

As entidades de previdência privada estão previstas no art. 201, da Constituição e não são alcançadas pela norma do citado art. 150, VI, c, do Estatuto Maior.

22. Como bem asseverou Sua Excelência, o Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, no voto supra transcrito, caracterizam-se as entidades de assistência social pelo exercício de atividade altruística, patrocinada por pessoas que dela não precisam, mas mantêm-nas por exclusiva liberalidade. Essas entidades prestam auxílio às pessoas carentes, independentemente de qualquer contribuição. Daí, serem imunes à exigência dos impostos, sem que isso contrarie o princípio da igualdade dos cidadãos perante os encargos públicos. Na realidade, essas entidades ao cumprirem com seu objeto de existência já colaboram com a sociedade e, destarte, merecem o benefício da imunidade sem que com isso se desequilibre a condição dos administrados perante os encargos públicos.

23. Diferentemente das entidades de previdência privada, cujo escopo é auxiliar exclusivamente seus associados, mediante contribuição previamente estabelecida e compulsória (condicionante à percepção do auxílio).

Limites à Competência para a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

*Estabelecimento prestador, Intangibilidade
do bem circulante e evasão fiscal.*

1. Intangibilidade do bem "serviço" e a Sociedade Cibernética

Alvin Toffler já demonstrava em A Terceira Onda, os impactos que a sociedade de produção iria sofrer, com a chegada da era cibernética, na qual a velocidade e a multiplicidade dos instrumentos de comunicação, tornam a teia de relações humanas ainda mais emaranhada, e, ao mesmo tempo, sutil e de difícil apreensão para os sentidos físicos do homem.

George Orwell, em seu 1984, antevia igualmente as dificuldades que a elevação cúbica das atividades e negócios humanos traria ao próprio Estado, concebendo a figura do "Grande Irmão", panóptico, único mecanismo capaz de captar e vigiar as realidades onipresentes.

A perplexidade gerada pelo avanço das comunicações, assalta as estruturas Estatais hodiernas, que já agonizam no modelo tradicional, a partir de um dos seus elementos apontado pelos teóricos do Estado Moderno como indissociável de seu próprio conceito: o território.

Esta perfuração múltipla, incessante e incontrolável de fronteiras, propicia o fenômeno, que alguns pretendem inexorável, da Globalização ou Universalização, diante de um Estado que se mostra, a um só tempo, incapaz de filtrar o que adentra e o que sai, e até mesmo o que circula, em seu "território"; especialmente quanto aos bens imateriais, entre os quais se destaca a informação.

Tem-se, assim, que é a própria noção de território que se coloca em crise, com reflexos nos fundamentos do Direito atual, construído, nas bases modernas, sobre a noção de vigência e eficácia espacial dos mandamentos editados pelo Poder Estatal – na noção inglesa da *law of the land*.

A perplexidade engendrada pelas facilidades tecnológicas, entre as quais reponta a internet, através de seus protocolos de controle e transferência de hipertextos (TCP e HTTP), videoconferências, e-mail e correlatos, aprofunda-se quando se está diante da circulação de serviços, que, como veremos, manifestam-se no mundo de relações através da habilidade e capacidade humanas, mas que se tornam de difícil tangibilidade para o alcance do controle social ou estatal.

Cite-se como exemplo atual, a existência de redes internacionais de franquia que prestam assistência técnica aos seus franqueados, diariamente, em todo mundo, através das chamadas intranets, atualizando manuais de operação, fornecendo novas técnicas de atendimento, produção ou comercialização; tudo ao alvedrio de qualquer controle alheio ao dos próprios integrantes da “rede”.

Este contexto, em que sobressai o chamado netism, ameaça seriamente as bases do Estado, enquanto centro único de Poder formalmente incontestável, revelando-se perigoso em países periféricos como o Brasil, em que a missão Estatal, sequer promoveu à condição real de dignidade os denominados direitos fundamentais de primeira geração, que estão a merecer um mínimo equânime de proteção e garantia.

Colocadas estas premissas, passemos à análise do tema da cobrança do ISS, sobre prestações de serviços que desbordem, na sua execução, os lindes de determinado(s) Município(s).

2. Repartição da Competência Tributária e o ISSQN – Breve histórico

Tornou-se lugar comum na doutrina nacional a afirmação de que o Brasil é o único país do mundo em que a Constituição desenha todo um sistema tributário, ponto a ponto; ou, como melhor retrata Ricardo Lobo Torres, diversos sistemas, com características de sobre, sub ou co-sistemas constitucionais tributários (Ricardo Lobo Torres, “Sistemas Constitucionais Tributários”, pp. 8,9 e seguintes).

Esta evidente inxúndia normativa, apesar de taxada como patologia, é, ao mesmo tempo, colocada a serviço de digressões e desdobramentos teóricos que pretendem esterilizar por completo as atividades do legislador ordinário, do complementar e até mesmo do constituinte derivado, incrementando a perplexidade e a impotência da Ordem Jurídica, ante o desdobramento dos fatos, tomando-se como limitação (*rectius*: limites) parâmetros que não são próprios à norma constitucional, e que, mesmo se endereçados ao legislador ordinário, não lhe retiram por completo alguma margem discricionária de integração. (Flávio Bauer Novelli, *Rev. Fac. Dir. UERJ* Nº.2/1994, p.34).

Há até mesmo os que querem ver na Constituição, a própria criação do tributo, por já estar lá, delimitada uma hipótese de incidência tributária, engessando todos os seus aspectos a serem seguidos pelos desdobramentos regulamentares (Heron Arzua, Palestra proferida no IV Congresso Nacional de Estudos Tributários da ABBT, “O ISS e o princípio da territorialidade”.)

Cabe alertar, já neste passo, que não iremos propor aqui, uma subversão do arcabouço ou do sistema tributário hauridos pela Constituição – que sobrelevam as garantias do contribuinte em nome da segurança jurídica, guindando-os ao patamar da Lei Maior – mas, tão-somente, que se proceda à interpretação de sua rigidez cum *granus salis*; inclusive no que pertine à repartição de competências, sem que se esteja violando o artigo 110 do CTN, o qual, aliás, se revela ambíguo e inócuo na orientação do intérprete, no particular. (Ricardo Lobo Torres, “Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributária p. 93).

A questão da repartição de competências foi já longamente discutida pela doutrina pátria, em diversos momentos, entre as quais destacamos a surgida por ocasião da criação do ICM, que procurava apreender operações com mercadorias que circulavam de um Estado da Federação para outro.

A solução alvitada resultou na construção gradual de extenso rol regulamentar, situado, hoje, na própria Constituição de 1988 (artigo 155, parágrafo 2º, incisos I a XII); sendo que, nas operações em que o destinatário da mercadoria esteja situado em unidade federativa diversa

da qual se localiza o remetente (ainda que ficto, sem circulação física no seu estabelecimento), o tributo é pago (alíquota interestadual) ao fisco do Estado no qual o alienante está estabelecido.

Não nos passa despercebido que há nítida diferença entre o fato gerador do ICMS e do ISS, onde naquele, afora a hipótese dos serviços de comunicação e transporte, tem-se em vista a operação jurídica que envolve circulação de mercadoria, e, neste, a própria prestação do serviço. Contudo, o exemplo do ICMS já demonstra a insuficiência de afirmar-se, em casos similares, que o "nítido traçado da materialidade da incidência vertido pela norma constitucional" (Marçal Justen Filho, in *Rev. Dialética de Direito Tributário*, nº. 2, p.; Roque Antônio Carraza, "Curso de Direito Constitucional Tributário", Malheiros Editores, 7ª. Edição, pp. 438/439) é suficiente para dissolver quaisquer dubiedades na definição do ente competente para cobrar tributos que tem execução complexa, diferida no tempo, ou em locais diversos. A nosso juízo, a questão merece regramento mediador, preventivo do conflito de entes da federação, que se arrogam o direito de cobrar o imposto.

Esta necessidade só foi trazida, para o ISS, quando o mesmo deixou de gravar, impositivamente, apenas prestações que se circunscreviam ao âmbito de um local físico. Prestações que por sua simplicidade não demandavam regramento harmonizador, interpretativo, ainda que recorresse a ficções jurídicas parciais.

Para compreensão desta realidade que hoje se apresenta clamorosamente, impende fazermos um breve esboço histórico dos impostos sobre serviços, que só surgiram no Brasil, gravando negócios jurídicos com bens imateriais (e não meramente atividades - como o antigo imposto de indústrias e profissões), a partir de 1934, através do Imposto de Diversões Públicas (art. 13, par. 2º, n. III), da competência dos municípios, e do Imposto de Transações, complementar ao IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) - permitido à competência estadual, na sua instituição, por força de interpretação sistemática do então artigo 11 da Constituição de 34 - que disciplinava a competência concorrente entre União e Estados.

A criação do IDT se justificava sob o pálio de que o mesmo gravava igualmente operações de vendas - que se inseriam na competência estadual pelo expresso IVC -, só que de bens imateriais. Eram eles: lo-

cação de bens móveis, hospedagem, empreitada, concerto, pintura, estadia de veículos, revelação de filmes, hospedagem em hotéis ou pensões, construção de prédios, etc, realizados por pessoas não comerciantes, não industriais e não produtoras. (Bernardo Ribeiro *Teoria e Prática do Imposto Sobre Serviços*, Editora RT, 1973, p. 44).

Como se nota, ao lado do fato de ter a lei em conta apenas o local da venda, para a configuração espaço-temporal do fato gerador, os serviços, que eram objeto da incidência tributária, tinham, em regra, uma execução monofásica. Isto é, a execução dos serviços não demandava a prática de atos em locais diferentes, sendo quase todos eles realizados no estabelecimento prestador, ou no local de consecução da obra de engenharia.

Assim, só com a Emenda Constitucional n. 18 de 1965, e com a Lei 5.172/66 (que veio a ser alçada à qualidade de Código Tributário Nacional por força do artigo 7º da CF 67), é que se institui verdadeiramente um imposto sobre a circulação de bens imateriais: o ISSQN, que poderia ser instituído pelos Municípios, a partir de 1º de Janeiro de 1967.

Ocorre que o elenco de prestações é tímido e ainda não suscita as controvérsias exsurgidas com sofisticação e plurifasicidade das prestações de serviços. Recorde-se que o parágrafo 1º do artigo 71 do CTN, possuía apenas 3 incisos, que contemplavam: fornecimento de trabalho, com ou sem a utilização de máquinas, a usuários ou consumidores finais; locações de bens móveis; locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza

O Ato Complementar n. 34, de 30.01.67, acrescentou outros incisos à matriz constitucional do ISSQN, mas que ainda não chegavam à dimensão verificada com as listas advindas posteriormente.

Inobstante, o Ato Complementar n. 36, de 13.03.67, antecipou-se à problemática que se avizinhava, ao inserir no artigo 6º da Carta de 46, então ainda vigente, critério para definição do ente federativo competente para cobrar o imposto, quando a empresa prestasse serviço em mais de um Município: o "local da operação".

A Constituição de 1967, promulgada em 24 de Janeiro daquele ano, e que entrou em vigor em 15 de Março seguinte, manteve, em seu artigo 25, inciso II, o ISSQN na competência tributária dos Municípios,

sendo que o arcabouço sistemático delineado por esta Carta, em nada difere do que foi arquitetado pela Constituição de 1988. Entretanto, passou a atribuir à lei complementar (artigo 11, da CF 67) a tarefa de regular os "conflitos de competência".

Neste contexto é que fora editado o Decreto-Lei 406/68, revogatório dos artigos 71 a 73 do CTN, relativos ao ISSQN, operando a função centralizadora alvitada pelo processo autoritário daqueles idos, que alvejava a criação de um sistema tributário harmonizado, de viés e concepção econômico-financeira, distinto do nominalismo tipos impositivos que viveu até a Emenda Nº. 18/65, onde as esferas federal, estadual e municipal se superpunham e colidiam inúmeras vezes.

Este Decreto-Lei, funtivo da complementaridade reclamada pela Constituição de 67, trazia um elenco bem mais extenso do que o configurado pelo Ato Complementar 34. Passava-se a ter 29 itens, que logo foram ampliados, pelo Decreto-Lei nº. 834/69, para 66 tipos.

Insta acentuar que o D.L. 406/68, trouxe sistemática expressa quanto à definição do local da prestação de serviços, com o fito único de evitar os conflitos de competência, já presentidos pelo Ato Complementar 36/67. Preceituava, assim que:

"Artigo 12. Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação."

Trata-se, em verdade, de abstração legal acerca das variações de meios e locais necessários para a configuração final do serviço.

Com a sobrevivência da Emenda Constitucional Nº.1 de 1969, nada alterou-se quanto à repartição de competências tributárias, mantendo-se o ISS na esfera municipal, com a mesma configuração que hoje se afigura na Constituição de 1988.(Redação CF 69)

Acresça-se, ainda, que desde a sua edição, o Decreto-Lei 406/68 veio sendo aplicado amplamente, sem que a constitucionalidade de seu artigo 12, letra "a" fosse questionada (cf. RE 71.307, Acórdão da 1ª T., de 24.03.72,

Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, RTJ 61/455; RE 82.997-GO, Ac. da 1ª T., de 11.05.76, Rel. Min. Bilac Pinto, RTJ 77/991; RE 91.941-BA, Ac. da 1ª T., de 05.08.80, Rel. Min. Thompson Flores, RTJ 97/810; RE 99.397-ES, Ac. da 2ª T., de 15.03.83, Rel. Min. Djaci Falcão, RTJ 106/865).

Isto posto, revela-se no mínimo curiosa a orientação adotada por boa parte da doutrina e pelo Superior Tribunal de Justiça, de que o dispositivo não foi recepcionado pela Constituição de 1988, por ferir "o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) (onde se deu a prestação do serviço), o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território (cf., entre outros, RSTJ 5/333-336; RSTJ 62/409-410; e rentemente R.Esp.54.002-PE, DJU de 08.05.95, p. 12.309).

Ou o artigo 12 do Decreto-Lei já nasceu ineficaz, pela eiva de inconstitucionalidade, face o mesmo critério implícito de repartição, já então adotado pela Constituição de 1967, ou então incoorre a tal incompatibilidade material, acentuada acima. Inobstante, não há que se falar em desconformidade entre a norma e a Lei Fundamental vigente.

3. Lei Complementar e prevenção de conflitos de competência - D.L. 406/68

Surge no caminho traçado até aqui, o questionamento acerca da função da lei complementar, neste contexto. Em especial, em que medida poderá ela desdobrar o Sistema Constitucional Tributário da Federação, em face do respeito às autonomias dos entes, à capacidade contributiva (materialidade econômica alvejada mediatamente pelo tributo) e à harmonia e viabilização do sistema de cobrança e fiscalização do tributo, evitando-se a configuração prática dos chamados conflitos de competência.

Partindo-se nesta trilha de abordagem, é de se verificar que até mesmo os teóricos do fechamento lógico dos sistemas jurídicos, entre os quais se inscrevem os positivistas, asseveravam ter a lei, e especialmente a Constituição, uma linguagem aberta, sujeita à interpretação e à integração normativa.

"Sistemas jurídicos diferentes, ou o mesmo sistema em momentos diferentes podem, quer ignorar, quer reconhecer mais ou menos explicitamente tal necessidade de ulterior exercício de escolha na aplicação de regras gerais a casos particulares. (...)

Em alguns sistemas jurídicos, em certos períodos, pode ser que demasiadas coisas sejam sacrificadas à certeza, e a interpretação judicial das leis ou do precedente seja demasiado formal e assim não consiga responder às semelhanças e diferenças entre casos que só são visíveis quando considerados à luz das finalidades sociais”. (Herbert L. A. Hart, “O Conceito de Direito”, Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª Edição, 1994, pp. 142/143) (g.n.).

Contudo, como visto no tópico anterior, a questão sub oculus está além da mera interpretação de enunciado normativo constitucional, pois o mesmo não existe expressamente, sendo qualificado como implícito.

Neste sentido, a tarefa de explicitar as normas gerais e de prevenir os “conflitos de competência”, ficou a cargo da lei complementar, respeitados os limites constitucionais e a razoabilidade.

Parece-nos, no particular, que a Lei Complementar Tributária, passa a veicular normas material ou ontologicamente constitucionais, exercendo função integrativa do sobre-sistema constitucional tributário da federação.

Note-se que há uma delegação constitucional à lei complementar, conforme assinalou Sacha Calmon Navarro Coelho, comentando acerca dos conflitos de competência:

“O primeiro objeto genérico da lei complementar tributária é o de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas. A sua função na espécie é tutelar do sistema e objetiva controlar, após a promulgação da Lei Maior, o sistema de repartição tributária resguardando-o. (...) Ocorre que o constituinte, para custodiar o sistema, encontra uma fórmula legislativa de resolver o conflito interpretando o seu próprio texto através da lei complementar. Na verdade o constituinte delegou ao Congresso esta função. A remoção do conflito pela edição de normas práticas destinadas a resolvê-lo, mediante lei complementar, agiliza, em tese, a resolução do problema, mantendo incólume o sistema de repartição de competências (...)”. (Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 1990, pág. 124 e 125).

4. Extraterritorialidade? Federalismo e centralização

Este contexto, desenhado pela experiência constitucional herdada do período autoritário, e que se mostrou necessário, apesar dos exageros, ante um País com 3 esferas de competência tributária impositiva – onde se inscrevem milhares de municípios –, desautoriza as conclusões teóricas debuxadas a cotio, pela doutrina e pela jurisprudência pátrias.

Percebe-se já neste ponto, a contradição engendrada pelos julgados do Superior Tribunal de Justiça. Enquanto para a lista de serviços do próprio D.L. 406/68, afirma que a mesma é taxativa, não importando a dicção da norma constitucional *expressa*, que dá competência residual ao ente municipal para instituir impostos sobre serviços, prestigiando a função integrativa essencial da norma complementar. Para a norma do artigo 12, que apresenta resolução mediadora de potencial conflito de competências, passa a afirmar que a Constituição – que não tem norma expressa e específica acerca da determinação territorial compreensiva do fato gerador do ISSQN –, impede a definição da cobrança deste tributo pela Lei Complementar, quando tenha execução complexa ou fragmentada em mais de um Município, valendo-se do estabelecimento prestador como alicerce objetivo e critério para determinar o titular da capacidade impositiva em concreto.

Há, sem dúvida, uma centralização à cargo da Lei Complementar, que atende às exigências de sistematização da repartição horizontal de competências, tão bem anotada, como premissa à inteligência da estrutura da tributação no Brasil, por Flávio Bauer Novelli, na introdução de seu artigo publicado pelo North-South Center, da Universidade de Miami:

“Any discussion of the principal aspects of the Brazilian tax systems requires clarification of certain relevant terms, beginning with the fundamental concept of ‘the tax system’. This term is continually misused, even by tax specialists and in positive law, to refer to what should be called “constitutional of revenues”. (A Panorama of Brazilian Law, pub. conjunta de North-South Center – Miami University – e Editora Esplanada, 1992, p. 53)

Assim, por um lado, a concepção da lei complementar proporciona uma possibilidade de, com segurança normativa, amoldar-se a Constituição à evolução dos fatos, enquanto, por outro, pode significar o engessamento do sistema, se tratar exaustivamente matérias que deveriam ficar a cargo do legislador estadual ou municipal.

Neste passo, cabe indagar: há extraterritorialidade da lei municipal quando reproduz a norma ou respeita as balizas traçadas pela lei complementar?

A nosso juízo, em face do papel atribuído à Lei Complementar Tributária, em nosso atual Ordenamento Jurídico, o comando originário da regra que determina ser competente para cobrar o ISSQN, o Município onde se situe o estabelecimento que efetivamente preste o serviço, deriva da norma nacional, editada pelo parlamento da Federação, que, como funtivo de harmonização da repartição vertical de competências impositivas tributárias, dá o substrato e limites às normas municipais, no particular.

Ainda que a norma impositiva seja editada pelo ente municipal, ela tem origem, no quadro hierárquico do ordenamento jurídico, em programa normativo que é integrado na forma, mas não propriamente no conteúdo. Como expressa a lição lapidar de Diogo de Figueiredo Moreira Neto:

"A partir da Lei Maior, as manifestações infraconstitucionais, de nível em nível, tornam-se cada vez mais vinculadas, tanto em termos de legalidade quanto de legitimidade, com gradual redução do espaço decisório a legisladores, administradores e julgadores.

Não existe liberdade absoluta no continuum juspolítico, nem vinculação absoluta: todos os atos, por mais amarrados que fiquem a prévios condicionamentos de legalidade, têm sempre um resíduo de apreciabilidade face ao interesse público." ("Legitimidade e Discricionariedade", Editora Forense, p. 9).

No caso, enquanto à Lei Complementar há deferência expressa da norma constitucional para o exercício da integração do ordenamento, como mencionado supra; à lei municipal é vedado inovar, no particular, contrariando a prescrição veiculada pela Lei Complementar.

Caso análogo diz respeito às chamadas normas de reprodução, contidas nas Constituições Estaduais, em relação aos parâmetros ditados pela Lei Maior.

Divididas em normas de imitação e de mera repetição, se distinguem da seguinte forma: as primeiras são reprodução de normas contidas na Constituição Federal por livre escolha do Constituinte Decorrente; as últimas, são normas de seguimento obrigatório, impostas às competências parciais por critério de simetria ou de determinação expressa da Carta Magna.

O Supremo Tribunal Federal, já se pronunciou por ocasião da Reclamação nº. 320-3, no sentido de que norma estadual, ou municipal, que viola dispositivo de mera repetição, contido em Constituição Estadual, agride, em verdade, a Lei Maior, e, ainda que não afaste a competência, para o conhecimento da matéria, do Órgão do Tribunal de Justiça Estadual, fica o seu Acórdão sujeito à decisão final daquela Corte Suprema, através de Recurso Extraordinário, a ser interposto contra a decisão, na parte em que julga a constitucionalidade da lei ordinária.

Percebe-se, também aqui, que as asserções de inconstitucionalidade lançadas pela doutrina e jurisprudência sobre as normas municipais que repetem a disciplina normativa do D.L. 406/68, elegendando o estabelecimento prestador como critério definitivo do ente competente para cobrar o ISSQN, pecam por não alcançarem a verdadeira matriz de tal preceito, apontando a sua inconstitucionalidade, de forma a permitir sua apreciação – ainda que apenas incidenter tantum – pelo Supremo Tribunal Federal, e comunicação ao Senado Federal, que estimulasse a eventual reformulação da regra de competência, pela deflagração de novo processo legislativo.

Não prosperam ainda os argumentos metajurídicos de que a regra do artigo 12, proporciona munição para as chamadas guerras fiscais, pois que tal problema não é de Direito Tributário mas de mentalidade político-administrativa, ao se preferir a sedução de empresas com a redução local de alíquotas, privando de recursos o Poder Público, ao invés de se investir em infra-estrutura – item de real atração, e que está financeiramente assegurado na CF 88, por um generoso sistema de fundos e repartição de receitas (art. 157 e seguintes).

5. Capacidade Contributiva

De outra parte, cabe frisar, como referido no tópico anterior, que a necessidade de otimização da federação, não pode vir a desrespeitar a capacidade contributiva dos sujeitos à tributação, sendo que a eleição do estabelecimento prestador, como alvitada pelo artigo 12, do D.L. 406/68 em comento, em nada subverte este princípio constitucional nuclear, que é ao mesmo tempo motivo e limite ao Poder Estatal Tributário.

A manifestação de riqueza, a ser gravada pela incidência do tributo, é exteriorizada pelo titular do estabelecimento prestador, ainda que haja a conhecida repercussão econômica para o consumidor do serviço, tutelada pela não-cumulatividade:

"Definido o imposto como o tributo cujo fato gerador é uma 'situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte', verifica-se que o único fundamento ético-jurídico para a instituição desse tipo de gravame só pode ser a capacidade contributiva do obrigado ao respectivo ônus". (José Marcos Domingues de Oliveira, "Capacidade Contributiva - conteúdo e eficácia do princípio", Editora Renovar, 1988, p. 48).

Como já apontamos acima, a mesma sistemática é adotada para os Estados, no ICMS, face as operações interestaduais, sem que jamais se tenha argumentado haver desrespeito à capacidade contributiva.

Passemos então à análise do argumento axial da tese contrária ao critério do estabelecimento prestador, que aponta a eiva de inconstitucionalidade do artigo 12 do D.L. 406/68, forte na assertiva de que o fato gerador do tributo, delineado pela Constituição, já possui em si o germe da própria definição espacial de sua ocorrência, de modo a determinar, inequivocamente o ente federativo competente para cobrar o ISSQN. Na asserção de Roque Antônio Carraza:

"Como vimos, a Constituição traçou a regra matriz de todos os tributos. Esta regra matriz - que vincula o Poder Legislativo das várias pessoas políticas - indica, dentre outras coisas, o aspecto espacial possível da hipótese de incidência de cada exação (ou seja, os limites do aspecto espacial da hipótese de incidência do tributo). (...)

De conseguinte, por injunção constitucional, a lei que cria, in abstracto, o ISS só pode irradiar efeitos sobre os serviços prestados no território do Município que a editou." ("Curso de Direito Constitucional Tributário", Malheiros Editores, 7ª Edição, pp. 438/439).

6. Aspectos do elemento objetivo da hipótese de incidência e dificuldades práticas

Como ressaltou Dino Jarach, em citação trazida por Geraldo Ataliba, "algumas vezes, sob aparência de designação de condições de lugar, o que está efetivamente fazendo a lei é indicando o sujeito ativo do tributo. Estar-se-ia, então, diante do aspecto pessoal e não espacial da h.i." ("Hipótese de Incidência Tributária", Malheiros Editores, pp. 94/95)

Ainda que esta observação percuciente se aplique ao caso presente, não retira, por completo, a necessidade de considerações acerca da funcionalidade do princípio da territorialidade da lei tributária, em relação à adoção do critério do estabelecimento prestador.

A análise do tema comporta considerações acerca dos aspectos material e temporal do fato gerador do ISSQN, e ainda, os problemas pertinentes à apreensão do objeto do fato gerador pelo controle fiscal do Estado.

A descrição normativa do fato gerador abstrato do ISSQN é: "prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar", obtida pela conjugação do Decreto-Lei 406/68 à atual Constituição de 1988. Isto porque a Constituição, em mais um momento de pouca técnica, permitiu o retorno ao nominalismo, pela expressão:

Artigo 156. "Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

Inciso III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar". (g.n.)

A simplicidade da dicção normativa (prestação), poderia levar à crença de que se trata, sempre, de fato gerador instantâneo, incindível e não durável.

Ocorre que há inúmeras prestações que se protraem no tempo, e que poderiam ser divididas em fases ou parcelas, e que, por sua configuração e escopo, afiguram-se de trato continuado.

Avulta-se a dificuldade, para inúmeros casos, em se fixar o momento da ocorrência do fato gerador do ISSQN, o que habilita o legislador a eleger alguns períodos para a sua cobrança, em regra vinculando-as ao pagamento do preço pela parcela dos serviços realizada, como, v.g., no caso dos serviços de educação com mensalidades escolares.

Estas dificuldades perpassam a própria configuração do fato gerador, de forma a definir-se quando o mesmo ocorre. Isto é, quando se dá a prestação do bem imaterial serviço.

A doutrina que afirma a inconstitucionalidade do critério do estabelecimento, diz que a prestação só se configura no momento em que há a circulação do serviço. Isto é, quando há a sua entrega ao destinatário final, consumidor do bem, ou a pessoa por ele indicada, ou, então, quando há sua consecução sobre coisa previamente determinada.

No caso de, v.g., diversões públicas, tais como cinemas e congêneres, não há dúvidas mais sérias quanto ao momento da prestação.

Contudo, em que momento se dá a prestação de um serviço de assistência técnica, ou de consultoria por "e-mail", "on line" ou mesmo enviando-se um parecer ou laudo pelo correio? Quando há a remessa e acusação de recebimento eletrônico ou o aviso de recebimento da agência do correio? Quando há a efetiva análise e utilização do documento que contém a informação ou aconselhamento na atividade pessoal ou empresarial do cliente?

Veja-se, ainda, o caso de advogado que, contratado para atuar em causa de outra Comarca, elabora a peça processual, entregando-a em protocolo central no próprio Município em que se encontra estabelecido. Quando há a circulação do bem, a prestação do serviço?

Percebe-se que, mesmo sendo possível determinar, em cada caso, o momento exato da prestação do serviço, depara-se o aplicador da lei e o próprio contribuinte com graves dificuldades práticas na definição de tempo e espaço, da ocorrência do fato impositivo.

Como se dessume, as perplexidades geradas pelas novas tecnologias exacerbam-se quanto à tributação de bens imateriais, de difícil tangibilidade, controle e fiscalização.

A insistir-se na tese do local efetivo da prestação do serviço, ter-se-á criado um mecanismo que dificulta tanto prestadores, quanto Fazendas Públicas, no cumprimento a lei.

De um lado, o contribuinte, que deverá recolher tributo em tantos Municípios, quantos destine algum serviço. De outro, o Fisco, que, não tendo cadastro burocrático do contribuinte, ou controle de seu documentário formal (já que estabelecido em outra unidade municipal) ou do seu ingresso no território da comuna (o que em regra sequer ocorre), fica a esperar a benevolência dos que desejarem adimplir suas obrigações.

Vejamos outro exemplo. O caso de um laboratório para análises clínicas, que recebe pelo correio, diariamente centenas de recipientes contendo fluidos corporais de pacientes que residem em outros Municípios, devolvendo-os, por entrega própria, com laudo de exame, após o pagamento com cartão de crédito via internet ou mesmo telefone. Pergunta-se, será crível que este laboratório conseguirá manter estrutura que identifique os Municípios dos consumidores do serviço. E mais, será que irá recolher, atendendo a todas as exigências burocráticas (além das alíquotas diferenciadas), em cada um desses Municípios, os valores de ISS pelas prestações?

Cremos que não. O único resultado é o não pagamento do tributo, de um lado, e de outro, a incapacidade do fisco considerado competente na aferição dos elementos econômicos e correlatos, necessários ao lançamento tributário – só encontráveis, em regra no estabelecimento prestador.

Dediquemos atenção ainda à questão, muito comum nos Municípios do Estado do Rio de Janeiro, que possuem estabelecimentos de prestadores de serviços, na plataforma continental, em favor da Petrobrás.

Além de se tratar, na maioria das vezes, de serviços complexos, abrangidos por um único contrato (com uma única remuneração fixada – preço), mas que envolvem fases de planejamento, consultoria e semelhantes, prévias a qualquer atividade material desenvolvida na própria plataforma de petróleo, não se situa a referida plataforma nos limites de qualquer território municipal.

Caso prevalecente a tese da inconstitucionalidade do artigo 12, alínea “a”, estar-se-ia propiciando a completa evasão de divisas que deveriam ingressar a título de ISS, nos cofres municipais – como se já não bastasse, no particular, o sacrifício imposto ao Estado do Rio de Janeiro pelas parcas contribuições de royalties, pagas a título da exploração do Petróleo, na Plataforma Continental que ladeia seu território.

A riqueza das espécies de serviços, permitir-nos-ia um sem-número de exemplos. Contudo, cremos ter conseguido demonstrar a dificuldade em se aferir com inequívoca precisão o momento e o local da prestação dos serviços sujeitos ao ISSQN.

7. Estabelecimento prestador e elemento subjetivo da hipótese de incidência

A regra do estabelecimento prestador parece-nos, então, solução ponderada, dentro do limite de integração reservado pela Constituição ao legislador complementar.

Cumprir, também, se a norma de integração ao D.L. de 1968, adotou o conceito do Direito Comercial, que tem em conta os meios, materiais ou não, necessários ao desempenho de determinada empresa, ou se tem em conta um local físico definido.

Para Marçal Justen Filho, a lei trabalhou em dicotomia. No artigo 8º do D.L. 406/68, quis identificar o estabelecimento a um imóvel – em razão da locução “fixo ou não”; enquanto, no artigo 12, alínea “a”, tem em vista o conceito do Direito Comercial. (Marçal Justen Filho, in *Rev. Dialética de Direito Tributário*, nº. 2, pp. 64/65)

Isto, para dissociar a idéia de estabelecimento do prestador, que para o jurista paranaense seria a sede do empresário, do conjunto de bens, materiais e imateriais, servientes, em outro local, à prestação de serviços.

Ainda que nos pareça despicienda a distinção, pois que uma sociedade comercial ou civil pode deter vários estabelecimentos (estabelecimentos do prestador), sem que sejam confundidos com sedes, estamos de acordo com o autor, no particular.

Inobstante o afastamento do critério da sede, não nos parece haver distinção no Decreto-Lei, entre a concepção de estabelecimento do artigo 8º e o do artigo 12, alínea “a”.

Isto porque, a alínea “a” concebe a falta de estabelecimento, quando então deve-se adotar como fixação do local da prestação de serviços – para fins de definição da competência tributária –, o domicílio do prestador.

Ora se no Direito Comercial o estabelecimento ou fundo de comércio (também chamado de negócio comercial, na dicção do vetusto Regulamento 738, de 25.11.1850), compreende os elementos materiais ou imateriais que aderem e caracterizam a própria atividade, seria impossível a hipótese de um prestador de serviços não ter estabelecimento, ou seja, não possuir, fundo de comércio, que compreende, pelo menos, um dos seguintes elementos: local físico, ponto comercial, nome comercial, propriedade intelectual ou aviamento.

Tem-se assim claro que a lei tem em conta o estabelecimento enquanto local físico, isto é, o imóvel em que o prestador desempenha suas atividades. Na sua falta, recorre-se ao seu domicílio, ainda que de eleição – conforme o artigo 127 do CTN.

Nota-se que a antevisão da norma de 1968/74, definia um critério objetivo para se evitar o conflito de competências, para se estabelecer um vínculo formal tributário entre o contribuinte e o fisco da comuna (inclusive com a padronização burocrática do documentário e livros do contribuinte), para se possibilitar a aferição dos serviços prestados pela análise do documentário fiscal e de outros meios materiais utilizados na prestação (encontrados no estabelecimento), o que resulta em simplificação dos pagamentos do contribuinte (a um fisco pré-definido, e não a diversos entes, cada um com prazos, alíquotas e até formulários de recolhimentos diferentes), bem como evita-se a evasão e a sonegação fiscais, facilitadas extremamente pela imaterialidade do bem que circula e pelas tecnologias que o impulsionam.

É de se observar que os critérios de arbitramento ou de lançamento por estimativa, que obedecem à chamada discricionariedade técnica, só podem ser realizados com a devida razoabilidade, se a fiscalização estiver diante de documentos fiscais e contábeis, bem como de elementos do fundo de comércio que permitam a realização da projeção técnica do tributo eventualmente não-recolhido, ou mesmo sonegado, e que deverá ser pago, após o lançamento de ofício.

Observe-se, ainda, que o critério não distorce o fato jurígeno tributário, quanto ao seu elemento subjetivo – a par do que dissemos em relação à capacidade contributiva. Em matéria de definição do contribuinte não restam dúvidas de que a regra do artigo 12, está em consonância ao ditado pela doutrina e estatuído no CTN, onde se enuncia:

Artigo 121.

Parágrafo único. "O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

Inciso I – Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Como se nota o "estabelecimento prestador" é aquele que desenvolve as atividades onerosas, objeto da tributação, estando, portando vinculado diretamente ao fato gerador do ISSQN.

8. Soluções Análogas no Ordenamento Jurídico Pátrio.

Esta disciplina da competência tributária não deveria causar espécie num país como nosso em que há inúmeros exemplos em que se excepciona a territorialidade da lei tributária, sob angusta compreensão. Como veremos, existem exemplos constitucionais e legais a endossar e justificar tal sistemática.

A par da antiga polêmica do ICM, prefalada no item 2, acima, regulada pelo artigo 155, parágrafo 2º da CF 88, tem-se como exemplo o caso em que o constituinte elegeu o princípio da *lex rei sitae* para definir a competência tributária do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (art. 155, parágrafos 1º e incisos), podendo a transação dar-se até no exterior, sem que haja qualquer fato econômico nos lindes geográficos do Estado detentor da competência impositiva, e sem que se questione a justeza de tal critério albergado pela Constituição. Aliás, para os casos em que o bem, o inventário, o decujo ou o doador estivessem no exterior, a Constituição deferiu à lei complementar a resolução da questão, regulando preventivamente possível conflito de competências na cobrança do Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Critério semelhante é adotado para questões atinentes à tributação sobre a Renda. Os casos de nacionais residentes no exterior, ou de estrangeiros aqui residentes, são objeto de inúmeros tratados bilaterais, visando evitar-se a bitributação.

Alfredo Augusto Becker, na sua memorável obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, já alertava para o problema que já avultava com a escalada das relações internacionais:

"A evolução do Direito Tributário em todos os países; a criação dos mercados comuns e das zonas de livre comércio; a tributação de bens existentes no estrangeiro pelo imposto de transmissão "causa mortis"; os problemas, no plano internacional, da dupla imposição pelo imposto de renda, despertam a atenção dos modernos doutrinadores para a falas 'obviedades' do fundamento da territorialidade da lei tributária". ("Teoria Geral do Direito Tributário", Editora Saraiva, 2ª Edição, 1972, p. 255).

Não poderíamos deixar de repisar o próprio Decreto-Lei 406/68 que instituiu a chamada "lista de serviços", que ao ser classificada como taxativa pelos Tribunais, apesar da dicção constitucional de Impostos sobre Serviços *de qualquer natureza*, prestigiou o critério da segurança jurídica proporcionada pela legislação mediadora, complementar, apesar de se submeter a autonomia impositiva do ente municipal ao alvedrio regulatório do Congresso Nacional.

De outra sorte, o Direito Penal preocupado em atuar eficazmente sua função preventiva e punitiva, de segurança da Ordem Pública, já há muito definia os atos sujeitos à incidência de suas normas sancionatórias, adotando o princípio da territorialidade, sem um absolutismo irracional.

Senão vejamos a redação do Código Penal brasileiro:

Artigo 6º - Considera-se praticado o crime no lugar em que ocorreu a ação ou omissão, no todo ou em parte, bem como onde se produziu ou deveria produzir-se ou resultado.

Artigo 7º - Ficam sujeitos à lei brasileira, embora cometidos no estrangeiro:

I – os crimes:

a) *contra a vida ou a liberdade do Presidente da República;*

b) *contra o patrimônio ou a fé pública da União, do Distrito Federal, do Estado, de Território e Município, de Empresa Pública, Sociedade de Economia Mista, Autarquia ou Fundação instituída pelo poder público;*

c) *contra a Administração Pública, ou por que está a ser serviço;*

d) *de genocídio, quando o agente for brasileiro domiciliado no Brasil;*

II – os crimes:

a) *que por Tratado ou Convenção o Brasil se obrigou a reprimir;*

b) *praticados por brasileiro;*

c) *praticados em aeronaves ou embarcações brasileiras, mercantes ou de propriedade privada, quando em território estrangeiro e aí não sejam julgados;*

Parágrafo 1º - Nos casos do inciso I, o agente é punido segundo a lei brasileira, ainda que absolvido ou condenado no estrangeiro.

Percebe-se que a sofisticação e a internacionalização das ações criminosas, bem como a sua relevância para os interesses nacionais, cenário no qual se destaca negativamente o tráfico de drogas, demanda a mitigação das teorias da atividade e do resultado, com a adoção da teoria da ubiqüidade, em que a extraterritorialidade pode ou não ser condicionada pela norma legal nacional (Júlio Fabrini Mirabete, “Manual de Direito Penal”, Editora Atlas, 5ª Edição, pp. 76 e seguintes).

Parece-nos que a realidade Tributária não pode estar infensa a este mesmo contexto, harmonizando-se, no plano internacional, por meio de Tratados e Convenções, e, no plano nacional, federativo, através do mecanismo da lei complementar – mormente diante da circulação de um bem imaterial e de difícil tangibilidade.

9. Os serviços da Lei Complementar nº 87/96 – competência para a cobrança

A atualidade legislativa também aponta o mesmo sentido, que defendemos. Tem-se como exemplo atual, a eleição pela Lei Complementar 87/96, reguladora do ICMS, em seu art. 11, incisos, II e III, como local da prestação do serviço para efeitos da cobrança do imposto aquele em que:

Lei Complementar 87, de 13 de Setembro de 1996

“Artigo 11. (...)”

Inciso II – Tratando-se de transporte (de Cargas ou de Passageiros):

a) *onde tenha início a prestação;*

Inciso III – Tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) *o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão, repetição, ampliação e recepção;*

b) *o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados com que o serviço é pago;”*

Estas regras da LC 87/96, demonstram a mesma *ratio legis* do artigo 12 do DL 406/68, qual seja: viabilizar a arrecadação e fiscalização dos fatos geradores concretos dos tributos, sem se descurar de que o prestador estabelecido está vinculado direta e pessoalmente à ocorrência daqueles fatos jurígenos.

Aplicar-se a estes casos o mesmo raciocínio que vem sendo destinado ao ISS, importaria na frustração de qualquer sistema de fiscalização da apuração do ICMS, como v.g., a título de conjectura, no caso das emissoras de televisão que prestam serviço de transmissão via satélite ou a cabo, a domicílios *habilitados* em pontos diversos do país, se passasse a definir como local do recolhimento do tributo (ICMS) os distintos Estados em que os destinatários da prestação final têm residência ou estabelecimento.

Confirma-se, pela recente edição da L.C. 87/96 a sistemática vigente para o ISS Municipal, em que, para ambos, resolve-se a possibilidade de conflito de competência, sopesando os dois valores basilares do Direito – segurança e justiça – em favor do primeiro, e concretizando a norma citada no sentido de condicionar e adequar o princípio da territorialidade que promana da hipótese de incidência, à viabilização da fiscalização e arrecadação do imposto sobre a circulação de bem imaterial.

10. O IVA e as prestações de serviços – a solução européia

A introdução, em bases técnicas, de um imposto sobre o valor agregado, realizado pela França em 1954, conciliando a tributação plurifásica das operações/consumo, sem o fenômeno da cascata, através da não-cumulatividade, estendeu-se hoje por toda a Europa, em especial após a Diretiva 91/680 (de 16.12.91), que passou a abranger as denominadas “aquisições intracomunitárias de bens”.

No caso das operações que envolvem prestações de serviços, as soluções estão harmonizadas, seguindo, em regra, para as operações interiores, a seguinte mecânica, como nos dá nota José Manuel Tejerizo Lopez, em seu “Curso de Derecho Tributario”, elaborado na companhia de José Juan Ferreiro Lapatza, F.Clavijo Hernandez, Juan Martin Queralt e F.Perez Royo:

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Operaciones Interiores – PRESTACIONES DE SERVICIOS

La determinación del lugar donde se entiende realizada una prestación reviste una cierta complejidad. Existen al respecto una regla general, que en realidad se descompone en varias, y numerosas reglas especiales.

Por lo que se refiere a la regla general hay que señalar lo siguiente:

a) Las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien las preste. Se añade, además, que a los efectos del Impuesto se entenderá situada la sede de la actividad en el lugar donde el interesado

centraliza la gestión y el ejercicio habitual de la empresa o de la profesión, siempre que no tenga establecimientos permanentes en otro lugar.

b) Si de otro modo habitual y simultáneo el sujeto pasivo realiza prestaciones de servicio en el territorio donde se aplica el Impuesto y fuera de él, se entenderán realizadas aquéllas donde radique el establecimiento permanente desde donde se realicen dichas prestaciones;

c) Cuando el lugar de la prestación de los servicios no se pueda precisar atendiendo a las reglas precedentes, se considerará como tal el del domicilio del sujeto pasivo. (Curso de Derecho Tributario – Parte Especial – Sistema Tributario: Los Tributos en Particular, Editora Marcial Pons, 11ª Edición revista e actualizada, 1995, pp. 505, 524 e 525).

Percebe-se que a sistemática é similar a adotada pela Lei Complementar, no comando inserto no artigo 12 do D.L. 406/68, profligada pelo STJ e boa parte da doutrina como inconstitucional.

11. Doutrina e Jurisprudência

Inobstante a opinião daqueles que se colocam contra a disciplina dada pelo artigo 12 do Decreto-Lei 406/68, entre os quais destacamos a palavra de Roque Antônio Carraza, que resume as demais, e os julgados do STJ, que acolhem tal tese, estamos com aqueles que percebem a abertura do texto Constitucional à complementação pela lei nacional, bem como a necessidade de se adotar um critério que determine com segurança e objetividade real, quando se está em face da circulação de bens imateriais, que ultrapassam os lindes territoriais de unidades da federação e que potencializam o conflito, em concreto, dos diferentes entes competentes para instituir o imposto entelado.

Veja-se, a propósito, a lição da doutrina abalizada, nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes:

“Eis a regra de incidência tributária para o ISS, em relação ao local da prestação do serviço, seja para atividades exercidas em um único Município ou em vários Municípios. (...) O que interessa, para efeitos de se

considerar local da prestação do serviço, será apenas o local onde se efetuar a prestação de serviços (para o caso de construção civil) ou o local do estabelecimento prestador, ou, na falta deste, do domicílio do prestador. Assim estabelece a lei.

A lei reza "estabelecimento prestador" e não "do prestador", exigindo, assim, participação ativa na prestação do serviço. O estabelecimento prestador tanto pode ser a matriz ou a sede, como a filial ou a sucursal, inclusive o depósito (ativo), a fábrica, a oficina, a agência, o escritório, o atelier, a casa lotérica, o hospital, a tinturaria, a escola, ou qualquer outro estabelecimento ou local onde o contribuinte exerce sua atividade econômica, seja em caráter permanente ou temporário. (Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, Coord. Ives Gandra Martins, 1990, pág. 383).

Ives Gandra Martins expressa com perfeição a mens legis do dispositivo em comento:

"... no tocante à alínea "a" pode o serviço ser prestado fora do estabelecimento, nem por isto o local de prestação do serviço será considerado aquele em que for prestado, mas aquele em que estiver o estabelecimento ou for o do domicílio do prestador. (...)

... o local do estabelecimento, entendido no caso como a unidade empresarial sediada em determinado lugar, com personalidade jurídica conformada, seria aquele que ofertaria sujeição passiva ao tributo. (...)

A exceção da alínea "b" se compreende. Os trabalhos de construção civil não são serviços que se prestem de forma rápida em com utilização de mão-de-obra não-municipal. Quase sempre a mão-de-obra é requisitada no próprio Município e a duração da empreitada prolonga-se no tempo, sobre serem tais serviços de expressão considerável.

Ora, sendo mais facilmente fiscalizável, à evidência - até porque a autorização para que uma obra de construção civil seja possível em um Município vem do próprio Município - optou o legislador complementar por transferir a sujeição passiva para o local da prestação

de serviço e não para o da sede do estabelecimento prestador ou de seu domicílio." (ISS - Local da prestação do serviço", in Revista de Direito Tributário, nº 40, abril/junho, 1987, pp. 142/143).

Aduzimos por último a lição do incomparável Aliomar Baleeiro:

"Se o caso é de construção civil, competente é o Município onde existe a obra ou onde se presta efetivamente o serviço. Fora desse último caso, prevalece a competência do Município onde o contribuinte tem sua sede, se estabelecido, ou o seu domicílio, ainda que o serviço seja prestado no território sujeito à jurisdição fiscal de outra Prefeitura. Pode acontecer até que o contribuinte preste o serviço em território estrangeiro, vizinho, como o médico de Santa Ana do Livramento que atenda a chamado de cliente em Rivera (Uruguai)." ("Direito Tributário Brasileiro", Editora Forense, 10ª Edição - revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli, p. 305)

No mesmo sentido, ainda, Ricardo Lobo Torres, verbis:

"O ISS relativo a serviços prestados em outro município é devido ao município onde se encontra o estabelecimento, salvo no caso da construção civil." (Curso de Direito Financeiro e Tributário, Editora Renovar, 1ª Edição, p. 204).

O mestre dá notícia ainda da jurisprudência do STF, que, quando julgava a matéria, também se inclinava em favor à regra enfocada. Vejamos:

"O STF tem entendido que basta que o escritório ou o estabelecimento se situe no Município para justificar a tributação, não sendo necessário que lá esteja a sede da empresa, atento ao princípio do federalismo que busca adequar a competência tributária ao substrato econômico" (RE 71.307 Min. Oswaldo Trigueiro, RTJ 61/455) (apud "Sistemas Constitucionais Tributários", Editora Forense, 1ª Edição, pág. 517).

Daí se infere que, o critério do estabelecimento, é ponto fulcral e lógico para a tributação do ISS no município destinatário dos serviços. A inexistência leva-nos à conclusão lógica de que ou se trata de autônomo sem local físico não-residencial - para o qual o artigo 12 possui regra própria (domicílio) - ou de estabelecimento que efetivamente presta o serviço está situado em outra unidade municipal.

12. Conclusão

O esforço empreendido até aqui, de demonstrar a contextura fática subjacente à tributação do imposto sobre serviços, bem como alguns equívocos ou falsas premissas adotadas pela doutrina pátria, tem por único objetivo aprimorar a mecânica deste imposto, de extrema importância num mundo em que os serviços são guindados à condição de proeminência na escala produtiva e do trabalho humano.

Os exemplos encontrados no próprio Ordenamento Jurídico nacional e na experiência estrangeira, reforçam a convicção de que a eleição, pelo legislador complementar, do critério do estabelecimento prestador, afigura-se constitucional, lícita e adequada à realidade que procura apreender, no plano jurídico, em favor do contribuinte, do Estado fiscal e da coletividade.

13. Bibliografia

- International Business Lawyer, April 1996, Vol. 24. No. 4, “The Internet – Privacy, Regulation, Encryption, Trademark Protection, Ethics, Domain Grabbing”.
- Ataliba, Geraldo, “Hipótese de Incidência Tributária”, Malheiros Editores, 5ª Edição, 4ª Tiragem, 1995.
- Baleeiro, Aliomar, “Direito Tributário Brasileiro”, Editora Forense, 10ª Edição.
- Becker, Alfredo Augusto, “Teoria Geral do Direito Tributário”, Editora, 4ª Edição
- Carraza, Roque Antônio, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Malheiros Editores, 7ª Edição.
- Coelho, Sacha Calmon Navarro, “Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário”, Editora Forense, 1990.
- Oliveira, José Marcos Domingues de, “Capacidade Contributiva”, Editora Renovar, 1988.
- Filho, Marçal Justen, in Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 02, Novembro de 1995

- Hart, Herbert L. A., “O Conceito de Direito”, Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª Edição, 1994.
- Lopez, José Manuel Tejerizo Lopez; Lapatza, José Juan Ferreiro; Hernandez, F.Clavijo; Queralt, Juan Martín e Royo, F.Perez, “Curso de Derecho Tributario” – Parte Especial – Sistema Tributario: Los Tributos en Particular, Editora Marcial Pons, 11ª Edição revista e atualizada, 1995.
- Martins, Ives Gandra, coord. “Curso de Direito Tributário”, Editora Saraiva, 1990
- “ISS – Local da prestação do serviço”, in Revista de Direito Tributário, nº 40, abril/junho, 1987.
- Mirabete, Júlio Fabrini, “Manual de Direito Penal”, Editora Atlas, 5ª Edição.
- Moraes, Bernardo Ribeiro, “Teoria e Prática do Imposto Sobre Serviços”, Editora RT, 1973.
- Neto, Diogo de Figueiredo Moreira, “Legitimidade e Discricionariedade”, Editora Forense, 2ª Edição 1991.
- Novelli, Flávio Bauer, in Rev. Fac. Dir. UERJ Nº 03 / 1995.
- A Panorama of Brazilian Law, pub. conjunta de North-South Center – Miami University – e Editora Esplanada, 1992.
- Torres, Ricardo Lobo, “Sistemas Constitucionais Tributários”, Editora Forense, 1987
- “Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributária”, Editora Forense, 2ª Edição, 1994.
- “Curso de Direito Financeiro e Tributário”, Editora Renovar, 1ª Edição, 1993.