

ALÉM DO CONCEITO DE “ESTABELECIMENTO PRESTADOR”: CRITÉRIOS ADICIONAIS PARA DETERMINAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

BEYOND THE CONCEPT OF “ESTABLISHMENT PROVIDER”: ADDITIONAL CRITERIA FOR DETERMINING THE TAX JURISDICTION OF THE TAX OVER SERVICES

Cristhian Denardi de Britto¹

RESUMO: No presente artigo procuro estabelecer critérios de determinação justa e harmônica das competências tributárias municipais relativas ao imposto sobre serviços. Para tanto, exploro os horizontes de sentido do conceito legal de estabelecimento, que figura na lei geral tributária como critério relacionado ao indicador espacial da regra matriz de incidência do imposto. Adicionalmente, exploro outros critérios que têm sido considerados pelos tribunais excepcionais como forma de contornar algumas insuficiências do critério legal. Um destes critérios consiste na identificação de um princípio geral de determinação da competência tributária do imposto sobre serviços, e que funciona como um aperfeiçoamento do critério legal, estando ainda relacionado com o indicador espacial da regra matriz de incidência. O outro critério se relaciona ao fato gerador do tributo, e se destina a funcionar nos casos em que serviço é prestado fora do estabelecimento, ocasião em que o critério legal, mesmo com o aperfeiçoamento hermenêutico, se afigura insuficiente.

PALAVRAS-CHAVE: Competência tributária; Estabelecimento prestador; Local da prestação. Núcleo do fato gerador.

ABSTRACT: In this article I try to establish criteria for fair and harmonious determination of the municipal tax competences related to the service tax. To do so, I explore the sense horizons of the legal concept of establishment, which appears in the general tax law as a criterion related to the spatial indicator of the tax incidence matrix rule. In addition, I explore other criteria that have been considered by the exceptional courts as a way to overcome some of the inadequacies of the legal criterion. One of these criteria consists in the identification of a general principle of determining the tax jurisdiction of the services tax, and which works as an improvement of the legal criterion, being still related to the spatial indicator of the incidence matrix rule. The other criterion relates to the taxable event, and is intended to function in cases where service is rendered outside the establishment, at which time the legal criterion, even with the hermeneutic improvement, appears insufficient.

KEY-WORDS: Taxing power; Establishment provider; Place of performance; Core taxable event.

¹ Professor de Teoria Política e de Direito Administrativo do Curso de Direito da Faculdade de Pato Branco (FADEP), Mestre em Direito Constitucional (e-mail: cristhianbritto@hotmail.com).

INTRODUÇÃO

Sem dúvida o tributo municipal mais controvertido no Direito é o imposto sobre serviços de qualquer natureza (CR, art. 153, III). Em larga medida, as controvérsias concernem à identificação de um determinado fato como gerador da incidência deste imposto – seja para enquadrar uma dada atividade como serviço, seja para apartar a incidência do “imposto sobre serviços” da incidência do “imposto sobre circulação de mercadorias e serviços” (conflito de competência heterogênea).²

Ainda quando a atividade desenvolvida indiscutivelmente configure “serviço”, e inequivocamente deva subsumir-se à hipótese de incidência do imposto sobre serviços, assoma-se uma dificuldade adicional consistente em determinar *qual a municipalidade competente para a exação do tributo* (conflito de competência homogênea). A competição entre os Municípios no exercício de suas competências tributárias não raro se converte no que vulgarmente se chama de “guerra fiscal” pois, dada a sua função extrafiscal, esta espécie tributária pode ser usada para incentivar determinados comportamentos por parte dos agentes econômicos, conforme os serviços prestados por eles estejam em maior ou menor consonância com os interesses públicos locais.³ E esta guerra fiscal amiúde vem dar numa guerra judicial, ocasião em que o Poder Judiciário deve buscar hermeneuticamente a melhor solução (ou a solução mais justa) para o caso, definindo como se determina esta competência.

Ocupo-me no presente artigo desta última controvérsia, indagando *quais critérios podem ser deduzidos para superar os conflitos de competência homogênea?* Considero que as normas gerais da legislação nacional relativas ao imposto sobre serviços são falhas em determinar e prevenir conflitos de competência entre os Municípios, porque conferem maior ênfase ao *aspecto espacial* da regra matriz de incidência deste tributo, mas recorrem a uma expressão vaga para indicá-lo (“estabelecimento prestador”). Considero também que a

² O Supremo Tribunal Federal reconheceu, por exemplo, a repercussão geral da questão relativa às atividades mistas de manipulação e fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação: “Os fatos geradores do ISS e do ICMS [nestas atividades] dão margem a inúmeros conflitos por sobreposição de âmbitos de incidência.” (TOFFOLI, 2011). Por outro lado, julgou inconstitucional que a locação de bens móveis (veículos), consistente em obrigação de dar, possa figurar como hipótese de incidência do imposto sobre serviços, que supõe uma obrigação de fazer, afirmando a impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, art. 110): “Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.” (MELLO, C., 2006).

³ É muito comum que os Municípios estabeleçam alíquotas reduzidas ou até isenção de tributos (destacadamente do imposto sobre serviços) para empresas de alguns ramos de atividade que se instalem em seus parques industriais. “A extrafiscalidade” – anotam Rodrigues e Rettenmaier (2008, p. 2499) – “quer forçar o contribuinte a adotar um determinado comportamento.”

determinação da competência para a cobrança do imposto sobre serviços não pode prescindir de uma investigação mais acurada sobre o *aspecto material* da sua regra matriz.

De tal arte, malgrado muitos casos somente comportem solução tópica, procuro, no que segue: (i) extrair um sentido adequado para a expressão que especifica o aspecto espacial da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços; e (ii) apurar critérios adicionais relativos ao aspecto material que permitam delimitar com maior rigor esta competência nos casos de serviços prestados fora do estabelecimento prestador, bem como nos casos de serviços complexos. Sigo o método indutivo, recorrendo não apenas à bibliografia especializada sobre tema como também a decisões especialmente dos tribunais excepcionais, que vêm abstraindo do ordenamento jurídico algumas diretrizes interpretativas sobre o tema.

1 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Um dos princípios constitucionais estruturantes do Estado brasileiro é o *federalismo* (CR, artigos 1º e 18). Trata-se de uma expressão do pluralismo (MARTINS, 2003, p. 32 e 38), que de resto integra o núcleo duro da Constituição (art. 61, § 4º, I).⁴

Aplicado à organização estatal, o princípio federativo supõe uma pluralidade de pessoas jurídico-políticas, cada uma das quais com suas *ordens jurídicas parciais*, as quais, de alguma maneira, precisam conviver em harmonia sob uma mesma *ordem jurídica superior*. De rigor, cada ordem jurídica parcial terá vigência dentro de seus limites territoriais, havendo “superposição” de ordens jurídicas em cada território: as normas da União Federal vigoram em todo o território nacional, ao passo que as normas das unidades federativas parciais (dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios) vigoram dentro de seus respectivos territórios. A superposição de ordens jurídicas distintas (da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios) sobre um mesmo território, bem como a necessidade de compatibilização das ordens jurídicas de mesmo nível federativo (Estados *versus* Estados, Municípios *versus* Municípios, Distrito Federal ora *versus* Estados ora *versus* Municípios), revelam a acentuada complexidade do Direito produzido pelos Estados federais, em comparação, por exemplo, com os Estados unitários.

⁴ Sendo assim, “o federalismo não se verifica apenas em sociedades estatais, mas em qualquer tipo social que admita o pluralismo e estabeleça um regime de cooperação eficiente entre seus membros.” (MARTINS, C., 2003, p. 32).

Assim, ao optar pela forma de Estado federativa, uma Constituição deve antes de mais distribuir competências entre suas unidades parciais – “a delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativos e da autonomia municipal e distrital”, segundo Carrazza (2011, p. 529). Mais que isso, deve também prever normas *nacionais* para solução de eventuais conflitos de interesse, no exercício das competências distribuídas.⁵

Não pretendo aqui me ocupar exaustivamente da maneira pela qual a Constituição de 1988 distribui todas as competências públicas em matéria tributária (e menos ainda em outras matérias), e nem especificar quais tributos competem a esta ou aquela unidade da Federação. Parece suficiente pontuar dois aspectos.

Primeiro, ao distribuir as competências entre os entes federativos para a instituição e cobrança de determinados tributos, a Constituição já indica os elementos essenciais da relação jurídica tributária, ainda que de forma implícita e com graus de precisão diversos. É o que Carrazza (2011, pp. 541 e 545 *et seq.*)⁶ chama de *norma-padrão* ou *arquetipo* ou *regra-matriz* de incidência de cada tributo. As normas jurídicas – pelo menos as chamadas normas-regra – têm estrutura binominal (*se..., então...*): elas se caracterizam pela *declaração ou descrição de uma hipótese* (uma conduta ou uma situação) e pela *determinação ou prescrição de um comando ou efeito jurídico* (um dos modais deônticos, a saber, uma obrigação, uma proibição ou uma permissão). Isto é: *se* se verificar no plano concreto o fato humano ou natural hipoteticamente descrito, *então* tem lugar um dado comando jurídico. Esta é a maneira universal pela qual o Direito se expressa. A norma constitucional definidora da competência tributária também tem estrutura binomial, no âmbito da qual restam prefigurados, de maneira mais ou menos clara, mais ou menos específica, todos os elementos da relação jurídica tributária – a saber: a *hipótese de incidência*, o *sujeito ativo*, o *sujeito passivo*, a *base de cálculo* e a *alíquota*.⁷

⁵ Uso a expressão “conflito de interesse” como sinônimo de “conflito de competência”, já que o critério de distribuição de competência baseia-se na predominância dos interesses.

⁶ “Noutros termos, ela [a Constituição] apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência do tributo*, pré-traçada na Constituição.” (CARRAZZA, 2011, p. 545).

⁷ Mesmo a alíquota encontra pelo menos um padrão mínimo de referência na norma constitucional. Normalmente (quando a competência tributária se orienta apenas pela fiscalidade), ela é *delimitada* negativamente: não poderá ser aplicada alíquota em valor tal que supere o valor do bem, em razão do princípio da proibição do confisco (CR, art. 150, IV). Ficam a salvo apenas as situações excepcionais (quando a competência tributária for orientada não tanto pela fiscalidade, mas sobretudo pela extrafiscalidade), em que as alíquotas poderão superar o valor do bem, quando a atividade particular tipificada na hipótese de incidência for considerada supérflua ou nociva, como por exemplo a produção e o comércio de cigarro (CARRAZZA, 2011, p. 545-546, nota 21).

Em linhas gerais, tal como figuram em toda e qualquer regra matriz de incidência tributária, estes elementos podem ser assim esquematizados:

Hipótese	indicativo material:	fato (conduta ou situação) cuja ocorrência gera a incidência do tributo
	indicativo espacial:	local da ocorrência do fato (conduta ou situação)
	indicativo temporal:	momento da ocorrência do fato (conduta ou situação)
Comando	indicativos pessoais:	<i>sujeito ativo</i> : ente federativo competente
		<i>sujeito passivo</i> : contribuinte e/ou responsável
	indicativos quantitativos:	<i>base de cálculo</i> : dimensão econômica do fato (conduta ou situação) ocorrido
		<i>alíquota</i> : valor de referência (em percentual multiplicador, unidade de referência ou valor fixo)

Segundo, a Constituição atribui aos Municípios a competência para instituir e arrecadar o *imposto sobre serviços de qualquer natureza* (ressalvadas as operações de circulação de mercadorias), tal como *definidos em lei complementar* (art. 156, III). Esta é a regra matriz de incidência tributária deste imposto (mostro uma representação esquemática dela a seguir). A necessidade de *definição (declaração ou descrição)* dos serviços por lei complementar da União Federal se presta exatamente a evitar conflitos de interesse (conflitos de competência) em matéria tributária entre Municípios e Estados ou entre Municípios reciprocamente, em reforço, aliás, ao que dispõem outras normas da Constituição que se preordenam à especificação das competências públicas – como a que determina que lei complementar estabeleça *critérios para solução de conflitos de competência tributária* entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 146, I) bem como *normas gerais para definição de tributos e suas espécies*, notadamente quanto aos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, “a”).

Este segundo aspecto revela que, entre a *regra-matriz de incidência tributária* do imposto sobre serviços, tal como contida na Constituição (art. 156, III), e o exercício das competências tributárias para instituição e arrecadação deste imposto pelos Municípios (CR, art. 30, III), é preciso que uma lei nacional estabeleça *normas gerais tributárias* que delimitem estas competências, mediante definição do fato gerador (indicativo material da regra-matriz), dos sujeitos ativo e passivo (indicativos pessoais da regra-matriz), da base de cálculo (indicativo quantitativo da regra-matriz), etc.

Para determinação da competência tributária do imposto sobre serviços, dois indicativos da regra matriz de incidência sobrelevam em importância: o indicativo material, relacionado ao fato gerador; e o indicativo espacial, relacionado ao local do fato gerador.

Quanto ao *indicativo material*, a regra matriz de incidência alude a “serviço”, entendido como “qualquer esforço humano tendente a suprir uma necessidade ou interesse de alguém, mediante remuneração” (OLIVEIRA, 2012, p. 36). Consiste essencialmente em uma *obrigação de fazer*, que deve ser executada de maneira “personalizada”.⁸ Já o *indicativo espacial* da regra-matriz de incidência tributária se afigura bastante vago na Constituição. O recurso ao *princípio federativo* autoriza concluir que em regra o Município competente para instituir e arrecadar o imposto é aquele dentro de cujo território se opera o fato gerador.

Assim, numa primeira aproximação, e em termos ainda bastante abstratos, os elementos da obrigação tributária relativos ao imposto sobre serviços poderiam ser esquematizados da seguinte forma:

Hipótese	indicativo material:	prestação do serviço descrito na lei
	indicativo espacial:	local da prestação
	indicativo temporal:	momento da prestação
Comando	indicativos pessoais:	<i>sujeito ativo</i> : Município do local da prestação
		<i>sujeito passivo</i> : prestador ou tomador
	indicativos quantitativos:	<i>base de cálculo</i> : valor do serviço prestado
		<i>aliquota</i> : percentual multiplicador, unidade de referência ou valor fixo

Ao legislador nacional cumpre dar adequada densidade normativa aos indicativos da regra-matriz de incidência tributária constitucional, observados os horizontes de sentido estabelecidos pela linguagem do texto constitucional.

2 CONCEITO LEGAL DE *ESTABELECIMENTO PRESTADOR* COMO CATEGORIA RELACIONADA AO INDICADOR ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Foi neste contexto normativo-constitucional que veio a lume a Lei Complementar 116/03, ab-rogando o Decreto-lei 406/68, que fora recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1988.

⁸ Eventualmente poderá resultar em uma *obrigação de dar*, mas é preciso avaliar se tal obrigação é incindível da própria obrigação de fazer: se for, configura a hipótese do imposto sobre serviços; se não, incidirá provavelmente o imposto sobre produtos industrializados e/ou o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. A este respeito, é firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como ilustra exemplificativamente o enunciado 156 da súmula de sua jurisprudência: “**Súmula 156/STJ – Prestação de Serviço de Composição Gráfica – ISS**. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.” (BRASIL, 1996).

O Decreto-lei 406/68 adotava como critério de determinação da competência tributária a regra do *local da prestação do serviço* (art. 12, *caput*), assim considerado o *local do estabelecimento prestador* e, na falta de estabelecimento, o *local do domicílio do prestador* (art. 12, “a”).⁹ A Lei Complementar 116/03 passou a prever que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no *local do estabelecimento prestador* e, na falta do estabelecimento, no *local do domicílio do prestador*, exceto nas hipóteses arroladas nos seus incisos – todas elas, ou quase todas, reportadas ao *local da prestação*.¹⁰ Ao que parece, não houve mudança: a competência era e continua sendo do *Município do local da prestação*. Todavia, a aparente simplicidade das expressões esconde uma profunda divergência hermenêutica.

Em princípio, à luz da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços, não resta muita margem de discricionariedade política ao legislador nacional: como a instituição desta espécie tributária deve dar-se por lei municipal, e como o âmbito espacial de validade da lei municipal se circunscreve aos limites territoriais do próprio Município, é evidente que só pode figurar como sujeito ativo do imposto o Município em cujo território tiver sido prestado o serviço – ou, o que vem dar no mesmo, o *Município do local da prestação*. Trata-se de uma decorrência lógica do princípio federativo (CR, artigos 1º e 18), bem como da exigência de igualdade entre as unidades federadas (CR, art. 19, III).¹¹

Entretanto, o vetusto Código Tributário Nacional permite, conquanto excepcionalmente, a *extraterritorialidade da lei tributária*, ao estabelecer que a legislação dos

⁹ As alíneas “b” e “c” do mesmo dispositivo afirmavam que o local da prestação do serviço era: “no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação”, isto é, o local do “canteiro de obras”, que a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) define como sendo a área destinada à execução e apoio dos trabalhos da indústria da construção, dividindo-se em áreas operacionais, em que se desenvolvem as atividades ligadas diretamente à produção, e áreas de vivência, destinadas a suprir as necessidades básicas humanas de alimentação, higiene pessoal, descanso, lazer, convivência e ambulatoriais (NBR 1.367/91); e, “no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa [exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos etc.], o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada”, onde obviamente os serviços de conservação, manutenção, melhoramentos são prestados. Nestes termos, não constituíam exceções, mas reafirmações pontuais da regra geral do local da prestação.

¹⁰ Aqui também, praticamente todos os incisos igualmente representam uma reafirmação da regra geral do local da prestação, e não exceções a ela. Apenas em duas situações extraordinárias se verifica a afirmação de um “local da prestação” por equiparação: as dos incisos I e XXII do art. 3º, que aludem aos serviços provenientes do exterior e aos serviços *offshore* (como a praticagem, por exemplo), que ocorrem ambos fora dos limites de qualquer Município (no estrangeiro ou em espaço territorial federal, respectivamente), mas a lei considera ocorrido no local do estabelecimento ou do domicílio do tomador ou do intermediário (no caso dos serviços provenientes do exterior), ou no local do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário (no caso dos serviços *offshore*, ocorridos em espaço territorial federal).

¹¹ Neste sentido a doutrina de Paulsen e Melo (2010, p. 326): “Os Municípios são dotados de competência para instituir o ISS, dentro do âmbito territorial de validade, circunscrito aos respectivos limites geográficos, como o local da específica realização do fato gerador.”. Há também julgados do Superior Tribunal de Justiça em idêntico

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios possa vigorar fora dos respectivos territórios, nos limites do que prevejam os convênios de que participem, ou do que disponham as normas gerais expedidas pela União Federal (art. 102).¹²

Em vista disso, registram-se interpretações jurisprudenciais radicalmente diversas quanto ao critério de determinação da competência tributária agasalhado pelo Decreto-lei 406/68 e pela Lei Complementar 116/03. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, já teve ocasião de dizer que a competência para cobrança do imposto sobre serviços, segundo o Decreto-lei 406/68 (art. 12), era determinada pelo *local da prestação do serviço*, o que teria sido alterado pela Lei Complementar 116/2003 (art. 3º), que passou a referir o *local da sede do prestador do serviço* (Calmon, 2009). Tempos depois, na voz de outro relator, disse que, segundo o Decreto-lei 406/68 (art. 12), o local da prestação do serviço era o *local onde sediado o estabelecimento prestador* e que, após a vigência da Lei Complementar 116/2003 (art. 3º), existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde fosse perfectibilizado o serviço (em outras palavras, *onde ocorrido o fato gerador tributário*), ali deveria ser recolhido o tributo (MAIA FILHO, 2012).

Daí a necessidade de primeiramente delimitar o horizonte de sentido das expressões da legislação nacional que procuram dar densidade normativa ao indicativo espacial da regramatriz de incidência tributária do imposto sobre serviços. Aqui também dois aspectos merecem realce: um relacionado ao conceito de estabelecimento; o outro relacionado à maneira pela qual a lei supõe sejam os serviços ordinariamente prestados.

Como dito, o legislador nacional manteve o *local da prestação do serviço* como regra geral para determinação da competência – de resto, a que melhor se compadece com o princípio federativo. Isto resulta evidente quando, depois de afirmar que a competência é do local do estabelecimento prestador (art. 3º, *caput*), a Lei Complementar 116/03 anuncia o que se deve entender por “estabelecimento prestador”: é “o *local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços*” (n’outro dizer, o *local da prestação do serviço*), de modo permanente ou temporário, e que configure *unidade econômica ou profissional* (art. 4º).¹³ Esta parte final do dispositivo (“unidade econômica ou profissional”) é importante exatamente

sentido: “A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador.” (DELGADO, 2006, p. 3).

¹² A não ser nas duas situações extraordinárias previstas nos incisos I e XXII do art. 3º, não vejo outra hipótese (constitucional) de extraterritorialidade tributária envolvendo o imposto sobre serviços.

¹³ Há, entre o Decreto-lei 406/68 e a Lei Complementar 116/03, uma “inversão sintática”: o Decreto-lei 406/68 afirma que a competência é do Município do local da prestação (art. 12, *caput*), assim considerado o local do

porque evoca a ideia de *complexo de bens volvidos ao desenvolvimento da atividade econômica*, inerente ao conceito de estabelecimento.

O conceito de estabelecimento da Lei Complementar 116/03 se alinha com as normas do Código Civil sobre Direito de Empresa – como não poderia deixar de ser à luz do que determina o Código Tributário Nacional (art. 110). Como é sabido, o Código Civil não define diretamente a “empresa”, mas define o “empresário”, como sendo aquele que “exerce profissionalmente *atividade econômica organizada* para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” (art. 966). Daí se chega, indiretamente, ao conceito funcional de “empresa”: é a *atividade econômica organizada* (produção e comércio de bens ou prestação de serviços), sujeita a tributação. Nada tem a ver com o *local* onde a atividade empresária é desenvolvida.¹⁴

A atividade econômica de produção e comercialização de bens e de prestação de serviços exige obviamente um *complexo de bens organizado* de tal maneira a possibilitar a indústria, a mercancia e a prestação, no qual se inclui, por exemplo, o nome ou a marca, o local ou ponto de empresa, o mobiliário e os equipamentos (máquinas e utensílios), as mercadorias, o *know-how*, o crédito, etc. (COELHO, 2012, p. 181; BERTOLDI; RIBEIRO, 2006, p. 96). Numa palavra, exatamente o “estabelecimento”, que o mesmo Código Civil define como “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária” (art. 1.142).

No entanto, notam-se algumas particularidades, para fins de incidência do imposto sobre serviços. Uma delas se relaciona ao sujeito passivo (um dos indicativos pessoais da regra matriz de incidência). O conceito de “estabelecimento prestador” afirmado pela Lei Complementar 116/03, enquanto “unidade econômica ou profissional”, não colhe apenas o empresário (individual ou sociedade empresária), mas também os profissionais e sociedades simples. A outra é que, para ser útil à determinação da competência tributária entre os Municípios, o que importa para a Lei Complementar 116/03 é o *aspecto físico-funcional* do estabelecimento prestador, isto é, o estabelecimento enquanto a unidade econômica ou profissional concretamente *localizada*.¹⁵ Segundo Melo (2010, p. 326-327)¹⁶, a existência

estabelecimento (art. 12, I); a Lei Complementar 116/03 afirma que a competência é do Município do local do estabelecimento (art. 3º), assim considerado o local da prestação (art. 4º).

¹⁴ “A figuração que o leigo faz de empresa é no sentido objetivo de sua materialização. Daí a confusão entre empresa e estabelecimento comercial, e, no mesmo sentido, entre empresa e sociedade. É comum o empresário referir-se ao seu estabelecimento comercial, ou à sociedade de que é titular ou sócio proeminente, como ‘a minha empresa’. E, no entanto, os conceitos são inconfundíveis.” (REQUIÃO, 2005, p. 48).

¹⁵ Os chamados “estabelecimentos virtuais” também suscitam problemas interessantes para fins de determinação da competência tributária para o imposto sobre serviços – que, infelizmente, não tenho como abordar aqui.

¹⁶ Referindo-se à possibilidade de o empresário beneficiar-se de alíquotas mais vantajosas do imposto sobre serviços oferecidas por um dado Município, em detrimento de outro, Melo acrescenta: “Embora o contribuinte tenha liberdade para instalar sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu

efetiva do estabelecimento resulta da conjugação, no todo ou em parte, de diversos elementos, como a manutenção de funcionários, materiais, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços, e de uma estrutura organizacional ou administrativa. Com estas particularidades, o estabelecimento, enquanto “unidade econômica ou operacional”, pode ser principal (sede ou matriz) ou secundário (filial), independentemente de lhe ser atribuída ou não personalidade jurídica. Quando a Lei Complementar 116/03 afirma que a competência para este imposto é do Município do *local do estabelecimento prestador* (art. 3º, *caput*), assim considerado o *local onde são prestados os serviços* (art. 4º), fica claro que a competência é do Município do *local da prestação*.

Talvez o ponto mais difícil seja a compreensão das “ressalvas” da lei (art. 3º, incisos). Segundo parece, o *sentido das ressalvas* é o de que os serviços são prestados em regra nas dependências físicas do estabelecimento principal do empresário (sede ou matriz), não significando que não possam excepcionalmente ser prestados fora dele. De toda forma, nenhuma dessas ressalvas parece infirmar a regra de que a competência é do Município do local da prestação, porque mesmo fora do estabelecimento principal, ainda assim será em regra necessária a organização de um complexo de bens que proporcione o exercício da atividade econômica.¹⁷

Em resumo, a Lei Complementar 116/03 adota um conceito físico-funcional de estabelecimento – não restrito ao exercício da atividade empresária, pois abrange também os profissionais que desempenham atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística (CC, art. 966) –, pressupondo que ordinariamente os serviços são prestados nas dependências da sede, e apenas excepcionalmente (nas ressalvas arroladas nos incisos do art. 3º) fora delas.

E prevê ainda um *critério residual*, para fins de determinação de competência, que se remete ao *local do domicílio* do profissional ou empresário. Trata-se de uma estratégia que sem dúvida é capaz de dar conta da maioria dos casos comuns de prestações de serviços, mas é insuficiente para responder a uma série de situações peculiares.

exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que regra os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeita à alíquota menos gravosa se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas ‘caixa postal’), um estabelecimento no Município. Um simples local que nada possui (bens, pessoas e instalações) representará mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados.” (PAULSEN E MELO, 2010, p. 327).

¹⁷ Talvez as únicas verdadeiras ressalvas sejam os casos de serviços provenientes do exterior ou prestados em espaço territorial federal (LC 116/03, art. 3º, I e XXII).

3 SERVIÇOS PRESTADOS FORA DO “ESTABELECIMENTO PRESTADOR” NÃO INCLUÍDOS NAS RESSALVAS DO ARTIGO 3º DA LEI COMPLEMENTAR 116/03: RECURSO A UM *PRINCÍPIO GERAL DE DETERMINAÇÃO DA COMPETÊNCIA PARA O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS*

Uma das dificuldades que decorrem da legislação nacional sobre o imposto sobre serviços reside em que as hipóteses de serviços prestados fora do estabelecimento ressalvadas nos incisos do art. 3º da Lei Complementar 116/03 podem não ser (e de fato não são) exaustivas. *Quid iuris*, quando tal acontece?

Dentre vários exemplos que poderiam ser oferecidos, são ilustrativos os casos envolvendo *serviços de saúde, assistência médica e congêneres* (item 4 da lista). Deveras, trata-se de um tipo de serviço que não é exclusivo do Estado (serviço público impróprio); concorrem com ele profissionais de saúde particulares. A prestação de serviços de saúde pelo Estado se opera através de um sistema único cuja gestão compete aos Municípios (CR, art. 198). A regra é que esta prestação se dê por meio de servidores municipais concursados (CR, art. 37, II), ou contratados temporariamente (CR, artigos 37, IX e 198, §§ 4º e 5º), posto se trate de atividade-fim da Administração – ocasião em que não incide o imposto sobre serviços *ex vi* do que dispõe o Decreto-lei 406/68 (art. 9º, § 1º). Entretanto, não raro acontece de os Municípios terem que terceirizar alguns serviços a profissionais de saúde particulares, mediante licitação ou mesmo através de processo de inexigibilidade (CR, artigos 197 e 199, § 1º; Lei 8.666/93, artigos 13, 22 e 25).

A situação é interessante porque o prestador, pessoa física ou jurídica, mantém seu “estabelecimento” (clínica ou consultório) em um Município, mas presta serviços médicos – isto é, pratica uma série de atos médicos inerentes a este ofício (atendimento de pacientes, realização de exames, determinação de diagnósticos, prescrição de tratamentos à base de profilaxias, medicamentos ou outros procedimentos) – em *Município diverso* (pronto socorro ou hospital público, ou mesmo privado). E somente tem condições de praticar estes atos médicos no Município diverso porque nele se serve de todo um *complexo organizado de bens: instalações físicas* (sala de espera, sala de atendimento, lavatórios, etc.), dotadas de *equipamentos mobiliários* (mesas, cadeiras, camas, pias, etc.), bem como de *equipamentos médicos* (estetoscópio, termômetro, aparelho de pressão arterial, etc.). Além disso, no Município diverso são lavrados os *documentos médicos* (receitas, prontuários e fichas de atendimento de pacientes, etc.).

Não há, aqui, um estabelecimento “próprio”, “particular”, do prestador. Ele se serve de uma “unidade de serviço” (uma unidade de saúde, no caso) disponibilizada pelo Município diverso, e é lá que o serviço é prestado por seus representantes, prepostos e funcionários. Como estes serviços não figuram ressalvados nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar 116/03, que arrolam os casos em que a prestação é implementada fora das dependências do estabelecimento físico do prestador, isso remeteria à aplicação da norma residual de determinação de competência: a do local do domicílio do prestador (LC 116/03, art. 3º, *caput*, *in fine*).

Em um caso envolvendo exatamente *serviços de assistência médica* prestados em Nova Canaã/MG por uma clínica estabelecida em Ponte Nova/MG, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a Constituição não previu com rigidez que o imposto sobre serviços apenas poderia ser cobrado pelo Município do local em que efetivamente foi realizado o serviço. Pelo contrário, deduziu das normas constitucionais uma ampla discricionariedade política do legislador nacional para estabelecer normas gerais de direito tributário e disciplinar conflitos de competência. Daí a conclusão do ministro Castro Meira (2010, p. 4):

Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional. Assim, por exemplo, se uma sociedade empresária estabelecida num determinado município, presta o serviço uma única vez em outro município, o ISS é devido no local em que sediada. *No entanto, se essa mesma sociedade aluga uma sala comercial nesse outro município, contrata funcionários e lá passa a exercer a atividade econômica, a tributação, aí sim, será devida na localidade em que prestado o serviço.*

Ao final, o tribunal afirmou a competência do Município de Nova Canaã (local da efetiva prestação dos serviços), em detrimento do Município de Ponte Nova (local do estabelecimento-sede), mas isto apenas porque entendeu que em Nova Canaã também existia uma unidade econômica própria do prestador, conquanto informal.

A solução no fim foi correta – mas os argumentos para chegar até ela, talvez não tenham sido exatos, porque poderia ter acontecido de o prestador se valer do complexo de bens disponibilizados pela própria Administração Pública do Município diverso (Nova Canaã). A menos que o ministro Castro Meira também viesse a considerar a unidade de saúde do Município de Nova Canaã como “estabelecimento prestador”, o fundamento do acórdão falharia na resolução da questão, ou (se tivesse que recorrer à norma residual de determinação de competência) a resolveria de forma questionável.

Dworkin (2002) talvez ofereça uma resposta alternativa, a partir da identificação de alguns princípios de Direito e de sua funcionalidade nos casos difíceis. Ele ilustra com o caso *Riggs vs. Palmer*, em que um tribunal de Nova Iorque teve que decidir se um neto, incluído no testamento de seu avô, poderia herdar apesar de tê-lo assassinado com esta finalidade. À luz do que dispunham as leis nova-iorquinas sobre a formação e os efeitos dos testamentos, não havia como impedir o neto de se beneficiar do testamento do avô assassinado. Contudo, o tribunal identificou a existência de um princípio ou máxima fundamental do Direito, segundo o qual não é dado às pessoas beneficiarem-se da própria torpeza (*venire contra factum proprium*). Em resumo, o assassino não recebeu a herança.

Segundo Dworkin (2002, p. 46), os princípios desempenham um importante papel nos casos difíceis envolvendo direitos e obrigações na medida em que proporcionam uma releitura das regras jurídicas.

Depois que o caso é decidido, podemos dizer que ele ilustra uma regra particular (por exemplo, a regra de que um assassino não pode beneficiar-se do testamento de sua vítima). Mas a regra não existe antes de o caso ser decidido; o tribunal cita princípios para justificar a adoção e a aplicação de uma nova regra. No caso *Riggs*, o tribunal citou o princípio de que nenhum homem pode beneficiar-se de seus próprios delitos como um parâmetro fundamental, à luz do qual se pode ler a lei sobre os testamentos e, assim procedendo, justificou uma nova interpretação desta lei.

Segundo Barroso e Barcellos (2003, p. 36), mesmo os princípios mais gerais possuem uma dimensão de certeza positiva, isto é, “um sentido e alcance mínimos, um núcleo essencial”, em que, a despeito de sua generalidade, funcionam como se fossem regras.

A Lei Complementar 116/03 – na linha do próprio Decreto-lei 406/65 – contém uma máxima ou princípio geral de determinação de competência para o imposto sobre serviços, em penhor do que exige o princípio federativo, segundo o qual o imposto compete ao *Município do local da prestação*.¹⁸

¹⁸ Apesar de rejeitar a diretriz interpretativa que vinha sendo adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, o ministro Castro Meira faz dela uma excelente síntese, que se coaduna com a alternativa de Dworkin: “A situação em apreço envolve, mais uma vez, a discussão em torno do Município competente para a cobrança de ISS. O Decreto-Lei 406/68 havia estipulado, como regra geral, que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse estabelecimento, o do domicílio do prestador. Interpretando essa previsão normativa, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a exação tributária incide no local onde efetivamente foi prestado o serviço. Esse posicionamento foi manifestado com o objetivo maior de se evitar a ‘guerra fiscal’ entre os Municípios, sendo uma resposta aos contribuintes que se instalavam apenas formalmente em determinada localidade com a finalidade de se beneficiar com menores alíquotas tributárias. Nesses julgados, o STJ adotou a tese de que a lei municipal apenas pode ser aplicada nos limites territoriais do respectivo ente da federação, sujeitando-se ao princípio da territorialidade. Dessa feita, admitir a extraterritorialidade da norma municipal feriria o pacto federativo. Aderiu-se, também, à corrente doutrinária a qual defende que a Constituição Federal, ao prever a hipótese de incidência do ISS como a atividade de ‘prestar serviço’, reconheceu implicitamente que o tributo apenas pode ser cobrado no local em que concretizado o fato gerador.” (MEIRA, 2010, p. 2-3)

O mesmo Superior Tribunal de Justiça – embora sem invocar um princípio geral de determinação de competência tributária – adotou mais tarde uma decisão que supôs uma releitura da norma da cabeça do artigo 3º da Lei Complementar 116/03. O caso envolveu uma empresa estabelecida em Belo Horizonte, que prestava *serviços de manutenção de máquinas e equipamentos* (item 14, subitem 14.01 da lista) a indústrias sediadas em Municípios diversos, uma delas em Itabirito. Ao julgar o agravo de instrumento, o tribunal considerou inicialmente que o caso envolvia serviços de construção civil (item 7, subitem 7.10 da lista), decidindo pela competência do local da prestação ao amparo do artigo 3º, inciso VII, da Lei Complementar 116/03. Mais tarde, ao julgar o agravo regimental no âmbito do mesmo agravo de instrumento, teve ensejo de reconhecer o equívoco; mas manteve o entendimento firmado pelo tribunal de origem no sentido de que o *critério* para determinação da competência para exigência do imposto sobre serviços contido na legislação nacional vigente não é nem o da sede indicada no contrato social, nem o do local da unidade administrativa do prestador de serviço, e sim o *do local em que efetivamente ocorre a sua prestação* – e isso “independente de se incluir os serviços prestados no rol previsto nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar 116/03” (MARTINS, 2011, p. 4). Do voto condutor, é importante a seguinte passagem:

Depreende-se, pois, que, ainda que não se trate a agravada de empresa prestadora de serviços de construção civil e, sim, de serviços de manutenção e aluguel de maquinaria e equipamentos para indústrias, melhor sorte não socorre o agravante. Com efeito, a Primeira Seção desta Corte consolidou o entendimento no sentido de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador. *In casu*, o fato gerador ocorreu no Município de Itabirito e, assim, a ele cabe a cobrança do tributo.

Significa dizer que, neste segundo caso (em tudo semelhante ao primeiro), o Superior Tribunal de Justiça fundamentou sua decisão não na dicção literal dos dispositivos da Lei Complementar 116/03, mas num *princípio geral de determinação de competência do imposto sobre serviços*, identificado a partir de uma leitura crítica da legislação nacional sobre o imposto sobre serviços.

4 SERVIÇOS COMPLEXOS: RECURSO AO CONCEITO DE *NÚCLEO DO FATO GERADOR*

A estratégia de determinação da competência tributária para cobrança do imposto sobre serviços adotada pelo legislador nacional se concentra na densificação do *indicativo*

espacial da regra matriz de incidência tributária (*local da prestação*). No que concerne ao *indicativo material*, a Lei Complementar 116/03 se limita a listar taxativamente os serviços sobre os quais o imposto incide – inclusive aqueles extraordinariamente prestados fora do estabelecimento prestador.

Esta é uma estratégia insuficiente porque, além de não dar conta de uma série de serviços que não são prestados na unidade econômica ou profissional (mas que tampouco se acham ressalvados nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar 116/03), também não responde adequadamente aos casos de *serviços complexos*.

Como determinar a competência tributária para o imposto sobre serviços quando algumas atividades a eles inerentes são desenvolvidas em um local, e outras em local diverso – sendo todas elas incidíveis para efeitos fiscais?¹⁹ O recurso ao princípio geral de determinação de competência, segundo o qual o imposto é devido ao Município do local da prestação dos serviços também se mostra insuficiente, haja vista que as várias atividades que integram o fato gerador não se realizam num mesmo local.

Há alguns anos atrás os tribunais superiores tiveram que enfrentar algumas questões complexas envolvendo a tributação das operações de arrendamento mercantil (*leasing*). Uma questão constitucional prejudicial, discutida no Supremo Tribunal Federal, dizia com a incidência ou não do imposto sobre serviço nestas operações (GRAU, 2009). Não pretendo demorar-me sobre ela, a não ser naquilo que ela importa para a análise de uma outra questão, de que se ocupou a seguir o Superior Tribunal de Justiça, relacionada exatamente à determinação da competência para exigência do imposto.

Para decidir se o imposto sobre serviços incide ou não nas operações de arrendamento mercantil, num caso envolvendo instituição financeira sediada em Barueri/SP e o Município de Itajaí/SC, o Supremo Tribunal Federal teve que investigar a fundo em quê consiste, essencialmente, o arrendamento mercantil. Nos termos do voto do relator, o arrendamento mercantil envolve atividades diversificadas que não se resumem na simples locação de bens (obrigação de dar); ao contrário, tais atividades implicam em “pôr a coisa a disposição do locatário e de garantir a este o seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviço do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável” (GRAU, 2009, p. 10-11). Estes serviços que compõem as operações de arrendamento mercantil

¹⁹ Os “serviços complexos” seriam aqueles cuja prestação se desdobra em uma série de atividades independentes entre si (passíveis, de tal arte, de ocorrerem em locais distintos umas das outras), porém, todas elas incidíveis para efeitos fiscais. É o conceito que se abstrai de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça (DELGADO, 2000; CALMON, 2007; ARRUDA, 2009). Alguns exemplos: *coleta, transporte e disposição de resíduos*

possuem um *núcleo* predominante, que é o financiamento (intermediação financeira), e não uma obrigação de dar; e financiamento é serviço (obrigação de fazer), sobre o qual incide o imposto sobre serviços.²⁰

Assumindo então que o imposto sobre serviços incide nas operações de arrendamento mercantil financeiro, o Superior Tribunal de Justiça teve – aí, sim – que se debruçar sobre a questão de qual o Município competente para exigir o imposto. Fê-lo no âmbito de um recurso repetitivo em que uma instituição financeira sediada em Osasco/SP se insurgia contra a exigência do imposto pelo Município de Tubarão/SC, onde se situava uma concessionária de veículo objeto de arrendamento. O relator observou que o *leasing* financeiro é uma operação complexa, nela predominando o aspecto financeiro, tal como assentado pelo Supremo Tribunal Federal. Deste modo, “tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116/2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento”, donde a conclusão de que a competência é do Município do local onde esta decisão é tomada (MAIA FILHO, 2012, p. 22).²¹

Destaco o voto-vista do ministro Herman Benjamin (2012), que ressaltou a função essencial dos recursos repetitivos de fixar posicionamentos, mas observou que os votos anteriores não usaram de forma clara e técnica os conceitos de sede (matriz) e estabelecimento prestador ao fundamentar seus posicionamentos, o que poderia minar ou até inviabilizar aquela função. Observou o ministro que, “mesmo decidindo-se pelo estabelecimento como critério definidor do aspecto espacial da hipótese de incidência”, era essencial ao tribunal definir, “em caso de multiplicidade de estabelecimentos, qual deles indica o Município que exigirá o tributo” (BENJAMIN, 2012, p. 10). Para ele, tanto o Decreto-lei 406/65 como a Lei Complementar 116/03 consagram um mesmo princípio geral para determinação da competência tributária do imposto sobre serviços: o local do fato gerador. “Ocorre” – disse adiante – “que isso não resolve satisfatoriamente a questão, pois

sólidos; pesquisas de opinião sobre os mais diversos assuntos; *arrendamento mercantil (leasing); franquias (franchising); afretamento*, etc.

²⁰ Mas a questão restou controvertida. Em abono da tese de que o imposto sobre serviços não incide sobre locação de bens móveis, adotada anteriormente pelo tribunal (MELLO, M., 2000), o ministro Marco Aurélio inaugurou divergência, consignando o entendimento de que o núcleo das operações de arrendamento mercantil consiste exatamente na locação do bem (obrigação de dar). Destaco a seguinte passagem do voto divergente: “A arrendadora não presta serviços à arrendatária. O que faz é entregar um bem e a partir dessa entrega, ter a contraprestação pela utilização do próprio bem móvel.” (MELLO, M., 2009, p. 2).

²¹ Nas palavras do relator, “o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil, até porque é nele que se desenvolve a atividade sobre a qual incide o imposto, qual seja, de financiamento, de empréstimo de capital, circunstância que caracteriza o citado contrato.” (MAIA FILHO, 2012, p. 22).

não se define onde, exatamente, ocorre o fato gerador” (2012, p. 12). A partir daí, ele desenvolve melhor a ideia da necessidade de identificar-se o núcleo do fato gerador, sendo competente o Município do local do estabelecimento onde este elemento nuclear da prestação do serviço se verifica (BENJAMIN, 2012, p. 16-17):

Quando o interessado decide-se pelo arrendamento mercantil, a concessionária, em regra, envia a documentação para a instituição financeira que analisa as credenciais econômicas do interessado e suas próprias disponibilidades e, sendo o caso, firma o contrato de *leasing* financeiro. A prestadora do serviço adquire então o bem, disponibilizando-o ao tomador. Durante o período em que o veículo está à disposição do arrendatário, a instituição financeira acompanha os pagamentos. Se se constatar inadimplência, a prestadora do serviço toma as providências para a cobrança e, em último caso, para a retomada do veículo. Finalmente, aliena o bem ao arrendatário, se houver opção e quitação do valor residual.

(...)

Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde se concentram essas atividades essenciais (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomada do bem).

Eis, portanto, a interpretação inafastável: o ISS é devido no estabelecimento em que ocorre o financiamento, considerado como tal o local onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.

Esta perspectiva de análise acrescenta, como se vê, um critério adicional, de índole *material* (relacionado ao fato gerador), que se soma ao aspecto espacial (relacionado ao local físico da prestação), para efeito de determinação da competência pública: a ideia de *núcleo do fato gerador*.

É certo que nem sempre será fácil, na prática, determinar este elemento nuclear – ou identificar a “natureza” da obrigação principal que ele representa (dar, fazer, não fazer).²²

²² A este propósito, é interessante notar as sutilezas nas argumentações dos vários ministros do Supremo Tribunal Federal, ao tentarem identificar o elemento nuclear do fato gerador e a “natureza” da obrigação principal que ele representa, no caso do *leasing*. Destaco as seguintes passagens. O ministro Eros Grau (2012, p. 10-11), relator, viu o arrendamento mercantil como um serviço complexo, formado por uma série de obrigações distintas (compra, locação, financiamento), sobressaindo a atividade de financiamento (intermediação), consistente num fazer. O ministro Cezar Peluso (2012, p. 1) destacou a complexidade da vida moderna, diante da qual não podem mais os atores jurídicos raciocinar como se estivessem na mesma ambiência do mundo romano de outrora, quando estas “naturezas” (dar, fazer, não fazer) foram concebidas, e acrescentou: “O contrato de *leasing* é complexo, envolve uma série de atos que pode, de algum modo, ser reduzida à produção individualizada de uma só atividade. E isso, evidentemente, só pode corresponder, hoje, ao sentido de prestação de serviços.” Já o ministro Joaquim Barbosa (2012, p. 4-5 e 11) anotou que nos serviços complexos não há por ênfase em uma ou outra das várias atividades que eles abrangem, por que elas formam um conjunto que não se resume na simples somatória de suas partes – o que não o impediu de identificar neles um elemento nuclear: “O cerne do negócio jurídico de arrendamento mercantil consiste na colocação de um bem à disposição do arrendatário, para uso durante certo prazo, com opção de compra do bem a ser exercida ou rejeitada no futuro. [...] A arrendadora atua como intermediária na criação de uma vantagem produtiva e na aproximação de interesses convergentes, ao adquirir o bem do fornecedor a pedido da arrendatária. O núcleo essencial da atividade de arrendamento não se reduz, portanto, a captar, intermediar ou aplicar recursos financeiros próprios ou de terceiros. Não há, pura e simplesmente, a concessão de crédito àqueles interessados no aluguel e na aquisição de bens.”

Por exemplo, na lista anexa à Lei Complementar 116/03 figuram, dentre os “serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza meio ambiente, saneamento e congêneres” (item 7), os serviços de “varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer” (subitem 7.09). No início de 2009, uma empresa que fazia a coleta de resíduos sólidos em Fortaleza/CE formulou consulta à Secretaria Municipal de Finanças desta mesma municipalidade sobre qual o Município competente para exigir o imposto sobre serviços: se o Município do local de sua sede (Fortaleza/CE), onde ademais era feita a coleta, ou o Município de Caucaia/CE, onde estava situado o aterro sanitário e para onde eram transportados os resíduos, para tratamento e destinação final (GOMES, 2009). *Qual o núcleo da prestação de serviços de coleta, tratamento e destinação final de resíduos sólidos?*

Em resposta à consulta, a Secretaria de Finanças do Município, através de parecer da lavra de um de seus auditores de tributos, considerou que tais serviços eram incidíveis (estavam todos incluídos no “serviço de limpeza pública da cidade”, definido no objeto do contrato havido entre a consulente e a municipalidade) e procurou identificar um elemento nuclear, relacionado ao fato gerador, que pudesse auxiliar na determinação da competência (GOMES, 2009, p. 2):

O cliente, no caso o Município de Fortaleza, não contratou isoladamente cada um dos serviços citados pela consulente, mas sim um único serviço. O cliente deste serviço não deseja saber quais os componentes de despesas ou insumos são necessários para prestar-lhe o serviço de limpeza, ele simplesmente deseja que o ambiente seja limpo ou fique livre do lixo ou resíduos. Esta é a utilidade (serviço ou bem imaterial) contratada e prestada pela Consulente ao Município *in casu*.

No caso, como o tratamento e a disposição final eram feitos pela mesma empresa consulente, a Secretaria considerou que o imposto sobre serviços deveria incidir no local da prestação do serviço de coleta, porque é em razão desta atividade que a cidade fica “limpa”.

Há julgados de tribunais estaduais que ratificam este entendimento.²³ Não obstante, os tribunais poderiam considerar que não é possível falar em “limpeza pública” se os resíduos sólidos coletados em um Município forem simplesmente abandonados a céu aberto e um lugar qualquer de outro Município. Se um superior pedisse a um subordinado que limpasse o

²³ O Tribunal de Justiça de Santa Catarina decidiu caso idêntico no mesmo sentido. Destaco a seguinte passagem do voto condutor: “Portanto, a disposição final dos resíduos sólidos constitui, tal como o seu próprio recolhimento e transporte, uma etapa da prestação global do serviço de coleta de lixo, e não prestação de serviço distinto, sujeita a tratamento tributário próprio. Assim, ante a existência de um fato gerador único, qual seja, o serviço de recolhimento de lixo e seus consectários imediatos, não há falar, no âmbito do direito tributário, em prestação de vários serviços, pelo que se desvela competente para a cobrança do ISS o Município em cujo território consumou-se o único fato gerador.” (BLASI, 2010, p. 4).

ambiente de trabalho, ele poderia não considerar o ambiente devidamente limpo se a sujeira fosse simplesmente varrida para debaixo do tapete. De modo que, analogamente, seria em tese defensável o entendimento de que o núcleo dos serviços de limpeza pública não poderia ser outro senão da *correta destinação final* dos resíduos sólidos coletados.

Enfim, nem sempre será fácil determinar o que possa ser considerado “núcleo do fato gerador”. De toda forma, tenho que estas dificuldades não retiram a funcionalidade de recorrer-se à ideia de núcleo do fato gerador para determinação da competência pública para exigência do imposto sobre serviços.

CONCLUSÃO

Em suma, a determinação da competência para cobrança do imposto sobre serviços se afigura uma das mais intrincadas do Direito Tributário aplicável aos Municípios.

A Constituição fornece indicativos um tanto vagos – contidos na regra matriz de incidência de cada espécie tributária – e a legislação nacional dispõe normas gerais que resolvem apenas uma parte das situações. É necessário identificar novos critérios objetivos que proporcionem solver a totalidade ou pelo menos a maior parte de casos difíceis. Foi o que tentei fazer neste estudo.

Penso que se deva partir, antes de tudo, de uma releitura da legislação nacional, a luz dos limites constitucionais impostos tanto pelo *indicativo espacial* da regra matriz de incidência do imposto sobre serviços como pelo princípio federativo, que exerce papel fundamental na estruturação da república e do qual decorre um valioso subprincípio determinante das competências públicas: o princípio da territorialidade tributária. Com isso, penso ser possível extrair um princípio geral de determinação da competência municipal para o imposto sobre serviços, que pode funcionar na solução de uma série de casos mais difíceis – e que talvez possa ser chamado de *princípio geral da competência do local da prestação* (entendido o local da prestação como o *local do fato gerador*).

Mais do que uma simples releitura da legislação nacional a luz da Constituição, procurei identificar – em parte respeitando o “horizonte de sentido” que as expressões utilizadas pelo legislador nacional estabelecem, em parte considerando a interpretação que delas fazem especialmente os tribunais superiores –, algum parâmetro adicional referido ao *indicativo material* da regra matriz de incidência desse imposto. Identifiquei o critério do núcleo do fato gerador, de construção pretoriana, e que, adicionalmente ao *princípio geral da competência do local da prestação*, permite a solução de outros tantos casos difíceis, que

supõem serviços complexos, envolvendo o desempenho de várias atividades independentes em Municípios distintos.

A contingência de se verificar na prática interpretações distintas do que venha a ser o núcleo do fato gerador de cada serviço listado na Lei Complementar 116/03 não retira a utilidade do critério.

Assim como muito provavelmente poderão ser concebidos outros critérios adicionais para solução de outros casos difíceis para os quais o recurso ao princípio geral e ao critério do núcleo do fato gerador se mostre insuficiente – e dos quais não pude me ocupar aqui por razões principalmente de tempo e de espaço.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, Denise (rel.). In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.054.144/RJ**, Primeira Turma, j. 17/11/2009.

BARBOSA, Joaquim (voto-vista). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245/SC**, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009.

BARROSO, Luís Roberto e BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 23, pp. 25-65, 2003.

BENJAMIN, Herman (voto-vista). In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.060.210/SC**, Primeira Seção, j. 28/11/2012.

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 3 ed. São Paulo: RT, 2006.

BLASI, João Henrique (rel.). In: SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Justiça. **Apelação Cível 2010.067639-8**, São Miguel do Oeste, Segunda Câmara de Direito Público, j. 03/12/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 156**, Primeira Seção, 22/03/1996.

CALMON, Eliana (rel.). In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 792.444/RJ**, Segunda Turma, j. 06/09/2007.

_____. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.117.121/SP**, Primeira Seção, j. 14/10/2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. v. 1. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DELGADO, José (rel.). In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 222.246/MG**, Primeira Turma, j. 13/06/2000.

____ (rel.). In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 756.212/SC**, Primeira Turma, j. 12/09/2006.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GOMES, Francisco José. In: FORTALEZA (Município). Secretaria de Finanças. **Processo Administrativo (Consulta) 2009/057360**, 29/04/2009.

GRAU, Eros (rel.). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245/SC**, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes (rel.). In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.060.210/SC**, Primeira Seção, j. 28/11/2012.

MAMEDE, Gladston. **Empresa e Atuação Empresarial**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Cristiano Franco. **Princípio federativo e mudança constitucional**. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2003.

MARTINS, Humberto (rel.). In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.318.064/MG**, Segunda Turma, j. 05/04/2011.

MEIRA, José de Castro (rel.). BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.160.253/MG**, Segunda Turma, j. 10/08/2010.

MELLO, Celso de (rel.). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 446.003/PR**, Segunda Turma, j. 30.5.2006.

MELLO, Marco Aurélio (rel. p/ acórdão); GALLOTTI, Octávio (rel.). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 116.121/SP**, Tribunal Pleno, j. 11/10/2000.

____ (voto-vista). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245/SC**, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU** (comentários, doutrina, jurisprudência). 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PELUSO, Cezar (voto-vista). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245/SC**, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v. 1. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

RODRIGUES, Hugo Thamir e RETTENMAIER, Priscila. Convênios e consórcios municipais: instrumentos de harmonização de políticas públicas tributárias. In: REIS, Jorge Renato dos e LEAL, Rogério Gesta (Org.). **Direitos sociais e políticas públicas**: desafios contemporâneos. Santa Cruz do Sul, Edunisc, 2008, pp. 2487-2517.

TOFFOLI, José Antonio Dias (rel.). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 605.552 RG/RS**, j. 31/03/2011.