

Breves Considerações sobre os Aspectos Gerais da Incidência do ISS (Acepção do Termo Serviços, Serviços Gratuitos e Serviços Prestados sem Margem de Lucro) e sobre o Local de Pagamento do Imposto

José Luis Ribeiro Brazuna
Advogado em São Paulo.

I - Introdução

Tributo existente em nosso dia-a-dia há quase quarenta anos, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) até hoje se encontra em constante discussão nos cenários doutrinário e jurisprudencial, havendo ainda grande efervescência em torno de questões básicas sobre a sua incidência, em especial: qual é o fato gerador do imposto e onde ele deve ser pago?

Procuraremos, neste breve estudo, tecer algumas considerações a respeito dessas duas querelas, levando em conta todo o histórico de controvérsias relativas ao ISS, em conjunto com o novo regime instaurado pela Lei Complementar nº 116/2003 (LC 116/03).

No que tange aos elementos essenciais à incidência tributária do ISS, procuraremos nos deter sobre a definição dada ao conceito de serviço pela doutrina e pela jurisprudência ao longo de todos esses anos, bem como sobre a importância da retribuição devida pelo tomador do serviço, tendo em vista as discussões existentes em torno da tributação de serviços prestados de forma gratuita e das prestações sem margem lucrativa.

No último tópico desta exposição, vamos refletir separadamente sobre um dos elementos essenciais à incidência do ISS - o local de pagamento do imposto - destacando a relevância das regras estabelecidas a esse respeito para dirimir os conflitos de competência entre Municípios. Apontaremos, outrossim, algumas falhas cometidas na LC 116/03, para as quais os contribuintes do ISS devem ficar atentos.

II - Elementos Essenciais à Incidência Tributária do ISS

Conforme expressão utilizada pelo Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes, autor da clássica obra *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*¹, o art. 15, da Emenda Constitucional nº 18/65, é a verdadeira “certidão de nascimento” do ISS, tendo sido por meio dele reservada aos Municípios, dentre os fatos passíveis de arrecadação de receitas tributárias, a competência para a cobrança de tributo sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”.

Na Constituição de 1967, a regra de competência do ISS foi aprimorada por meio da introdução, na parte final do inc. II, do seu art. 24, da observação de que os serviços de qualquer natureza onerados pelo imposto deveriam ser “definidos em lei complementar”.

¹ 1ª ed., 3ª tiragem, São Paulo: RT, 1984.

Essa mesma norma é encontrada na Emenda Constitucional nº 1/69 (Constituição de 1969)², tendo sido apenas adaptada ao atual modelo do Sistema Tributário Nacional, criado pela Constituição Federal de 1988, com a ressalva de que o imposto municipal poderia ser instituído sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, exceto sobre os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, os quais passaram então a integrar a competência tributária estadual para a instituição do ICMS³.

De fato, diz o art. 156, da CF/88:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

...

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

As normas constitucionais a que nos referimos sempre foram dirigidas, em primeiro lugar, ao legislador nacional complementar, ao qual caberia definir os serviços de qualquer natureza passíveis de cobrança do ISS. Em segundo lugar, dirigiam-se ao legislador municipal, que deveria então promulgar a lei de instituição do ISS, tendo em vista os limites da Constituição e as definições traçadas pelo legislador complementar.

No regime da CF/88, também é tarefa expressamente prevista para o legislador nacional complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição (art. 146, inc. III, alínea “a”).

De acordo com a definição trazida pelo Código Tributário Nacional, fato gerador é a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Apesar das diferentes abordagens da doutrina tributarista a respeito do tema⁴, acaba existindo em todas as teses um certo consenso no que diz respeito ao fato de que, para que nasça a obrigação de se pagar um tributo, é sempre necessário que a lei tributária:

- descreva um fato⁵;
- escolha um local e um momento para o nascimento da obrigação tributária;
- identifique os sujeitos passivo e ativo dessa obrigação; e
- estabeleça critérios de quantificação da obrigação tributária (base de cálculo *versus* alíquota).

² Art. 24, inc. II.

³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ... II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; ...”

⁴ Dentre as quais destacamos: *i*) fato gerador do tributo composto do elemento objetivo (situação descrita na lei) e dos aspectos subjetivo (sujeitos ativo e passivo), especial (lugar), temporal (momento) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), da obra do Professor Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1994); *ii*) hipótese de incidência tributária, descrita pelos aspectos material (descrição de um fato e da sua base impositiva), pessoal (sujeitos ativo e passivo), temporal e espacial, provocando a incidência do mandamento legal de se pagar o tributo (alíquota, como elemento de quantificação da obrigação tributária), segundo a teoria do Professor Geraldo Ataliba (*Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: Malheiros, 1999); e *iii*) regra-matriz de incidência tributária, idealizada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1991), a qual é composta de um antecedente (informados por critérios material, espacial e temporal) e de um conseqüente normativos (informados por critérios pessoal e quantitativo).

⁵ O qual sempre ocorrerá em um determinado local e em determinado momento.

Pois bem.

Esses elementos sempre estiveram identificados na legislação tributária relativa ao ISS, sendo que, atualmente, podem ser eles descritos da seguinte maneira:

- o fato gerador é a *prestação de serviço constante da lista* da LC 116/03;
- o imposto deve ser recolhido, em regra⁶, no local do estabelecimento prestador;
- nasce a obrigação tributária no momento em que o serviço é prestado;
- o sujeito passivo (contribuinte⁷) da obrigação tributária é o prestador do serviço;
- o sujeito ativo é o Município;
- a base de cálculo é o *preço do serviço*; e
- a alíquota é aquela prevista na legislação municipal (observados os limites mínimos e máximos estabelecidos na Constituição e na LC 116/03).

Ao longo dos quase quarenta anos de cobrança do ISS, algumas questões fundamentais relativas a esses elementos foram sendo levantadas pelos contribuintes e pelos Fiscos municipais, dentre as quais nos deteremos a analisar:

- *em que acepção (jurídica ou econômica) o termo “serviço” foi empregado pela Constituição, na atribuição de competência para a instituição do ISS aos Municípios?*
- *existe incidência do ISS quando o serviço prestado é gratuito?*
- *existe incidência sobre o serviço remunerado por meio de simples reembolso (sem objetivo de lucro)?*

As respostas da doutrina e da jurisprudência a essas questões, dadas ao longo dessas quatro décadas, são essenciais à exata compreensão dos elementos acima identificados e do fenômeno da incidência do imposto sobre serviços.

Com relação à *primeira questão*, é preciso registrar que tanto a doutrina, quanto a jurisprudência, já defenderam o entendimento no sentido de que “serviço”, passível de incidência tributária, é um conceito que se deve extrair da Ciência Econômica e não do Direito.

As conseqüências decorrentes desse entendimento são importantíssimas.

A acepção econômica de serviço é muito mais ampla do que a acepção jurídica, extraída do Direito Civil. Aquela primeira vem a ser entendida como o “resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, *v.g.*, a atividade do transportador, do locador de bem móveis, do médico, etc.”⁸, conceito esse que abrange, portanto, não apenas as obrigações de “fazer” assumidas pelo prestador de serviço (na geração, sem dúvidas, de um benefício de ordem imaterial desejado pelo tomador), como também as hipóteses de cessões de direitos, locação de bens móveis e execução de obrigações de “não fazer”⁹.

Aparentemente, era também nesse sentido a intenção do legislador do CTN, que, na redação original do Código, estabeleceu o seguinte:

⁶ Tema esse a ser abordado no tópico final de nossa exposição.

⁷ Há hipóteses de responsabilidade tributária (sujeição passiva indireta) na própria LC 116/03 e nas legislações municipais, que se encontram analisadas em texto de nossa autoria, na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 108.

⁸ Bernardo Ribeiro de Moraes, ob. citada, p. 42.

⁹ Também é nesse sentido a lição de Sérgio Pinto Martins, em *Manual do Imposto sobre Serviços*, 3ª ed., atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000, p. 38.

“Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, *considera-se serviço*:

I - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II - a locação de bens imóveis;

III - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

...” (grifamos)

Quando da edição do Decreto-Lei nº 406/68, também ficou patente a indefinição por parte do legislador a respeito do “serviço” sobre o qual estariam os Municípios permitidos a fazerem incidir o imposto. De fato, como se pode ler do ofício SGMF-GB-nº 481/68, por meio do qual o então Ministro da Fazenda, Delfim Neto, encaminhou o projeto de decreto-lei à Presidência da República, acabou-se adotando a sistemática de lista dos serviços tributáveis pelo ISS em razão do seguinte motivo:

“...

Por outro lado uma definição de ‘Serviços’, qualquer que seja ela dá sempre margem a discussões sobre o enquadramento desta ou daquela atividade. Porisso (*sic*), o projeto, em lugar de definição, estabelece uma lista dos serviços sujeitos ao imposto municipal...”

Ao longo dos anos, o Supremo Tribunal Federal foi se posicionando a respeito do assunto, tendo defendido que o ISS poderia incidir sobre qualquer atividade economicamente enquadrada no conceito de serviço, conforme se pode ver dos Recursos Extraordinários nos 100.779/SP¹⁰ (1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. em 27.08.1984), 112.947-6/SP (2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. em 19.06.1987) e 115.103-0/SP (1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. em 22.03.1988).

Após o advento da CF/88, influenciado pelos trabalhos doutrinários produzidos com outro enfoque sobre a questão, o STF voltou a enfrentar a dúvida, dessa vez em sessão plenária, tendo então decidido, no Recurso Extraordinário nº 116.121-5/SP (j. em 1.10.2000), pela inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre o suposto serviço de “locação de bens móveis”, previsto na lista anexa ao DL 406/68, adotando como fundamento de seu entendimento a premissa de que “serviço”, para efeito de incidência do ISS, deve ser entendido em sua acepção jurídica, ou seja, como um *negócio jurídico, mediante o qual alguém se obriga a fazer algo em troca de uma determinada retribuição*.

Ficou então consignado, no voto proferido pelo Min. Celso de Mello, o seguinte:

“Tenho para mim, na *mesma* linha de entendimento exposta por Aires Ferriandino Barreto (*Revista de Direito Tributário*, vol. 38/192) e por Cléber Giardino (*Revista de Direito Tributário*, vol. 38/196), que a qualificação da

¹⁰ Apesar de não ter julgado processo relativo ao ISS, este acórdão traçou importantes considerações sobre os possíveis conceitos de serviço, para efeito de incidência do antigo imposto federal sobre transportes (ISTR).

'locação de bens móveis', como serviço, para efeito de tributação municipal mediante a incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, nesse ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: *'Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.'* (grifei)

Esse entendimento - que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível - encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (Silvio Rodrigues, *'Direito Civil'*, vol. 3/209-211, itens nºs 88/99, 23ª ed., 1995, Saraiva; Caio Mário da Silva Pereira, *'Instituições de Direito Civil'*, vol. III/250-254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; Orlando Gomes, *'Contratos'*, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.)" (grifamos)

Com base nessa premissa, o próprio Presidente da República, ao sancionar a LC 116/03, vetou o item nº 3.01 ("locação de bens móveis") da nova lista de serviços, prestigiando a jurisprudência predominante, nos seguintes termos:

"Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão 'locação de bens móveis' constante do item 79 da lista de serviço 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, é inconstitucional (noticiado no *Informativo* do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a 'terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.' Em sendo assim, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

...

Assim, pelas razões expostas, entendemos indevida a inclusão destes itens na Lista de serviços.”

Deve-se, portanto, ter por certo¹¹ isto: *existirá prestação de serviço, passível de incidência pelo ISS, apenas quando houver um negócio jurídico por meio do qual uma parte (prestador) se obrigue a fazer algo em face de outra (tomador), que, por sua vez, assumirá a obrigação de pagar determinada retribuição (preço).*

Em face dessa primeira premissa, podemos então partir para a *segunda* grande questão discutida nas últimas quatro décadas, em relação ao ISS: *é possível a incidência do imposto sobre serviços prestados gratuitamente?*

Com relação a essa dúvida, dois enfoques foram adotados ao longo dos anos.

O primeiro deles tomou por base o fato de que, de acordo com a definição de fato gerador do ISS que constava do DL 406/68, o imposto apenas incidiria sobre “a prestação, *por empresa ou profissional autônomo*, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa” (art. 8º). Ao vincular a incidência tributária, então, à qualidade de empresa (empresário) ou profissional autônomo àquele que presta o serviço, teria o legislador implicitamente exigido que a atividade tributada fosse necessariamente lucrativa.

Seguindo esse raciocínio, o STF proferiu decisões¹² em que julgou inconstitucional a exigência do ISS contra associações civis, sem fins lucrativos, que prestavam serviços aos seus associados, mediante o pagamento de remuneração. Adotou, nessas duas oportunidades, o entendimento no sentido de que o mencionado art. 8º, ao utilizar a cláusula “por empresa ou profissional autônomo”, excluiu da tributação pelo ISS os serviços prestados por *sociedades sem objetivo econômico*.

Não obstante o mérito de sua grande obra a respeito do ISS, o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes acabou por levar a questão da cláusula do art. 8º a um ponto por demais extremado, tendo afirmado a tributação pelo ISS até mesmo sobre serviços sem a cobrança de preço, quando prestados por empresa ou profissional autônomo. Disse o autor:

“...

c) a existência de ‘empresa’, por si, caracteriza uma finalidade lucrativa na atividade prestada. O exercício da ‘profissão’ (‘profissional autônomo’, diz a lei), também caracteriza o fito de lucro ou remuneração. Se as atividades de ambos os contribuintes do ISS (empresa ou profissional autônomo) pressupõem objetivo de lucro ou remuneração, é evidente que a concretização da hipótese de incidência do ISS somente se efetivará diante de atividade com finalidade lucrativa. Ninguém - nem a empresa e nem o profissional autônomo - presta serviços a terceiros por mero diletantismo ou simplesmente para ocupar o tempo.

¹¹ E que não parem dúvidas sobre a consolidação do precedente criado pelo julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-5/SP. Maior prova de que a posição do STF já se encontra pacificada é que o próprio Min. Carlos Velloso, vencido no julgamento do referido recurso, reconhece o posicionamento atual do Tribunal e afirma não ser possível contrariar a decisão do Pleno, como se pode ver da decisão por ele proferida no Agravo de Instrumento nº 485.707/DF (j. em 20.5.2004, *DJ* de 21.6.2004).

¹² Recursos Extraordinários nºs 78.369/CE (1ª Turma, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. em 04.06.1974) e 87.890-4/SP (2ª Turma, Rel. Min. Décio Miranda, j. em 24.08.1979).

É evidente que a empresa ou o profissional autônomo pode prestar um serviço gratuito, sem cobrança de preço, sem *animus lucrandi* algum. Todavia, tal serviço, mesmo gratuito, será alcançado pelo ISS (o preço será obtido por estimativa ou arbitramento), visto que o Fisco não pode admitir que a empresa ou o profissional autônomo, preparados para o exercício de uma atividade lucrativa, passe a nada lucrar com suas vendas. O serviço, quando negociado por empresa ou profissional autônomo, seja com cobrança de preço ou não, tem sempre um valor, tem sempre um preço. Sobre este recairá o ISS.”¹³

O equívoco dessa posição parece-nos ser evidente se levados em conta os elementos essenciais à incidência tributária do ISS, vistos acima, dentre os quais se encontra indissociavelmente o *preço do serviço*, conceito esse que não se confunde com *valor do serviço*.

Valor, praticamente, todas as coisas existentes no mundo possuem, sejam elas bens materiais ou imateriais, móveis ou imóveis (valor intrínseco, real ou de custo). *Preço*, entretanto, têm apenas as coisas que estão sujeitas às leis da oferta e da procura, isto é, as coisas que são oferecidas a outrem em troca de alguma outra coisa (retribuição).

Quando um serviço é prestado a título gratuito, torna-se evidente a falta de contraprestação, o que acaba por desfigurar o próprio fato “prestação de serviço”, enquanto negócio jurídico que tem por objetivo a realização de uma obrigação de fazer em troca de uma retribuição.

Esse, então, é o segundo enfoque que passou a ser dado pela doutrina e pela jurisprudência à problemática dos serviços gratuitos e da incidência do ISS.

Modernamente, o Professor Aires F. Barreto chega a ser repetitivo, em sua obra *ISS na Constituição e na Lei*¹⁴, ao afirmar que, além de ser contrária à natureza do fato gerador do ISS, a exigência do imposto sobre serviços prestados gratuitamente também atenta contra o princípio constitucional da capacidade contributiva. Vejamos:

“O princípio da capacidade contributiva é diretriz que impõe ao legislador ordinário, cumulativamente, a escolha de fatos com conteúdo econômico e a eleição de critério de mensuração (base de cálculo) *ad valorem*.

Em face dos impostos, fere-se o princípio, seja pela eleição de fato sem conteúdo econômico, seja pela adoção de base de cálculo não lastreada no valor.

...

Também a ausência de base calculada do ISS impossibilita a subsunção do fato à norma, e, pois, impede a ocorrência do fenômeno da incidência desta sobre aquele (insuficiência de um dos termos do aspecto quantitativo).

Por exemplo: é indubitável que, tratando-se de negócios jurídicos nos quais não há preço ou remuneração - e que, portanto, não proporcionarão receita - é impossível a incidência de ISS. Em outras palavras, mesmo quando a situação fática corresponder ao aspecto material de ISS, este não pode

¹³ Ob. citada, p. 122.

¹⁴ São Paulo: Dialética, 2003, pp. 13, 238, 245, 298 e 301.

incidir à míngua de um dos fatores do aspecto quantitativo, ou seja, o da base de cálculo fática (que preferimos designar de base calculada).

Em resumo, é preciso distinguir entre os casos em que a insuficiência é da hipótese de incidência do ISS daqueles outros em que a insuficiência é do próprio fato que se pretende ver colhido com esse imposto, porque, embora num e outro a consequência seja igualmente a inexistência de ISS, os pressupostos são absolutamente distintos.

...

O que parece correto afirmar é que a incidência do ISS pressupõe, inafastavelmente, remuneração e, em alguns casos, a perseguição ao fim lucrativo. Inversamente, não pode haver exigência do imposto quando não houver preço, por se tratar de 'serviço' gracioso, altruístico, desinteressado.

...

Mais flagrante é a inconstitucionalidade se não há preço, mercê de contrato gratuito.

Resumindo: a base de cálculo do ISS, salvo exceções adiante examinadas, é o preço do serviço, vale dizer, a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos municipais. Receita auferida pelo prestador que não corresponda à remuneração pela prestação de serviços de competência dos Municípios não poderá ser tomada como base de cálculo do ISS, pena de desfigurá-lo, no mais das vezes com invasão de competência tributária alheia.

E, obviamente, onde não houver receita, jamais se poderá cogitar de exigência de ISS, pela singela razão de que, nessa hipótese, preço não há.

...

Uma prestação de serviço à qual não corresponda nenhuma contraprestação a cargo do tomador, ou usuário, não equivale ao conceito de serviço tributável pelo ISS, porque, para a composição deste, a presença do aspecto quantitativo, correspondente àquele eleito pelo legislador (preço do serviço), é essencial."

Também advogam nesse sentido os seguintes autores:

"Inexistindo, contudo, o preço do serviço, não haverá incidência do ISS. Assim, se o serviço prestado for gratuito, não existirá base de cálculo do imposto, como ocorre na diversão pública quando não se cobra ingresso nos permanentes de cinema. Caberá aos Poder Público, porém, fazer a prova de que o serviço não foi prestado gratuitamente."

(Sérgio Pinto Martins, *Manual do Imposto sobre Serviços*, 3ª ed., atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000, p. 200)

"Assim, em face de o preço ser a base de cálculo do ISS, não pode o serviço gratuito subsumir-se ao fator gerador desse imposto, pois, na hipótese, inexistente preço. A falta de preço, ademais, não pode ser suprida pela lei ordinária, mediante emprego de ficção, como ficou exposto."

(Walter Barbosa Corrêa, "Serviços Gratuitos e o ISS", *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 12/88, p. 174, Ementa 1/1.260)

“É por isso que o serviço gratuito, embora prestado por *autônomo* ou por empresa, não é fato gerador do ISS: falta-lhe um aspecto essencial; a base de cálculo. Grifamos o ‘autônomo’ e a ‘empresa’ como prestadores do serviço porque, se este for prestado por instituição sem fins lucrativos, seja ele oneroso ou gratuito, não há fato gerador (consoante art. 8º do Dec.-lei 406/68), bem ora a lei municipal às vezes finja ignorar também esse aspecto, e exija ISS de tais instituições como se empresas fossem...”

No serviço gratuito, portanto, não há fato gerador (por falta de base de cálculo). Já no oneroso, a base de cálculo será o preço do serviço, quer seja superior, quer seja inferior ao de mercado ou de custo ou qualquer outro que não seja o preço ajustado entre o prestador e o usuário.”

(Luciano da Silva Amaro, “ISS: Preço e Valor do Serviço”, *Revista de Direito Tributário* nº 40, p. 232)

A jurisprudência nacional acabou incorporando esse entendimento aos seus julgados, conforme se pode ver dos já mencionados Recursos Extraordinários nºs 100.779/SP e 112.923-9/SP. No âmbito do STJ, podem ser igualmente citadas duas decisões (Recursos Especiais nºs 234.498/RJ e 256.200/MG¹⁵) em que também se reconheceu a não-incidência do ISS sobre serviços gratuitos.

Nesses dois casos¹⁶, todavia, o Superior Tribunal estabeleceu precedente no sentido de que, ainda que gratuito, o serviço poderia ser tributado pelo imposto *quando prestado entre empresas de um mesmo grupo*.

Essa decisão¹⁷ chama a atenção, apesar da simplicidade de seus fundamentos, para o fato de que, na realidade atual da arrecadação tributária no Brasil, outras questões têm sido ponderadas na avaliação da incidência ou não do ISS sobre serviços prestados entre empresas de um mesmo grupo, ainda que sem o pagamento de qualquer espécie direta de remuneração.

Há que se contrapor, então, a liberdade de organização das atividades empresariais e os limites legais ao chamado planejamento tributário, tendo-se em vista que, se por um lado a gratuidade dos serviços juridicamente revela a insuficiência de elementos para a incidência tributária, por outro pode ser objeto de questionamentos econômicos no sentido de que, ainda que indiretamente (por exemplo, aumento dos lucros distribuídos pela empresa controlada / tomadora do serviço à empresa controladora / prestadora, em razão da redução dos custos incorridos por aquela em suas atividades próprias), haveria algum tipo de “contraprestação” ou “remuneração” pelos serviços prestados.

Há que se especular, outrossim, sobre até que ponto, por meio do instituto do lançamento por arbitramento (art. 148, do CTN), poderia a fiscalização tributária desconsiderar a “aparente gratuidade” do serviço e, com base em parâmetros de custo dos serviços prestados ou de preço de mercado desses serviços, imputar à

¹⁵ Julgados, respectivamente, em 16 de maio de 2000 (Rel. Min. José Delgado) e 13 de fevereiro de 2001 (Rel. Min. Humberto Gomes de Barros).

¹⁶ Destaque-se, no entanto, que o acórdão proferido no Recurso nº 256.200/MG foi, a bem da verdade, proferido por engano, como depois se veio a reconhecer nos Embargos de Declaração de mesmo número (julgados em 16 de outubro de 2001), por meio dos quais a decisão foi revista, levando-se em conta que o objeto de discussão não era a gratuidade dos serviços, mas sim a incidência do ISS sobre descontos concedidos pelo prestador.

¹⁷ Vide nota anterior.

empresa prestadora a obrigação de recolher eventual ISS incidente sobre a atividade tipificada na legislação pertinente.

Por outro lado, não podemos perder de vista que a evolução da ordem econômica tem acarretado a reformulação de certos institutos jurídicos¹⁸, o que requer novas reflexões a respeito da natureza jurídica das relações que se estabelecem entre empresas, de um mesmo grupo ou não, que realizam suas atividades em colaboração, subordinação ou parceria uma com as outras.

Essas observações conduzem-nos, então, àquela *terceira questão* proposta anteriormente, de se saber se, além da existência de preço, também é ou não essencial para o fenômeno da incidência do imposto municipal que exista lucratividade no serviço que se presta.

Final, além das hipóteses de serviços gratuitos, são cada vez mais comuns os casos de empresas que prestam serviços umas às outras, cobrando da tomadora do serviço apenas um valor necessário a cobrir os custos incorridos na operação, sem com isso aferirem qualquer tipo de lucro.

Nessas situações, a doutrina costuma diferenciar a existência de dois tipos de hipóteses: a primeira, em que o que se “reembolsa” são as despesas incorridas com o serviço prestado; e a segunda, na qual são objeto de reembolso as despesas incorridas pelo prestador do serviço em “atividades marginais” de interesse do tomador, atividades essas que não são fruto de atividade desenvolvida propriamente pelo prestador¹⁹.

A expressão “atividades marginais” é extraída da obra de Bernardo R. de Moraes, que escreve o seguinte²⁰:

“O preço exigido pela prestação de serviços acha-se sempre ligado à operação normal da atividade desempenhada, representando a remuneração ou retribuição do respectivo serviço. O preço do serviço, unidade de medida do ISS, não pode estar divorciado da prestação de serviços, hipótese de incidência do respectivo tributo. Assim, o que interessa é a receita (preço) proveniente da prestação de serviços, atividade tributada. Em outras palavras, interessa ao aplicador da lei tributária apenas as receitas denominadas *orgânicas* ou *principais*, resultantes do próprio serviço prestado e constituído pela sua retribuição. *Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja a atividade tributada (originam-se de atividades marginais, v.g., aluguéis de imóveis, juros de empréstimos, lucro de capital, emprego em outra empresa, ágio, etc.), que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS. Não representam preço do serviço. Não constituem base impositiva do ISS.* Em outras palavras: o preço do serviço abrange a *receita* obtida pelo prestador em razão da prestação do serviço...” (g.n.)

A segunda espécie de reembolso acima referida difere-se da primeira, em essência, pelo fato de que se trata de pagamento destinado, única e exclusivamente, a recompor o patrimônio de alguém que assumiu determinada despesa no lugar do seu verdadeiro titular. A primeira hipótese, ao contrário, cuida do valor

¹⁸ Agnes Pinto Borges, *Parceria Empresarial no Direito Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 2004, p. 25.

¹⁹ Nesse sentido, vide artigo de Eduardo Bottallo, intitulado “Base de Cálculo do ISS e Importâncias Reembolsadas ao Prestador de Serviços”, in *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 21/97.

²⁰ Ob. citada, p. 519.

transferido de uma pessoa à outra, para recompor o seu patrimônio em relação aos custos incorridos na prestação de um serviço.

Diante de naturezas jurídicas tão distintas, os regimes jurídicos que cuidam de cada uma das situações não poderiam ser idênticos.

No caso de “reembolsos”²¹ pelos custos da prestação do serviço, a jurisprudência do STF mostra-se desfavorável ao não-pagamento do imposto, mesmo inexistindo lucro decorrente da operação²².

Já na outra situação, de despesas incorridas pelo prestador no lugar do tomador do serviço, a jurisprudência posiciona-se favoravelmente ao contribuinte, merecendo menção as decisões proferidas nos Recursos Especiais n°s 224.813/SP²³ (1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, j. em 07.12.1999) e 411.580/SP²⁴ (1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 08.10.2002). É essa também a hipótese do Recurso Especial n° 190.771/BA (1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. em 11.04.2000), no qual foi decidido, pelos mesmos motivos, não haver incidência do ISS quando uma empresa pública empresta seus servidores a outras entidades estatais, obtendo delas mero ressarcimento pelos salários e demais encargos pagos aos empregados cedidos.

É preciso ainda levar em consideração recente artigo de autoria do Professor Roque Antonio Carrazza²⁵, no qual foi defendida a idéia de que o ISS não incidiria nos casos de serviços prestados entre empresas de um mesmo grupo societário, mesmo nas hipóteses de serem as prestadoras remuneradas pelas despesas e pelos custos incorridos na realização do serviço sujeito à incidência do imposto municipal.

Não obstante seja contrária à atual jurisprudência de nossos Tribunais, a tese do Professor Carrazza chama-nos a atenção para a já referida necessidade de fazermos novas reflexões sobre a natureza jurídica das relações que se estabelecem entre empresas, especialmente entre empresas que celebram entre si alguma espécie de acordo associativo²⁶ ou de colaboração.

²¹ Entre aspas pois não se trata, a todo o rigor, de reembolso.

²² É nesse sentido que se decidiu nos Recursos Extraordinários n°s 79.230-9/RJ (1ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. em 19.05.1981) e 99.815-7/SP (2ª Turma, Rel. Min. Décio Miranda, j. em 28.06.1984).

²³ Nesse caso, decidiu-se pela exclusão, da base de cálculo do ISS sobre locação de veículos automotores, dos reembolsos de combustível e franquia cobrados dos locatários.

²⁴ Nesse outro, empresa de agenciamento de mão-de-obra temporária conseguiu o reconhecimento do seu direito a recolher o ISS apenas sobre a taxa de agenciamento cobrada do cliente, excluindo-se da base de cálculo as importâncias reembolsadas para o pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores.

²⁵ Publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 94, p. 114.

²⁶ Ressalve-se que, no caso de empresas que constituem um grupo societário formal, nos termos da Lei n° 6.404/76, Fábio Konder Comparato sustenta que é impróprio falar-se na existência de uma associação entre elas, posto que o intuito da reunião de empresas será sempre lucrativo. Os grupos societários, na opinião do autor, constituem-se em verdadeiras sociedades, seja a sua personalidade jurídica reconhecida ou não pelo ordenamento, haja vista que os três elementos essenciais de toda relação societária (contribuição individual com esforços ou recursos; atividade para lograr fins comuns; e participação em lucros ou prejuízos) estão sempre reunidos (*O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. 2ª ed., atual., São Paulo: RT, 1977, pp. 279, 281 e 350). A respeito desse último ponto, discorda José Edwaldo Tavares Borba (*Direito Societário*, 6ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 481), ao afirmar que a formação do grupo não conduz à constituição de nova sociedade, configurando apenas um sistema ordenado de comando e integração de proveitos, por meio do qual se viabiliza a subordinação de interesses de uma ou algumas sociedades aos de outras.

Afinal, como nos chama a atenção Agnes Pinto Borges²⁷, destacando as lições de Fábio Konder Comparato:

“De fato, toda essa transformação da economia ocasionou a evolução do direito empresarial, cuja fase atual é exatamente a das associações de empresas. Fábio Konder Comparato ressalta com clareza a evolução do direito empresarial, conforme se constata no trecho abaixo transcrito:

‘O direito empresarial entra, assim, na terceira fase da história de seu desenvolvimento. A primeira corresponde ao surgimento do comerciante individual, como profissional dotado de um estatuto próprio, destacado do sujeito de direito comum. A segunda fase abre-se com a multiplicação das empresas societárias, notadamente com a vulgarização da sociedade anônima no curso do século passado, como instrumento de captação do investimento popular. *Agora, o universo das multinacionais, das holdings, joint ventures e consórcios indica que os atuais protagonistas da vida empresarial são associações de empresas, e não mais sociedades isoladas*’.” (sem grifo no original)

Diante dessa evolução, é preciso repensar até que ponto as convenções de colaboração empresarial, em especial as convenções de formação de grupos societários, não estabeleceriam regimes jurídicos diferenciados²⁸ às relações de troca entre as empresas filiadas ao grupo, refletindo assim em tratamentos tributários também diferenciados se comparados à normal tributação dessas relações de troca entre empresas sem qualquer tipo de vínculo colaborativo.

Enquanto conclusões mais sólidas não amadurecerem a esse respeito, o fato é que as leis civil e comercial ainda não fazem qualquer tipo de distinção expressa em relação a vínculos eventualmente existentes entre as partes do negócio jurídico “prestação de serviço”.

Diante disso, e resumindo nossas conclusões a respeito do assunto, a não-incidência do ISS em hipóteses de reembolsos, genericamente falando, requer sempre um exame mais detalhado da natureza da atividade remunerada, para se saber se o que se está pretendendo é recompor os custos incorridos por uma pessoa, na assunção de despesas que deveriam ter sido incorridas por outra (verdadeiros reembolsos, sobre os quais não incide o imposto), ou se, ao contrário, o intuito é de remunerar os custos e as despesas próprios da prestação de um serviço, que eventualmente esteja sendo realizado sem qualquer margem de lucro (nesse caso, trata-se de falso “reembolso”, devendo ser a operação onerada pelo ISS).

²⁷ Ob. citada, p. 25.

²⁸ “Regem-se as relações entre as sociedades integrantes do grupo pela respectiva convenção, a qual deve refletir a existência de interesses que transcendem a esfera específica de atuação de cada sociedade isoladamente considerada, bem como deve disciplinar o modo pelo qual se combinarão os recursos ou esforços de todos e a sua participação nas atividades ou empreendimentos comuns. É a convenção, em última análise, que justifica a subordinação dos interesses de uma sociedade aos de outra e que afasta, no âmbito do grupo de direito, a incidência da proibição de favorecimento de uma sociedade a outra, expressa no art. 245, com aplicação restrita, portanto, aos grupos de fato. Pode-se então atribuir a determinadas sociedades a função econômica de centros de lucro (*profit centres*) ou de custo (*cost centres*), de acordo com a participação de cada uma em custos, receitas ou resultados de atividades ou empreendimento. Daí decorre a grande importância que se dá à convenção, inclusive e muito especialmente no que tange à situação dos sócios minoritários das sociedades filiadas, conforme deixa claro o art. 276, adiante examinado.” (Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro, *Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro*, São Paulo: José Bushatsky, 1979, p. 774).

Vistos, então, os conceitos de serviço dados pela doutrina e pela jurisprudência ao longo de todos esses anos, bem como a importância da retribuição devida pelo tomador para determinar o pagamento ou não do imposto, podemos resumir os elementos essenciais à incidência tributária do ISS da seguinte maneira:

- *deve haver uma prestação de serviço constante da lista da LC 116/03, entendida prestação de serviço como negócio jurídico mediante o qual alguém se obriga a fazer algo em troca de uma determinada retribuição;*
- o imposto deve ser recolhido, em regra, no local do estabelecimento prestador;
- nasce a obrigação tributária no momento em que o serviço é prestado;
- o sujeito passivo da obrigação tributária é o prestador do serviço;
- o sujeito ativo é o Município;
- *a base de cálculo é o preço do serviço, não podendo existir incidência do imposto sobre serviços prestados gratuitamente, mas sendo possível a cobrança do tributo sobre serviços prestados sem margem de lucro; e*
- a alíquota é aquela prevista na legislação municipal (observados os limites mínimos e máximos estabelecidos na Constituição e na LC 116/03).

III - O Local de Pagamento do ISS

Tendo por referência os elementos essenciais à incidência do imposto identificados no tópico anterior, passemos então àquele que tem sido um dos maiores dilemas em relação à incidência do ISS e à redução dos conflitos de competências municipais para a sua cobrança.

A função própria do tributo, como se sabe, é arrecadar recursos financeiros para o financiamento das atividades estatais.

Para alcançar esse fim, a norma tributária colhe determinados fatos da realidade, fatos esses reveladores de alguma significância econômica, atribuindo-lhes como consequência o nascimento de uma obrigação legal, de transferência de valores pertencentes a um patrimônio pessoal para o patrimônio estatal.

Nos Estados Democráticos de Direito, dentre outros tantos princípios a serem observados, a incidência tributária somente é permitida se veiculada por meio de lei (*no taxation without representation*), isto é, observado o princípio da legalidade tributária, respeitando-se a possibilidade econômica de o fato escolhido suportar a obrigação que lhe é imposta (capacidade contributiva e vedação ao confisco), e, finalmente, mediante o tratamento isonômico àqueles fatos e contribuintes que se encontrem em situações equivalentes perante o desígnio estatal de arrecadar.

Cumprindo todos esses requisitos, o legislador escolhe o fato, cuja ocorrência será verificada, inexoravelmente, por coordenadas de espaço e tempo²⁹.

²⁹ “Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O acontecimento do núcleo e elemento adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou expressamente, pela regra jurídica. As coordenadas de lugar podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devem acontecer todos no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares (ex.: imposto de venda de mercadoria fabricada em Estado diverso daquele onde foi celebrado o contrato).” (Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 301)

No Sistema Tributário Nacional, delineado pela CF/88, foram estabelecidas regras de divisão de competências tributárias, regras por meio das quais os fatos economicamente significantes dividiram-se entre as pessoas políticas que compõem nossa Federação.

Ao fazer tal divisão, o constituinte foi mais ou menos detalhista quanto aos contornos do fato a se tributar. Basta contrastar, por exemplo, a prodigiosa quantidade de dispositivos da CF/88 a tratarem da incidência do ICMS, em relação aos poucos dispositivos que regem o imposto de importação, para ficar comprovada essa realidade.

Por essa razão, atribuiu ao legislador complementar as tarefas de estabelecer normas gerais em matéria tributária e de solucionar os possíveis conflitos de competência (art. 146, CF/88).

Em sendo assim, apesar de poderem ser mais ou menos precisas, as regras de competência estabelecidas na Constituição foram claras o bastante para balizar o trabalho do legislador complementar.

A título de exemplo, não poderia o legislador complementar, pretendendo *definir o fato gerador* do imposto sobre produtos industrializados, de competência da União, prever a incidência anual desse tributo sobre todos aqueles que fossem proprietários de veículos automotores. Não obstante um automóvel pudesse de fato enquadrar-se na categoria *produto industrializado* empregada pela Constituição, na outorga de competência tributária prevista no art. 153, inc. IV, o fato jurídico *propriedade de veículo automotor* deve ensejar a cobrança de um imposto específico por parte dos Estados e do Distrito Federal, não cabendo à União extrair disso receita tributária.

Deve funcionar a lei complementar, portanto, como um mecanismo de *refinamento* dos conceitos mais genéricos previstos nas regras constitucionais de competência tributária. A ela cabe, tendo por foco o fato previsto na Constituição, *definir a situação necessária e suficiente à ocorrência* da incidência tributária (art. 3º, CTN).

Ao assim fazer, cabe ao legislador complementar preocupar-se não somente com os possíveis conflitos entre as pessoas políticas competentes para a cobrança de diferentes impostos, mas principalmente com os conflitos que poderão surgir entre pessoas políticas de mesma categoria, competentes para a cobrança de um mesmo imposto sobre um mesmo fato.

Note-se que, em relação a certos tributos, como é o caso do ICMS, o constituinte deixou pouca margem ao trabalho do legislador complementar, tendo por sua própria conta solucionado alguns desses conflitos, tais como o da incidência do imposto nas importações (art. 155, § 2º, inc. IX, alínea “a”) e o do pagamento do ICMS sobre operações interestaduais de circulação de mercadorias (inc. VII). No caso de outros tributos, em especial o ISS, permitiu que o tema fosse inteiramente regulado pela legislação infraconstitucional³⁰.

³⁰ Apesar de não concordarmos com suas conclusões a respeito das regras de determinação do local de pagamento do ISS, previstas no DL 406/68, convém transcrever a seguinte passagem da já citada obra de Aires F. Barreto (pp. 256 e 257): “Simples consideração superficial da atividade de prestação de serviços, na sua ontologia, já mostra a evidente e próxima possibilidade de atritos entre Municípios, a propósito da pretensão tributária concernente a esta matéria: é que há um sem-número de prestadores de serviços (pessoas físicas ou jurídicas) estabelecidos ou domiciliados em um

As razões para essa diferença de tratamento não estão expressas no texto constitucional, mas é possível extraí-las do contexto da Carta de 1988 e da realidade brasileira.

Em primeiro lugar, ao contrário do que ocorre com o ICMS, que onera apenas operações de circulação de mercadorias e duas hipóteses de prestação de serviços (transporte interestadual e intermunicipal e comunicação), o ISS envolve um universo muito maior de fatos, fatos esses muito mais complexos do que aqueles submetidos ao poder de tributar dos Estados.

A tributação de serviços pelo ISS enfrenta como grande barreira a própria natureza do fato tributado, que é em grande parte imaterial, sendo assim difícil identificar todos os elementos necessários à consecução de um serviço, os quais podem estar concentrados em um único local, mas também podem se verificar em lugares distintos, tanto em relação à produção do serviço, quanto em relação ao seu consumo³¹.

Acresça-se a isso o fato de que a tributação de serviços, prevista no art. 156, inc. III, da CF/88, implica a disputa entre mais de 5.000 (cinco mil) Municípios, enquanto que o ICMS é objeto de guerra fiscal entre apenas 27 (vinte e sete) entes tributantes.

Foi cuidadoso o constituinte, portanto, ao não tratar desse assunto no próprio texto constitucional, deixando a matéria em sua integralidade ao legislador complementar, o qual estaria mais apto a traçar regras de solução de conflitos, justamente em razão de ser ele o competente para escolher as hipóteses de serviços sujeitos à incidência do ISS.

Pois bem.

Historicamente, a primeira regra que versou sobre a solução de conflitos quanto ao ISS, estabelecendo critérios explícitos³² de determinação do local de pagamento do imposto, foi o Ato Complementar nº 36/67, que indicava o seu recolhimento: tanto no caso da construção civil, como nas demais hipóteses tributáveis, para o local onde o serviço fosse prestado; e, apenas excepcionalmente, para o local da sede da empresa.

A dificuldade inerente a se tentar identificar, com exatidão, onde um serviço era prestado, fez com que a regra do Ato Complementar fosse alterada em 1968, pelo art. 12, do DL 406/68. Com base nessa nova legislação, o pagamento do ISS passou a obedecer aos seguintes critérios:

- *regra geral* - o imposto é pago ao Município em que se encontrar o estabelecimento prestador do serviço (alínea “a”, primeira parte);

Município, que prestam serviços em outro. Isto enseja a legítima questão: quem pode tributar tais prestações? (...) *Com a finalidade de dispor sobre tais conflitos, previu o texto constitucional a competência do Congresso Nacional para edição de leis complementares, veiculadores de normas gerais de Direito Tributário (art. 146, I). (...) Na verdade, tal é a multiplicidade de conflitos que podem ser suscitados pela tributação de serviços que o texto constitucional deixou explícita e reiterada a faculdade de o Congresso Nacional, por lei complementar, ditar regras obviadoras de tais atributos.*” (grifamos)

³¹ A LC 116/03 reconheceu a complexidade do fato “prestação de serviço”. Tanto é assim que, diante da possibilidade de serviços serem prestados e consumidos em locais distintos, o legislador complementar forneceu regras para a cobrança do imposto na importação de serviços, ao mesmo tempo em que excluiu do campo de incidência do ISS as exportações de serviços.

³² O CTN, em sua redação original, era omissivo em relação ao assunto, o que fazia com que se pressupusesse que o tributo seria pago sempre ao Município em cujo território ocorresse a prestação do serviço.

- *regra subsidiária* - na falta de um estabelecimento prestador, o ISS é pago ao Município em que estiver o domicílio do prestador (alínea “a”, segunda parte); e
- *regra excepcional* - o imposto é devido para a Prefeitura do local onde estiver a obra, no caso do serviço de construção civil (alínea “b”).

Ao assim estabelecer, estava o legislador fazendo uso de parâmetros bastante objetivos para fixar o local de pagamento do imposto e para dirimir os conflitos de competência entre os Municípios.

Apesar dessa objetividade, parte da doutrina não se conformou com a dissociação entre local de pagamento do ISS e local de ocorrência do fato gerador do imposto (local da prestação do serviço), o que poderia perfeitamente ocorrer no caso da aplicação da *regra geral* acima identificada.

Talvez desacostumada a esse tipo de segregação, admissível sob o ponto de vista teórico³³, e especialmente sob o ponto de vista da utilidade na solução de conflitos de competência, essa corrente doutrinária inspirou o Superior Tribunal de Justiça a proferir decisões no sentido de que, em qualquer situação, o ISS seria sempre devido ao Município no qual fosse realizado o serviço³⁴.

³³ De acordo com Paulo de Barros Carvalho: “Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. *É uma opção do legislador.* (...) tornou-se freqüente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que *critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas.* (...) Os modelos trazidos à colação propõem uma inferência que vemos iluminada com forte claridade metodológica: *o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei. As coincidências, até certo ponto freqüentes, devem ser creditadas à opção do legislador*, entre os esquemas técnicos de que dispõe, sempre que pretenda apanhar, com a percussão tributária, uma quantidade inominável de eventos. Daí ser, entre as fórmulas conhecidas, a menos elaborada e, por decorrência, a mais elástica.” (ob. citada, pp. 169 a 171, grifamos).

Em sentido semelhante, as lições de Dino Jarach: “Se acostumbra decir que siendo la actividad impositiva una manifestación de la soberanía territorial del Estado, los momentos de vinculación son la expresión del vínculo entre los tributos y la soberanía territorial. *Esto no es exacto.* En el derecho tributario material no hay limitación alguna a la imposición: los criterios de vinculación con el sujeto activo, sean ellos más directamente entre los sujetos o entre el hecho imponible y el sujeto activo, pueden ser de cualquier naturaleza y la única limitación es de índole práctica, debiendo la ley establecer como hechos imposables solamente aquellos que de cierta manera sean controlables por la administración y sean susceptibles de conducir al resultado que la ley tributaria se propone. Dentro de estos límites el legislador puede elegir cualquier criterio de vinculación de hecho imponible al sujeto activo, según le parezca más oportuno. Para un mismo tributo también puede elegir dos o más momentos de vinculación, por ejemplo, el domicilio, la nacionalidad y la situación del objeto material del hecho imponible. (...) El domicilio, la residencia, la nacionalidad son momentos de vinculación propios de los tributos personales; los otros son típicos de los tributos reales; sin embargo, con lo hemos dicho recién, los diferentes criterios pueden mezclarse entre ellos. *De cualquier manera, hay que sentar el principio de que estos momentos de vinculación sean subjetivos, sean objetivos nada tienen que ver con la pretendida regla de la territorialidad de los tributos*, a no ser que se conciba el principio de territorialidad de manera muy vaga, comprendiendo en él cualquier vínculo entre el hecho imponible y el sujeto activo.” (El Hecho Imponible - Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo, 2ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, pp. 208 a 210, grifamos)

³⁴ Vide, em especial, as decisões proferidas pela 1ª Seção do STJ, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nºs 130.792/CE e 168.023/CE, bem como os acórdãos proferidos pela 1ª Turma, no Recurso Especial nº 720-0/MA, no Recurso Especial nº 302.330/MG e nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 115.338/ES. Há inúmeras outras no mesmo sentido.

É possível notar que o STJ preocupou-se, nesses julgamentos, com as distorções provocadas por contribuintes que simulavam a existência de estabelecimentos prestadores em Municípios com baixíssimas alíquotas de ISS, ignorando todavia aquilo que deveria ser a regra nas relações sociais: *o cumprimento da lei*. Para essa maior parte dos prestadores de serviço, cumpridores da lei, o critério estabelecido como regra geral pelo STJ tornou as suas vidas uma verdadeira “corda bamba”, relegando a regularidade do cumprimento de suas obrigações tributárias ao subjetivismo das fiscalizações de diferentes Municípios, que, não raro, sempre entendem que os serviços concretizam-se em seu território, julgando-se assim competentes para a cobrança do imposto sobre o mesmíssimo fato gerador³⁵.

Não se preocupou com *o que* estava escrito na lei. Mais do que isso, não se preocupou em analisar os *porquês* daquilo que estava escrito na lei.

Se assim tivesse feito, teria percebido que, desde sempre, aquela que era a *regra excepcional* (recolhimento no local da prestação) do imposto sobre serviços já apresentava um grande defeito, inerente à vinculação territorial do fato gerador do tributo: não conseguia resolver o conflito de competência tributária em situações de prestações de serviços realizadas no território de mais de um Município.

De fato, se pensarmos apenas nas obras de construção civil, perceberemos que, nos casos de obras de grande porte, realizadas no território de mais de um Município, a regra dada pela lei (DL 406/68) não resolvia o impasse, pois levava à conclusão de que o imposto seria devido a todos os Municípios cujos territórios fossem ocupados pela obra, sem todavia haver qualquer tipo de critério de divisão do *quantum* devido a cada sujeito ativo, uma vez que a base de cálculo era indivisível.

Note-se que, anos depois, ao ser instituído o ISS sobre o serviço de exploração de rodovias mediante a cobrança de pedágio, o legislador complementar foi um pouco mais cauteloso, tendo estabelecido, no texto da Lei Complementar n° 100/99, não apenas uma nova regra de conflito de competência bastante específica, mas também fórmulas de divisão do *quantum* do imposto devido, para cada um dos Municípios competentes para a sua cobrança.

Aí estava um bom exemplo de como poderia o legislador complementar, e não o Superior Tribunal de Justiça, adotar regras especiais sobre o local de pagamento do ISS, diversas da *regra geral* do estabelecimento prestador, tendo o cuidado de utilizar fórmulas que garantissem a aplicação integral da norma de incidência tributária e resolvessem o conflito de competências de forma adequada.

Importante reparar que, nos principais casos julgados pelo STJ, envolvendo os serviços de vigilância, limpeza, engenharia consultiva, organização de feiras e exposições, entre outros, jamais foi levado em conta esse fator: *e se o serviço fosse prestado e consumido em mais de um lugar?*

Essa posição jurisprudencial firmou-se de tal forma que, durante os últimos anos, os contribuintes do ISS encontraram-se em situação de altíssima instabilidade e insegurança em relação à questão: *para quem pagar o imposto?* Afinal, se na hipó-

³⁵ Nesse sentido, ao contrário da crítica feita por Aires F. Barreto à *regra geral* do estabelecimento prestador (ob. citada, pp. 260 e 261), tem-nos parecido que, na prática, o que gera maiores problemas é a aplicação da regra do “local da ocorrência do fato gerador”, sem respeito ao critério escolhido pelo DL 406/68 e pela LC 116/03, como veremos.

tese do serviço de construção civil seria um pouco mais difícil se enfrentar a situação de uma única obra realizada no território de dois ou mais Municípios, ao contrário, no caso de inúmeros outros serviços tributados pelo ISS, essa situação é perfeitamente comum.

Na atual situação do setor prestador de serviços, não é muito difícil imaginar a hipótese, por exemplo, de uma grande rede de supermercados, sediada no Município de São Paulo, contratar serviço de vigilância para todas as suas lojas, por um preço único, com uma grande empresa do ramo, sediada naquele mesmo Município.

Caso tentássemos aplicar sempre a regra do “local da prestação do serviço”, nos depararíamos com uma situação insolúvel de conflito de competência entre dois ou mais Municípios *potencialmente* titulares do crédito tributário decorrente da prestação do serviço. Mais do que isso, nos depararíamos com uma situação em que seria impossível quantificar o montante do tributo devido.

Ciente de toda essa movimentação jurisprudencial, a LC 116/03 deu-nos demonstrações de que, se por um lado acatou a regra do local da prestação como a mais indicada para uma certa gama de serviços (nos quais realmente havia distorções por força de práticas “pouco ortodoxas” de certos contribuintes), por outro, nos mesmíssimos termos do DL 406/68, reafirmou que o critério do estabelecimento prestador ainda seria o melhor a ser observado, como *regra geral*.

Como se pode ver da nova lei: reafirmou-se a *regra geral* prevista no DL 406/68; repetiu-se a *regra subsidiária* do domicílio do prestador; mas foi aumentado o rol de *regras excepcionais*.

Ocorre, todavia, que o legislador complementar incorreu em novas falhas, as quais, tais como as falhas do DL 406/68, gerarão intermináveis discussões na doutrina e na jurisprudência. Como exemplos, podemos mencionar:

- a LC 116/03 voltou a omitir critérios para a repartição do ISS, no caso de serviços prestados fisicamente no território de dois Municípios (construção civil, demolição, reflorestamento, limpeza e dragagem de rios, etc.);
- omitiu-se também quanto aos casos de serviços contratados por um único preço, mas executados em diversos Municípios, pelo mesmo prestador (exemplo do serviço de vigilância, o qual também pode ser estendido aos serviços de limpeza e de decoração, entre outros);
- eliminou a regra anteriormente existente no DL 406/68, introduzida pela LC 100/99, que solucionava a quantificação do imposto em relação ao serviço de exploração de rodovias mediante cobrança de pedágio; e
- deixou de prever regra semelhante para o serviço descrito no subitem 3.04 da nova lista, que trata da “locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza”³⁶.

De qualquer maneira, é importante ter presente que, uma vez mais, procurou o legislador complementar dirimir conflitos e explicitar as regras sobre o local de pagamento do ISS.

³⁶ Não vamos aqui entrar no mérito da constitucionalidade ou não desse serviço tipificado na lista, o qual aparentemente não se conforma ao conceito de serviço utilizado pela CF/88 na outorga das competências tributárias, conforme visto no tópico II deste estudo.

Em casos de dúvidas ou de impossibilidade de aplicação da norma de incidência tributária, por eventuais falhas cometidas na LC 116/03, poderá o prestador do serviço lançar mão do instituto da consignação judicial em pagamento, prevista no art. 164, do CTN, ou até mesmo questionar a própria cobrança do ISS como um todo, haja vista que o Supremo Tribunal Federal, em casos de normas semelhantes, insuficientemente claras acerca dos conflitos de competência envolvidos na arrecadação de um determinado imposto, tem decidido pela inconstitucionalidade da exação³⁷.

³⁷ Foi esse um dos fundamentos empregados pelo STF no julgamento da ADIn nº 1.600-8/UF, no qual se decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, sobre serviços de transporte aéreo de passageiros e de transporte aéreo internacional de cargas. Foi também o entendimento aplicado nos casos do Adicional Estadual do Imposto sobre a Renda (AIRE), conforme Recursos Extraordinários nºs 136.215-4/RJ, 143.882-7/RJ e 149.955-9/SP.