo Estatuto Fundamental de 1988, indubitavelmente, o mais considerável avanço de proteção e abrangência por este instituto em todas as épocas constitucionais da nossa história.

Em resumo, pode-se concluir que vários artigos tratam da autonomia municipal na CF/88. Contudo, os arts. 29 e 30, I e III trazem nos seus preceitos, o tripé que demarca a extensão da autonomia municipal, nas suas dimensões política (art. 29), administrativa (art. 30, I) e financeira (art. 30, III).

2.2 A competência tributária do Município na Constituição

Competência tributária, numa conceituação restritiva, é a aptidão legislativa tributária inerente às pessoas políticas de direito público interno, vale dizer, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, outorgada pela Constituição Federal, para a criação de tributos. Esta aptidão é regrada e disciplinada pelo Direito.

Nesse passo, a Constituição Federal de 1988, ao partilhar as competências tributárias entre as pessoas políticas que formam a União, destinou aos Municípios dentre outros tributos, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Também o Distrito Federal tem competência para criar o ISS, em face do disposto no art. 147, da Constituição. Todavia, para maior facilidade redacional, as menções neste trabalho farão referência apenas aos Municípios.

Observa-se que, ao dispor sobre o ISS, o legislador constituinte, por imprecisão técnica, reportou-se ao complemento (serviços) e não mencionou o verbo que exprime um comportamento humano, sendo este o primeiro componente da materialidade de qualquer tributo.

Ensina o professor titular da cadeira de Direito Tributário das Faculdades de Direito da PUC/SP e da USP, Paulo de Barros Carvalho (Carvalho 2007: 267 e 269), ao tratar do critério material, um dos componentes lógicos da hipótese tributária:

Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critério espacial e temporal) ... que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento

Pode-se deduzir que, para correta descrição normativa de um fato de conteúdo econômico, deverá existir um comportamento de uma pessoa, representado por um verbo e o seu complemento, delimitado por condições de espaciais e temporais.

Entende o Prof. Roque Carrazza (Carrazza 2003: 44) que competência tributária é a aptidão para criar tributos, *in abstracto*, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Para o mestre, a competência tributária tem sua origem na Constituição e o seu término se dá após a edição da lei criadora do tributo pela pessoa política designada pela Carta Magna. Editada a lei, não há mais de se falar em competência tributária, mas somente em capacidade tributária ativa que é o direito de arrecadar tributo, após a ocorrência do fato imponible. (Carrazza 2003: 441)

Por se tratar de uma outorga de competência tributária privativa, é ela indelegável, exaustiva e rígida. Portanto, somente os Municípios são os titulares da competência tributária e poderão, de forma privativa, exercê-la para tributar os serviços de qualquer natureza, prestados no seu território, em respeito ao princípio federativo e ao princípio da autonomia municipal.

Cabe aqui registrar a posição do mestre e jurista Paulo de Barros Carvalho, contrária a privatividade da competência tributária dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Para este jurista, só a competência tributária da União é privativa, já que ela está credenciada a criar: a) impostos estaduais e municipais, para territórios não divididos em Municípios; b)

impostos estaduais, para os Territórios divididos em Municípios; e c) quaisquer impostos, na eminência ou no caso de guerra externa.

Eduardo Marcial F. Jardim (Jardim 1994: 142) dá uma conceituação na mesma direção de Carrazza: ao afirmar que competência tributária é a aptidão para legislar sobre matéria tributária; é o meio pelo qual o constituinte outorgou às pessoas políticas a faculdade de versar leis sobre tributação.

Para o ilustre Paulo de Barros Carvalho (Carvalho 2007:227), a competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas jurídicas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Em seguida aduz que essa inovação opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

Entende-se, pelo exposto acima, que a instituição de um imposto pela pessoa política competente, em respeito ao princípio da estrita legalidade que impera no sistema tributário brasileiro, que é um subsistema da Constituição, há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei (no caso, ordinária), que descreverá seus elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota).

2.3 A definição do termo “serviço” na doutrina

Segundo Gustavo da Silva Amaral (Amaral 2005:484 e 485), mestre da pela PUC/SP e professor de Direito Tributário nos Cursos do Instituto Brasileiro de Estudo Tributário – IBET, dar a definição do termo serviço representa delimitar uma parcela da competência tributária concedida pela Carta Magna aos Municípios. Portanto, este é o ponto de partida de qualquer pesquisa comprometida que tome como objeto o ISS.

Gustavo da Silva Amaral, citando o iminente professor Paulo de Barros Carvalho, nos diz que existem apenas duas formas de se criar um conjunto (definir): i) conotativamente, prescrevendo-se as notas que cada elemento deve possuir para integrá-lo, ou ii) denotativamente, apontando diretamente os seus componentes. Concluindo, aponta o que a definição constitucional de serviço dá-se por conotação.

De fato, a Constituição Federal cita no inciso III do art. 156 – serviços de qualquer natureza, cabendo a doutrina definir o que vem a ser considerado *serviço* para efeitos tributários. Em outras palavras, a definição constitucional de *serviço* dá-se por conotação. De forma contrária, a LC 116/03 traz, em sua lista anexa, a denotação dos serviços tributáveis.

O dicionário Houaiss da Língua Portuguesa aponta 25 acepções distintas da palavra serviço. Mas indica como significação de base duas: (i) ação ou efeito de servir, de dar de se algo em forma de trabalho, (ii) exercício e desempenho de qualquer atividade.

Em respeito a um dos princípios mais importante na seara tributária, o princípio da tipicidade tributária, os Municípios somente poderão tributar fato que configure uma prestação de serviço de conteúdo econômico.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, (Moraes 1975: 98) o conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produto. De fato, o trabalho aplicado à produção pode dar como resultado duas classes de bens: bens materiais denominados material, produto ou mercadoria; e bens imateriais, conhecidos como serviços.

Como se pode perceber, serviço é o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material.

Em resumo, serviço é um bem econômico produzido pelo trabalho do homem que não seja bem material.

Nesta linha, nos ensina o professor e jurista Aires F. Barreto que não é qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, deste preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. (Barreto 2003: 29)

De toda a sorte, continua Aires Barreto, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referências amplas aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um “fazer”. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho, É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.

Destarte, pode-se concluir que serviço é uma ação humana de natureza imaterial voltada para um terceiro, com conteúdo econômico, regulada pelo direito privado, com liberdade de contratar, mas que não possa configurar vínculo de emprego formal.

CAPÍTULO 3 – O ISS e os Princípios Constitucionais

3.1 Princípio da legalidade tributária

Em um Estado Democrático de Direito, como estabelece o art. 1º da Constituição Federal de 1988, o estudo do princípio constitucional da legalidade revela que é a lei material e formal o único meio possível de inovar no sistema tributário.

Expõe o professor da Faculdade de Direito de Lisboa e da PUC/SP, Alberto Xavier que, considerando o aspecto formal do Estado de Direito – segundo o qual o Estado, na realização dos seus fins, deve exclusivamente utilizar formas jurídicas – impõe à lei, e apenas a ela, a escolha, dentre manifestações de capacidade econômica possíveis, daquelas que se reputam adequadas à tributação. Assim, o princípio da legalidade no Estado de Direito revela que a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material, ou seja, é o único instrumento válido para o Estado de Direito de revelação e garantia da justiça tributária. (Xavier 1978: 11)

Regina Helena Costa, juíza federal, doutora e professora de Direito Tributário, cita o grande jurista espanhol Sainz de Bujanda, ao afirmar que o princípio da legalidade, constituir primordialmente, uma limitação formal o sistema de produção de normas jurídicas tributárias. (Costa 2003: 44)

Conceitua o mestre em Direito e tributarista Rubens Miranda de Carvalho que no sistema tributário brasileiro, por tratar-se é um subsistema da Constituição, o primeiro e mais importante princípio regedor da tributação é o da estria legalidade, impeditivo de que um tributo possa ser exigido ou aumentado sem a existência de uma lei, em sentido estrito, que o tenha normatizado, salvo as expressas exceções constitucionalmente previstas. (Carvalho 2006: 23)

Outro grande doutrinador, mestre e doutor em Direito do Estado pela PUC/SP, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (Jardim 1994: 120/121) leciona que o princípio da legalidade personifica axioma de especial importância em nosso direito. Transparece com explicitude na fraseologia inserta no art. 5º, II, gravado nos seguintes termos: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Para o professor Carrazza, (Carrazza 2003:222) o princípio da legalidade, em matéria tributária, domina, na maioria dos países, o tema inteiro, tanto que costuma ser expresso no

asforismo *nulum vectigal sine lege*. Arremata afirmando que o princípio da legalidade trata-se de um interesse público e nasce de uma relação jurídica, cuja fonte exclusiva é a lei.

Citando Ferreira Lapatza, aduziu o professor Carrazza que, no campo tributário, o princípio da legalidade trata de garantir essencialmente a exigência da auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio dos seus representantes, que determinam a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos.

Pode-se concluir que o único meio do Estado buscar os recursos financeiros – as chamadas receitas derivadas - necessários à concretização dos seus objetivos é através da autorização dos administrados, para que possa exigir deles uma tributação de acordo com sua capacidade contributiva, e somente poderá ser por meio de lei, em sentido formal e material, produzida dentro dos procedimentos legislativos previstos, elaborada pelos seus representantes eleitos e atinentes as competências atribuídas pela Constituição.

3.2 Princípio Federativo

Consoante o art. 1º da Carta Magna em vigor, o Brasil possui forma de Estado Federal, sendo, pois, o princípio federativo um dos pilares da estrutura constitucional. Tem como objetivo preservar a harmonia entre o equilíbrio e a soberania da nação como um todo e a autonomia dos entes federados, concomitantemente à sua interdependência.

A Federação é formada pela autonomia recíproca da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que possuem poderes plenos de auto-organização, conforme o art. 18 da Constituição vigente.

Após a promulgação da Carta Magna de 1988, os Municípios, como entes federados, evoluíram de uma simples autonomia administrativa (Constituição de 1824, arts. 28-30) para, como dito, obterem o poder de auto-organização, quer no plano político-administrativo (art. 29 – eleição de prefeitos, vice-prefeitos e vereadores), quer no plano político-legislativo (art. 30, I e II – pela competência atribuída de em matéria legislativa, seja privativamente quanto concorrente, suplementar ou complementarmente aos Estados e a União) e quer no plano financeiro (art. 30, III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência e art. 156).

Pode-se concluir que a forma federativa do Estado brasileiro é de tal importância para a perfeita harmonia entre os entes federados que o legislador constituinte procurou preservá-

la, não sendo possível reformá-la por meio de emenda constitucional, haja vista estar protegida pela norma esculpida no art. 60, § 4º, I da Carta Magna, que dispõe sobre as cláusulas pétreas.

3.3 Princípio da Territorialidade

O princípio da territorialidade como a própria nomenclatura indica, tem a ver com a validade de uma determinada lei no âmbito de um espaço físico delimitado.

Portanto, pode-se afirmar que, na seara do direito tributário, as leis que regulam matéria tributária vigoram tão-somente no território do ente político que as elaborou para incidirem nos fatos tributários ali ocorridos.

Destarte, a lei federal ensejará seus efeitos jurídicos por todo o território nacional; as leis estaduais dentro das suas respectivas fronteiras regionais; e os municípios nos limites internos do seu espaço geográfico.

Como ensina Hugo de Brito Machado (Machado 2004:115), segundo o princípio da territorialidade das leis, estas vigoram apenas no território da entidade estatal que as edita. Não há, portanto, necessidade de norma no Direito positivo que o firme. É um princípio universal que tem estabelecido plenamente, tanto no Direito Internacional, como no Direito interno de cada país.

Nesta linha também leciona o mestre Paulo de Barros Carvalho (Carvalho 2007: 88/89), ao tratar da vigência das normas tributárias no espaço, recolhido o fato de ser o Brasil, juridicamente, uma Federação, e o de haver Municípios dotados de autonomia, a vigência das normas tributárias ganha especial e relevante importância. Vê-se, na disciplina do Texto Constitucional, a preocupação sempre presente de evitar que a atividade legislativa de cada uma das pessoas políticas interfira nas demais, realizando a harmonia que o constituinte concebeu. É a razão de ter-se firmado a diretriz segundo a qual a qual a legislação produzida pelo ente político vigora no seu território e, fora dele, tão-somente nos estritos limites em que reconheçam extraterritorialidade os convênios que participem. Nesta linha de raciocínio, as normas jurídicas editadas por um Estado são vigentes para colher os fatos que aconteçam dentro dos seus limites geográficos, o mesmo ocorrendo com os Municípios e a própria União.

O Brasil é um Estado Federado e possui quatro pessoas políticas distintas, todas com autonomia tributária para legislar dentro dos estritos contornos definidos pela Constituição. O princípio da territorialidade é aquele que limita o campo onde terá voga as leis produzidas por cada uma dessas pessoas, evitando assim que determinada lei de um Município venha a ferir a autonomia de outro Município. Caso fosse promulgada lei que determinasse que o Município A poderia exigir o IPTU dos imóveis situados a até 100m após seu limite territorial, tal lei seria tida por inconstitucional por extrapolar os limites geográficos do ente municipal que a produziu e por reduzir a competência tributária do Município vizinho.

Trazemos à colação os ensinamentos do professor José Eduardo Soares de Melo, tratando do art. 12 do Decreto-lei 406/68, o qual aduz que, considerando o princípio da territorialidade – que deflui do texto constitucional pelo fato de que o tributo só poderia ser exigido no espaço geográfico onde a riqueza fora gerada – não há que discutir a respeito da legitimidade da norma no que concerne aos serviços de construção civil. Entretanto, a territorialidade não é prestigiada a todas as outras espécies de serviços, sendo o caso de se indagar o seguinte: o comando inserto na alínea “a” poderia padecer de vício de inconstitucionalidade sob o fundamento de que estaria restringindo o exercício da competência dos Municípios, tendo em vista a autonomia que lhes é conferida para legislar sobre assuntos de interesse local, inclusive tributo que lhe é exclusivo. (Melo 2000: 109)

Não é outra a lição do grande mestre Geraldo Ataliba ao tratar do aspecto espacial na sua obra mais conhecida, “Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária”. Para ele, os fatos imponíveis – como fatos ocorridos na vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem no determinado lugar. A localização dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária. Como descrição legal condicionante de um comando legislativo – a h.i. só qualifica um fato, como hábil para a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial da lei, isto é, na espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário. (Ataliba 1997: 93)

Com efeito, pode-se concluir que as leis tributárias têm sua vigência restrita aos limites geográficos das pessoas políticas que as editou – critério territorial, e dentro da sua competência tributária delimitada pela Constituição – critério material.

CAPÍTULO 4 – O ISS e a Lei Complementar

4.1 Origem e as funções da Lei Complementar

Segundo nos ensina o professor Luciano Amaro (Amaro 2005:167), citando o conceito dado por Vitor Nunes Leal, em 1947, em sentido amplo, pode chamar-se de lei complementar aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição.

Porém, continua o professor Luciano Amaro, *de lege data*, a locução passou a designar certas leis, previstas para a disciplina de determinadas matérias, especificadas na Constituição, que reclamam quorum especial para a sua aprovação, distinguindo-as das demais leis, ditas *ordinárias*. Nesta acepção, as leis complementares (após episódica e restrita atuação no início dos anos sessenta, na vigência do parlamentarismo em nosso país) foram introduzidas no direito constitucional brasileiro pela Constituição de 1967, com a missão (que lhes deu o nome) de ‘complementar’ a disciplina constitucional de certas matérias, indicadas pela Constituição.

Ricardo Aziz Cretton (Cretton 1998:294) leciona que a figura da lei complementar da Constituição surgiu com a emenda constitucional nº 17/65, sendo que a partir do advento da Emenda nº 18/65, foi remetida a esta figura normativa a regularização básica, em âmbito nacional, dos princípios e normas constitucionais tributárias.

A promulgação da Emenda nº 18/65 promoveu as condições para que fosse editada no ano seguinte, em 25 de outubro de 1966, a Lei nº 5.172 – o Código Tributário Nacional, o qual dispôs acerca do sistema tributário nacional e, efetivamente, instituiu as primeiras normas de direito tributário com caráter nacional, isto é, aplicável a todos os entes políticos do Estado Federativo.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1967 arrolou a lei complementar entre as espécies normativas que fazem parte do processo legislativo, entretanto, para a sua aprovação haveria a necessidade de quorum majoritário de votação.

A partir da promulgação da CF/67, que em seu art. 19 § 1º, previu três funções para a lei complementar, houve a possibilidade de estabelecer normas gerais de direito tributário, o que provocou o surgimento na doutrina de duas correntes distintas: a corrente dicotômica e a corrente tricotômica.

A primeira defendia apenas duas funções para a LC: (i) dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. A segunda, por sua vez, pregava que a LC teria três funções distintas: (i) estabelecer normas gerais de direito tributário; (ii) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e (iii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Sobre as correntes doutrinárias acima referidas, não se dará aqui maior curso por extrapolar o objetivo deste trabalho. Entretanto, retornar-se-á ao tema das funções da LC no item seguinte, que trata especificamente da LC na atual Constituição.

4.2 A Lei Complementar na atual Constituição

Ao disciplinar à lei complementar, a Constituição de 1988 manteve a sua tríplice função, explicitando de forma textual o que deveria ser entendido pelo termo “normas gerais em matéria de legislação tributária”, constante do inciso III do art. 146, a saber:

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;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Percebe-se que, além de dispor sobre conflitos de competência e limitações ao poder de tributar, é função da lei complementar, como veículo introdutor de normas gerais de direito tributário, tratar dos tributos referidos na Constituição, definindo suas espécies, determinando os seus fatos geradores, as suas bases de cálculo e os seus contribuintes, sobre o nascimento da obrigação tributária, sobre o surgimento do crédito e sua prescrição e decadência dentre outras.

Retornando à discussão sobre as correntes doutrinárias, respeitáveis juristas defenderem a corrente dicotômica, embasados pelas lições dos mestres Geraldo Ataliba,

Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho, argüindo a natureza dúplice das funções atribuídas à lei complementar.

Estes juristas defendem uma acepção estrita ao conceito de normas gerais de direito tributário, evitando, com isso, o não cometimento de agressões ao sistema federativo e ao princípio da autonomia dos Municípios, uma vez que a legislação complementar poderia produzir normas que porventura reduzissem ou ampliassem os campos de competências outorgados pela Constituição as pessoas políticas que formam a Federação.

Por outro lado, argumentam os defensores da corrente tricotômica estar a mesma alinhada com o conteúdo semântico do texto constitucional e, sobretudo, com a existência de uma ordem jurídica nacional (total), na qual está inserida a República Federativa do Brasil. Portanto, possui eficácia vinculante em relação a todas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Esta corrente doutrinária tem no jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho um dos seus maiores defensores, entre outros juristas do quilate de Alcides Jorge Costa, Hamilton Dias. Segundo o professor Sacha Navarro, as normas de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade especial destas e, se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação. (Coêlho 1999:109).

Fernando Augusto Ferrante Poças, advogado e especialista em Direito Tributário pela PUC/SP, sustenta com fulcro nos ensinamentos do mestre Sacha Calmon, que às leis complementares em matéria tributária, como comandos normativos da ordem jurídica nacional, caberia dispor sobre normas gerais de direito tributário, sendo estas eficazes em todo o território nacional e endereçadas aos legisladores das três ordens de governo da Federação, tendo, ainda, por finalidade, articular o sistema tributário da Constituição às legislações das pessoas políticas de direito constitucional interno. (POÇAS 2004: 25)

Continuando, o autor referido no parágrafo anterior, explica que não se sustenta esta tese apenas em uma análise literal do art. 146 da CF/88, mas sim com fulcro na inexorável constatação de que o sistema positivo brasileiro admite, realmente, uma quarta ordem jurídica além da Federal, da Estadual, e da Municipal, qual seja a ordem jurídica nacional.

Em consonância com o exposto acima, não obstante ser partidário da teoria dicotômica, o mestre Paulo de Barros Carvalho, afirma que o nosso direito positivo

compreende quatro distintos plexos normativos: a ordem total, as das regras federais, as das regras estaduais e o feixe de preceitos jurídicos dos Municípios. As três primeiras são próprias do esquema federativo, enquanto a última revela peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Tudo pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: a) sistema nacional; b) sistema federal; c) os sistemas estaduais e d) os sistema municipais. (Carvalho 2007:56)

Não obstante afirmar que as leis complementares prestam-se a dois tipos de atuação em matéria tributária, o prof. Luciano Amaro (Amaro 2005: 168/169) reconhece as suas três funções fundamentais. Para ele, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua de “complementar” as disposições constitucionais. É o que ocorre quando lhes dá a atribuição de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (CF, art. 146, I), explicitando, por exemplo, a demarcação da linha divisória da incidência do ISS (tributo municipal) e do ICMS (tributo estadual), a de regular as limitações constitucionais do poder de tributar (CF, art. 146, II) desdobrando as exigências do princípio da legalidade, regulando as imunidades tributárias, etc.

Continuando, o festejado professor ensina que é, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos

Infere-se do exposto que a lei complementar dá os contornos gerais do tributo que será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, definindo todos os elementos essenciais que permitem identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, pois a dimensão concreta somente se dará com a ocorrência do fato gerador, dando nascimento à obrigação tributária.

A lei complementar é o instrumento legislativo que deverá ser utilizado para a criação de determinados tributos especiais, para os quais a Constituição determinou um processo de aprovação mais representativo do que o da lei ordinária.

Conforme observado, a lei complementar está restrita tão-somente às funções descritas no art. 146, I, II e III da Constituição. Como a sua própria denominação indica, complementa a disciplina constitucional de certas matérias, indicadas pela Constituição; não é, pois, lei suprema, que possa invadir seara constitucional, restringindo ou ampliando competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Em relação à definição dos serviços tributáveis pelo ISS em lista anexa à lei complementar, portanto, elaborada pelo legislador federal, ser muito criticada por vários doutrinadores pátrios, entende-se que o Supremo Tribunal Federal - STF, já firmou diretriz concernente à taxatividade da lista, conforme evidenciado em voto do Min. Celso de Melo, no RE 156.568-3, a saber:

Os serviços exclusivamente tributáveis pelos Municípios, por intermédio do ISS, acham-se relacionados em lista cuja taxatividade constituindo natural consequência do princípio da legalidade tributária, tem sido reconhecido tanto pela doutrina (Rui Barbosa Nogueira, *in* RT/482/263; Aliomar Baleeiro 'Direito Tributário Brasileiro' p. 270, 8ª ed., 1976, Forense) quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 68/8 – RTJ 89/281 – RTJ 97/357 – RDA 118/155) (STF, RE 156.568-3/SP).

Observação a ser feita em relação à lei complementar é que a inclusão, pelo legislador federal, na lista de serviços tributáveis pelo ISS de atividade que não configure prestação de serviço, por afastada a idéia de trabalho, de esforço humano, de um *facere*, não é válida, não pode sofrer a incidência do ISS, pois, afronta o disposto no art. 156, III da CF, portanto, inconstitucional.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu que não pode incidir o ISS na locação de bens móveis, constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da lei complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, por não restar caracterizada uma obrigação de fazer, e sim uma obrigação de dar.

Diante dos posicionamentos dos defensores das duas correntes, mostra-se a tricotômica como sendo plenamente aplicável ao sistema tributário nacional, pois, a lei complementar tributária promulgada de acordo com o processo legislativo está apta a cumprir suas funções constitucionais de auxiliar as disposições constitucionais, dispondo sobre conflitos de competência, regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecendo normas gerais em matéria de legislação tributária.

CAPÍTULO 5 – O alcance normativo do termo *estabelecimento prestador* na LC 116/03

5.1 A Lei Complementar nº 116/03

O ISS tem como fundamento de validade a Constituição Federal de 1998, que dispõe no seu art. 156, III:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Destarte, o Município poderá tributar os serviços de qualquer natureza, à exceção dos serviços interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, que são da competência privativa do Estado. Mas, para que isso aconteça efetivamente, é necessário que ocorra a edição de lei complementar que defina os serviços tributáveis.

A necessidade de lei complementar decorre da própria Constituição e do atendimento ao princípio da estrita legalidade, que vigora no direito tributário. Por meio de lei ordinária promulgada pela Câmara de vereadores de cada Município, será instituído o ISS sobre a prestação de serviços elencados na lista anexa à lei complementar, que, como já dito alhures, é taxativa, comportando interpretação extensiva, mas não integração por analogia.

Assim, em 31 de julho de 2003, foi editada a Lei Complementar nº 116, que revogou as normas gerais sobre o ISS contempladas no Decreto-lei nº 406/68 e deu nova disciplina ao ISS. Ela trouxe, em anexo, lista de serviços sujeitos ao imposto municipal, em número consideravelmente maior que a lista anterior.

Como afirmado, a LC 116/2003, utilizando as prerrogativas que lhe dá a Constituição Federal no art. 146, III, estabeleceu normas gerais relativas ao ISS, definido, o fato gerador do imposto (art. 1º); hipóteses de não incidência (art. 2º); onde se considera prestado o serviço, levando-se em consideração, o local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, o local do domicílio do prestador, exceto, nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, (vetados os incisos X e XI), quando o imposto será devido no local da prestação (art. 3º); o que é considerado estabelecimento prestador (art. 4º); o contribuinte do imposto (art. 5º); a possibilidade dos Municípios atribuírem de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (art. 6º); a base de cálculo do imposto (art. 7º) e a alíquota máxima.

Para melhor atingir o objetivo deste trabalho, estudar-se-ão as normas dos artigos 3º, 4º e 6º da LC 116/03, pois, apesar da maioria da doutrina entender que a lei ora comentada

não inovou no tocante a definição do local onde considera prestado o serviço em relação ao Decreto-lei 406/68, entendemos que os artigos acima referidos denotam a intenção do legislador federal de acabar com o conflito de competência existente, na vigência do decreto mencionado e que ainda persistente entre alguns Municípios na definição correta do local onde deverá ocorrer a incidência do ISS e o recolhimento do tributo.

5.2 A definição do termo estabelecimento prestador dada pela LC 116/03

Preceitua o art. 3º da Lei Complementar 116/03:

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

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, nos casos 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 desta lista;

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

Pelas disposições do *caput* e dos incisos II, III e VII do art. 3º, acima transcritos, pode-se entender que o legislador criou uma regra geral que servirá para a definição correta do local onde deverá ocorrer a incidência e o recolhimento do ISS. Porém, esta regra geral aplica-se não apenas para os serviços descritos nos incisos deste artigo, mas para definir o local onde deverá correr a incidência e o recolhimento do ISS para todos os serviços constantes da lista anexa, ou seja, no local onde foi prestado o serviço.

Este entendimento está consoante com a Carta Magna vigente e com a posição pacificada no Superior Tribunal de Justiça – STJ, que privilegiou o local da prestação do serviço como o da incidência tributária do ISS, conforme suas decisões ainda na vigência do Decreto-Lei nº 406/68:

Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da Prestação de Serviço. Procedentes.

I - Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços – importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério para fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’ do Decreto-Lei nº 406/68.

II - Embargos Rejeitados.

(STJ, REsp 130.792/CE, Relator: Min. Ari Pargendler).

Pois bem, por todo o exposto, pode-se concluir que um dos critérios escolhidos pelos constituintes ao cuidar do sistema tributário pátrio, mormente quanto à repartição das competências impositivas, é o critério territorial ou da territorialidade. O outro critério é o material ou da materialidade.

Não discrepa deste entendimento o prof. José Eduardo Soares de Melo, tratando do aspecto espacial do ISS ainda na vigência do Decreto-lei 406/68, que assim se pronuncia no sentido de que, dentre a gama de elementos pertinentes à realização da espacialidade material, tais como o domicílio, estabelecimento, fonte, território, origem ou destinação de bens, e negócios envolvendo as partes da relação jurídica implicadora do tributo, hão que ser perquiridas as diretrizes plasmadas na Constituição Federal, consoantes as competências tributárias. (Melo 2000: 108)

Ensina, ainda, o professor José Eduardo que compreende tanto o âmbito territorial de validade da lei - circunscrevendo-se aos limites geográficos da pessoa de direito público -, como o local da específica realização do fato gerador. (Melo 2000: 108)

O advogado tributarista Rubens Miranda de Carvalho ao comentar o art. 3º da LC 116/03, expõe que este artigo estabelece uma regra geral de definição do local onde ocorre o evento que gera o ISS. Portanto, nesse mesmo local nasce a obrigação tributária que cria o débito que torna devido o pagamento desse imposto pelo prestador do serviço, ou se isso for previsto em lei de modo adequado, por seu substituto tributário. (CARVALHO, 2006: 102)

O consultor tributário Aroldo Gomes de Mattos, analisando o art. 3º da LC 116/03, o aspecto territorial, concluiu que este adotou um critério misto, podendo o imposto ser devido: a) no local do estabelecimento prestador, ou b) onde os serviços são prestados, conforme o caso. (Mattos 2003: 26/27)

Data venia, não há de prevalecer a conclusão do consultor tributário, pois entende-se que o legislador federal não adotou um critério misto, mas pelo contrário, o art. 3º da LC116/2003, deixa evidente que independentemente de estar o contribuinte estabelecido ou domiciliado no Município, o imposto será devido no local onde se efetivar a prestação dos serviços indicados nas respectivas previsões legais.

Nos demais casos, por sua vez, os critérios para a fixação do local da prestação do serviço obedecerão primeiramente o alcance normativo do termo “estabelecimento prestador” e, somente na falta deste, o do “domicílio do prestador”.

Como afirmado alhures, o termo “estabelecimento prestador”, não possuía uma definição no nosso direito positivo, tal como o termo “domicílio” no antigo e revogado Código Civil Brasileiro – CCB, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916.

O Código Tributário Nacional trata, no seu art. 127, do domicílio tributário das pessoas naturais – a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade (I); das pessoas jurídicas de direito privado ou as firmas individuais, o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento (II); e das pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante (III).

Contudo, em diversas passagens no CCB (§§ 3º e 4º do art. 35, art. 112, I, do art. 776, IV do art. 1521, entre outros), relativas ao termo “estabelecimento”, resta consolidada a idéia de tratar-se de uma unidade autônoma onde, de forma permanente ou temporária, é desenvolvida certa atividade econômica.

Com a promulgação da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, novo Código Civil Brasileiro, em vigor a partir de 11 de janeiro de 2003, o termo “estabelecimento”, além das inúmeras referências no seu texto (arts. 1.142 apud 1.149) passa a ter agora uma disciplina legal própria que permite identificá-lo como sendo objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos.

Apesar desta identificação, não se pacificou na doutrina e na jurisprudência o significado do termo “estabelecimento” para efeito da incidência do ISS, continuando a insegurança jurídica dos contribuintes diante dos Municípios que se julgam competentes para exigir o recolhimento do ISS.

Coube a LC 116, no cumprimento das suas funções estabelecidas no art. 146, I e III da CF/88, no seu artigo 4º, dá, à luz do novo Código Civil, uma definição de estabelecimento prestador no direito tributário para efeito da incidência do ISS:

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.

Infere-se da definição dada pela LC 116/03, no art. 4º, que o termo “estabelecimento prestador” é o local onde ocorre no mundo fenomênico o fato gerador do tributo, isto é, onde se deu a efetiva prestação do serviço, sendo este o primeiro critério para determinar qual é o

Município competente para exigir o ISS, e somente subsidiariamente, o Município do “domicílio do prestador”.

Pode-se entender que o alcance normativo do termo estabelecimento prestador, objeto deste trabalho, está atrelado ao princípio da territorialidade das leis – que decorre do texto constitucional pelo fato de que o tributo só pode ser exigido mediante lei elaborada pela pessoa política que recebeu a competência tributária para criá-lo e somente viger dentro do seu espaço geográfico. Desta forma, pode-se detalhar:

- *o local onde o contribuinte* (qualquer pessoa jurídica ou física) desenvolva atividade de prestar serviços, quaisquer serviços previstos na lista anexa a LC 116/03, e não somente aqueles serviços nos incisos do art. 3º, pois o que é relevante para a incidência do ISS é que ocorra a prestação dos serviços, mesmo que esses não constituam como atividade preponderante do prestador;

- *de modo permanente ou temporário*, não importa se o prestador possui algum local fixo de atendimento no Município onde prestou os serviços, ou se não mantém local de atendimento algum, pois o que é relevante para a incidência do ISS é que ocorra a prestação dos serviços, mesmo que esses não constituam como atividade preponderante do prestador;

- *configure unidade econômica ou profissional*, não importa se a prestação dos serviços foi efetuada por uma empresa organizada que tenha como habitualidade a prestação de serviços com fins lucrativos (pessoa jurídica), ou se por um profissional autônomo que presta habitualmente serviços para terceiros, pois o que é relevante para a incidência do ISS é que ocorra a prestação dos serviços, mesmo que esses não constituam como atividade preponderante do prestador; e

- não importa se o prestador dos serviços possui no Município sua *sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras denominações que venham a ser utilizadas*, pois o que é relevante para a incidência do ISS é que ocorra a prestação dos serviços, mesmo que esses não constituam como atividade preponderante do prestador.

Doutrinadores de tomo, a teor de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, citados por Aroaldo Gomes de Mattos, (Mattos 2003: 27) definem estabelecimento prestador como qualquer local em que, concretamente, se exercite a função de prestar serviços. O porte, a dimensão dos poderes administrativos, a existência de subordinação, sendo elementos irrelevantes para a caracterização de estabelecimento, também o são para a tipificação de estabelecimento prestador.

Em resumo, pode-se dizer que estabelecimento prestador é qualquer local onde foi praticado o fato gerador, ou seja, no qual se deu o “fazer” em que consiste a prestação do serviço independentemente do tamanho, da independência administrativa, da autonomia na execução do serviço ou de onde esteja sediada a empresa ou tenha domicílio o profissional que o realizou.

5.3 A Lei Complementar nº 116/03 e a substituição tributária

Preceitua o art. 6º, §1º da Lei Complementar 116/03:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive a que se refere à multa e aos acréscimos.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte.

Os dispositivos legais acima transcritos demonstram a intenção do legislador federal de determinar o Município competente para exigir o recolhimento do ISS.

Esta intenção configura-se na possibilidade do Município, por meio de lei ordinária da sua Câmara de vereadores, atribuir a alguém vinculado ao fato gerador, normalmente a lei ordinária define o tomador dos serviços, como o sujeito passivo na relação jurídica tributária, cabendo-lhe o dever de pagar o tributo, com a possibilidade jurídica de diminuir a quantia a ser paga àquele que prestou os serviços, e a quem substitui como contribuinte, aplicando-se-lhe o conceito do art. 121, I do CTN.

Em outros termos, o *caput* do art. 6º, § 1º da LC 116/03, faculta aos Municípios e ao Distrito Federal a possibilidade de instituírem nas suas leis ordinárias que terá vogar em seu território, a chamada substituição tributária. Assim, a sua lei, ao determinar o tomador do serviço como contribuinte substituto do tributo, sujeitando-o a multa e aos acréscimos legais, mesmo que não tenha ocorrido à retenção na fonte do ISS, está determinando que o imposto é devido no local da prestação.

CONCLUSÃO

A Constituição Federal é a norma suprema do nosso ordenamento jurídico e dela deflui todas as demais normas que regulamentam os fatos jurídicos ocorridos, em qualquer ramo do direito, seja o direito público ou privado. Assim, no seu art. 156, III, atribuiu a Carta Magna competência aos Municípios para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS, não compreendido no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Desta forma, entende-se que os Municípios só podem tributar os serviços elencados na lista anexa à lei complementar, sendo a natureza desta lista taxativa.

Portanto, a lei complementar, desde que não ultrapasse os limites a ela estabelecidos na Constituição, poderá dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (I); regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (II); e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (III); definição de tributos e das suas espécies, bem como aos impostos nela discriminados, definindo fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, crédito tributário e da prescrição e decadência destes créditos. Deve prevalecer, pois, a corrente tricotômica.

Feitas estas considerações pode-se concluir que:

1 Os Municípios integram o sistema federativo brasileiro, possuem autonomia para legislar para si, podendo instituir e arrecadar livremente os tributos que lhe couberam na repartição das competências tributárias feita pela Constituição. Nenhuma lei, senão aquela elaborada pela Câmara dos vereadores poderá dispor sobre assuntos de interesse dos Municípios.

2 O princípio da territorialidade tem um papel fundamental na determinação do estabelecimento prestador para efeito da incidência do ISS, pois nenhuma outra lei pode restringir a competência privativa dos Municípios de arrecadar os tributos cujos fatos geradores se deram no seu espaço geográfico.

3 A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, no seu artigo 3º definiu regra geral para o local onde deverá ocorrer a incidência do ISS e o recolhimento do ISS, o local onde ocorreu o a prestação do serviço.

4 No seu art. 4º, a LC 116/03 estabelece que não importa o nome dado pelo contribuinte ao local onde desenvolva sua atividade, o relevante é o contribuinte ter praticado o fato gerador do ISS, ou seja, praticou o “fazer” em que consiste a prestação do serviço.

5 A substituição tributária, possibilitada aos Municípios por meio do art. 6º da LC 116/03, representa a concretização do entendimento de que o Município competente para exigir o ISS é aquele onde ocorreu a prestação efetiva do serviço.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros:

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 6ª tiragem São Paulo: Malheiros, 1997

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. -- São Paulo: Dialética, 2003

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2005

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003

CARVALHO, Rubens Miranda de. *ISS: a lei complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços*. – São Paulo: MP Editora, 2006

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007

_____. *Comentário ao código tributário nacional*. volume II São Paulo: Atlas, 2004

MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000

_____. *Doutrina e prática sobre o imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007

TEMER, Michel. *Elementos essenciais do direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978

Artigos:

AMARAL, Gustavo da Silva. ISS materialidade da sua incidência *in Curso de especialização em direito tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo Barros de Carvalho*. Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi. 1. ed 2ª tiragem Rio de Janeiro: Forense, 2005

CRETTON, Ricardo Aziz. Normas gerais de direito tributários e lei complementar *in Estudos de direito tributários em homenagem à memória de Gilberto Uchôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998

MATTOS, Aroldo Gomes de. O novo regramento do ISS efetuado pela LC 116/2003 *in O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

Legislação:

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://www. planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116/2003**. Disponível em: <<http://www. planalto.gov.br>>.