

Instituto Brasileiro de Direito Público- IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Público

Júlio César Moreira Barbosa

**ISS E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO
SERVIÇO DE CORRETAGEM DE SEGUROS**

Brasília-DF
2008

Júlio César Moreira Barbosa

ISS E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE CORRETAGEM DE SEGUROS

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Advocacia Pública, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília- DF

2008

ISS E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE CORRETAGEM DE SEGUROS

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Advocacia Pública, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovada pelos membros da banca examinadora em ___/___/___,
com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Pres: Prof.

Int: Prof.

Int: Prof.

RESUMO

A partir da análise de uma hipótese concreta, e diante da ausência de jurisprudência específica, mas tendo em conta a posição obtida em julgamento de casos cujas circunstâncias, se não são absolutamente idênticas, podem, ao nosso sentir, serem aqui utilizadas como fonte para nosso posicionamento, principalmente em razão de uma aproximação dos antecedentes fáticos, o presente trabalho objetiva discutir tema relativo ao local da prestação do serviço para fins de incidência do ISS, e, conseqüentemente, definir o ente federativo competente para exigir o referido tributo, especialmente no que concerne aos serviços de corretagem de seguros, quando as diversas etapas para a conclusão do negócio envolvem a participação de agentes que se encontrem em municípios diversos, dado que os mesmos serviços realizados unicamente dentro das fronteiras de uma única unidade federativa municipal não apresenta qualquer dificuldade na identificação do sujeito ativo competente.

ABSTRACT

The present work aims at discussing the place service is provided for Tax Over Services (ISS) levy purposes, starting from the analysis of a concrete hypothesis. Given the lack of specific jurisprudence, it is taken into account the position of Courts judging cases where the circumstances, if not entirely identical, can, in our point of view, be used here as a source for our position, mainly due to a similarity of the set of facts. Consequently, it is sought to define the federal entity competent to levy the referred tribute, focusing on services of insurance brokerage, where the several stages for the conclusion of the business involve the participation of agents located in several municipal districts, given that the same services accomplished within the borders of a single federative municipal unit does not present any challenges in the identification of the competent tax agency.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	7
2.	O ESTADO: ATIVIDADE FINANCEIRA E O PODER DE TRIBUTAR	8
2.1.	PODER E COMPETÊNCIA	9
2.2.	PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO: BREVE PANORAMA	10
3.	A NORMA JURÍDICO TRIBUTÁRIA	14
3.1	A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	15
3.1.1	<i>Critério material</i>	16
3.1.2	<i>Critério temporal</i>	17
3.1.3	<i>Critério pessoal</i>	17
3.1.4	<i>Critério quantitativo</i>	18
3.2	REGRA MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS.....	19
3.2.1	<i>Critério material</i>	19
3.2.2	<i>Critério temporal</i>	21
3.2.3	<i>Critério pessoal</i>	21
3.2.4	<i>Critério quantitativo</i>	24
3.2.5	<i>O critério espacial</i>	26
3.3	A POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL	34
4.	A CORRETAGEM DE SEGUROS.....	42
4.1	AS ATIVIDADES EMPRESARIAIS DESENVOLVIDAS PELA CORRETORA DE SEGUROS: DA DETERMINAÇÃO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO A PARTIR DE UM CASO CONCRETO	44
5.	CONCLUSÃO	50
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

1. INTRODUÇÃO

O problema tratado no presente trabalho diz respeito a identificação do local da prestação do serviço de corretagem e, conseqüentemente, a determinação do Município competente para exigir o Imposto sobre Serviços incidente sobre a referida atividade, considerando que a corretagem envolve várias atividades a serem desenvolvidas eventualmente em municípios diversos dentro de um mesmo contrato, não nos interessando o caso em que o serviço é prestado inteiramente dentro de um mesmo ente federativo municipal, dado a simplicidade de sua solução.

O tema é relevante, eis que pode ocorrer que os diversos Municípios envolvidos na prestação do serviço de corretagem podem exigir do sujeito passivo o tributo relativo ao ISS, daí a necessidade de se definir os elementos que permitam a identificação do único Município competente para exigir o pagamento, não sendo possível admitir que da realização de um único serviço possa surgir vários sujeitos ativos.

Assim, partindo do estudo do conceito de poder e competência e passando pela identificação dos elementos integrantes da norma jurídica, em especial a tributária, é possível obter todos os aspectos que devem ser considerados num dado fato para se chegar à determinação aqui buscada.

No presente caso, o fato a ser dissecado e confrontado com os diversos aspectos da norma de incidência tributária se originou de um caso concreto que foi submetido ao conhecimento da Procuradoria Geral do Distrito Federal, na sua atividade desenvolvida junto ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal.

Ainda, para o deslinde da questão foi utilizada como base a jurisprudência, principalmente do Superior Tribunal de Justiça, relativa a casos cujas características poderiam ser validamente aproximadas aos serviços de corretagem.

Por último, importa dizer que a questão ainda está sendo analisada pelo Poder Judiciário, a quem cabe aplicar o direito ao caso concreto, portanto, a posição tomada neste momento carece da devida comprovação jurisprudencial, e, assim, se revela uma interpretação pessoal do seu autor, dada a inexistência do trato específico da matéria em sede doutrinária.

2. O ESTADO: ATIVIDADE FINANCEIRA E O PODER DE TRIBUTAR

Para alcançar seus objetivos de realizar o bem comum qualquer Estado necessita desenvolver atividades para o atingimento desta finalidade, dentre as quais algumas são de natureza essencial e devem ser exercida de forma direta e exclusiva, como por exemplo a segurança pública e a prestação jurisdicional. De outro modo, outras representam apenas um interesse indireto do Estado, que tanto as pode desenvolver diretamente como por meio de delegação a terceiros¹.

Se antigamente o Estado valia-se da requisição de bens de seus súditos para o desenvolvimento das atividades estatais, hoje vige o regime da despesa pública, pela qual o Estado remunera a utilização de bens e serviços necessários ao implemento do bem comum.

Assim nasce a atividade financeira do Estado, assim entendida, na visão de Machado (2001, p. 33), “o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação de recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins”. Arada (2008, p. 4) conceitua a atividade financeira do Estado “como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”.

Dentro deste contexto surge o exercício do poder tributário, o qual tem por função a apropriação, pelo Estado, de parcela de riqueza privada, a ser devidamente investida nas funções estatais, tendentes à realização do bem comum, colhidos dos valores positivados pela Constituição da República vigente.²

Referido poder deita raízes na soberania do Estado perante os indivíduos que se encontrem no seu território, a qual se caracteriza pela sobreposição da vontade superior às vontades individuais dos cidadãos.

Na visão de Machado (2001, p. 33), o poder de tributar “nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.

Se é certo que a tributação decorre, histórica e juridicamente, do dever de contribuição do cidadão para o custeio da atividade estatal, pelo qual todos devem colaborar com o Estado e na medida de sua capacidade, não é menos correto que o

1 Por meio de concessionárias de serviços públicos

2 BAPTISTA, Marcelo Caron, ISS do texto à norma, p. 84.

direito à propriedade privada recebe proteção na Carta Política de 1988³, portanto, esta conforma a tributação, sem que isto implique violação ao sistema jurídico.

Diante do conflito entre duas garantias constitucionalmente asseguradas há que se fazer, no caso concreto, o cotejo dos valores envolvidos para que se relativize um valor em favor da preponderância do outro, sem no entanto chegar ao ponto de aniquilá-lo, mas apenas enfraquece-lo na hipótese específica para dar lugar a prevalência daquele outro também posto em choque.

Desta feita, o Estado ao exercer o seu poder de tributar, deve fazê-lo observando alguns princípios e normas estabelecidos no texto da Constituição

2..1. Poder e competência

O instrumento que atribui competência⁴ é a Constituição Federal, e lá se identifica o sistema constitucional tributário, o qual, segundo Caron (2008, p.89), reúne as regras jurídicas de maior hierarquia no âmbito da tributação, e estabelece, por um lado, a repartição de competência entre as pessoas políticas de Direito Público Interno⁵, e, por outro, as garantias fundamentais do contribuinte.

Em se tratado de um Estado Federado, no Brasil o poder tributário é dividido entre União, Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, e a Constituição Brasileira circunscreve o poder que cada ente político possui, ao que se denomina competência tributária, isto é, esta representa o poder tributário juridicamente delimitado

À citada repartição constitucional de competência tributária entre as diversas unidades da Federação dá-se o nome de discriminação de rendas, cuja observância é obrigatória, e, no entendimento de Rubens Gomes de Souza citado por Borges (2007, p. 24), representa a mais importante limitação constitucional em matéria tributária, apesar de não ser tida como tal, pois nela se pensa como uma concessão de faculdades, quando, ao contrário, é uma limitação de poderes.

³ O art. 5º, caput, da CF/88, consagra a propriedade privada como um direito fundamental, bem como o art. 170, II, da Carta Fundamental a tem como um princípio geral da atividade econômica.

⁴ Segundo Machado (2001, p.33) a atribuição de competência faz parte da própria organização jurídica do Estado, e somente às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de Poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, que só pode ser exercida por lei.

⁵ União Federal, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios

O mesmo posicionamento adota Caron (2005, p. 89), pois entende que o sistema constitucional tributário representa “os sentimentos de auto-regulação em matéria tributária”.⁶

Ainda que o Estado seja dotado de soberania, estando apto a exigir uma determinada conduta dos indivíduos, não pode ele agir arbitrariamente, devendo também se submeter à lei –seja a constitucional, ou infraconstitucional- que decorre da formação da vontade social, e é editada pelos Poderes Constituinte e Legislativo, e que deve orientar o exercício da tributação.

A legalidade em matéria tributária associa-se à noção da auto-regulação social a que se refere Carazza (p.214):

Editada a lei, a sociedade, por seus representantes imediatos (legisladores), se auto-regula, vale dizer, se impõe normas que cercearão a liberdade e a propriedade de seus membros, tendo em vista o bem comum.

Importa observar, portanto, que embora a relação de tributação esteja fundamentada na soberania do Estado, ela não é uma relação de poder, mas uma relação jurídica, o que rechaça a existência de teses autoritárias, e faz sempre presente a idéia de liberdade, a qual preside nos dias atuais a própria concepção do Estado.

2.2. Princípios jurídicos da tributação: breve panorama

De acordo com Reale (1986, p. 60), os princípios seriam assim conceituados:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas posições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.

Mello (1994, p.450) assim preceitua a definição de princípio:

⁶ Betina Treiger Gruppenmacher, citada por Caron (2005, p. 89) ressalta que o sistema constitucional tributário apresenta-se como “uma relação de direito e não uma relação de poder”.

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Princípio, portanto, revela aquilo que se encontra na base, o que está no fundamento.

Conquanto existam princípios de direito encartados no plano infraconstitucional exercendo, neste patamar, função unificadora, são os princípios constitucionais aqueles de maior relevância, pois foram fixados pelo constituinte para dar norte a toda a construção subsequente e compreensão do sistema de Direito Positivo. Por residirem na Constituição, possuem uma carga valorativa que representa o projeto político adotado para a formação do Estado e do seu sistema normativo.

Os princípios constitucionais tributários, que representam verdadeiras vedações ao poder de tributar, e que existem para a proteção do cidadão contra o abuso do Poder, traduzem afirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e, assim, devem servir de inspiração para o intérprete na busca da efetiva proteção do contribuinte.

Como já dito, a relação de tributação não é uma relação de poder, mas jurídica, portanto, não há dúvida acerca da existência de princípios que estão na base do sistema jurídico tributário

Aqueles de maior destaque e relevo são, na visão de Machado (2001, p. 35) legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco, e da liberdade de tráfego.

Pelo princípio da legalidade tem-se, na forma do art. 150, I, da Constituição Federal, que nenhum tributo poderá ser instituído nem aumentado, a não ser através de lei

Ainda na visão de Machado (2001, p. 36), sendo a lei manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes, entende-se que a instituição do tributo por ato legislativo próprio significa que o tributo foi consentido, isto é, o povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar meios para a satisfação das necessidades coletivas.

Outro ponto de vista relativo ao princípio da legalidade diz respeito a garantia das relações jurídicas do Estado com o particular, que devem ser

inteiramente reguladas em lei, que obriga o sujeito passivo, mas também o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Não é demais dizer que criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber que existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, a quem e quando.

O princípio da anterioridade implica, na forma explicitada no art. 150, III, "a", da Carta de 1988, na impossibilidade de cobrança de um tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Visa, assim, permitir um planejamento anual das atividades econômicas, afastando a surpresa que a instituição de uma exigência tributária poderia trazer para o contribuinte.

Já o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, pelo qual todos são iguais perante a lei, conforme preceito insculpido no art. 5º, cabeça.

Representa uma garantia de tratamento uniforme, pelo ente tributante, daqueles que se encontrem em condições semelhantes.

Neste sentido, e ao contrário do que se poderia imaginar, a regra que institui a progressividade do imposto, a qual subtende deva pagar mais aquele que tem maior capacidade contributiva, encontra fundamento na mesma igualdade tributária, considerada, no caso, a utilidade marginal da riqueza.

Pelo princípio da competência, a entidade tributante deve restringir sua atividade àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada., o que importa, antes, numa limitação ao seu poder tributante.

Conforme se verá adiante, esse princípio afeta sobremaneira o tema objeto do presente trabalho, e será melhor desenvolvido oportunamente.

Em razão do princípio da capacidade contributiva, tal qual positivada no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, os tributos devem, sempre que possível, serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Para Harada (2008, p. 356, o princípio da capacidade contributiva tem por objetivo atingir uma justiça fiscal, "repartindo o encargo do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte"

Ressalte-se que a graduação advinda da capacidade contributiva se restringe aos impostos e não aos tributos..

Juntamente com o princípio da igualdade, a capacidade contributiva deve orientar o legislador, mas, adverte-se, na linha do que defendido por Emilio Betti, citado por Coelho (2004, p. 267), que apresentam difícil concreção prática

O princípio da liberdade de tráfego, na forma instituída pelo art, 150, V, da Carta Política de 1988, impede o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas e bens, por meio de tributos interestaduais e intermunicipais.

De certa forma, essa limitação realiza o princípio federativo, mas não institui uma imunidade generalizada, apenas estabelece parâmetros para a atividade tributária.

Todavia, na forma expressa no art. 150, cabeça⁷, as limitações ao poder de tributar não se esgotam dos princípios expressos na Constituição. Outros existem decorrentes do regime federativo e dos princípios adotados pela Constituição e das garantias individuais expressa ou implicitamente por ela assegurados.

Para o presente caso cumpre tecer maiores comentários sobre o princípio implícito da territorialidade, pelo qual determinado ente federativo somente pode exercer seu poder tributante dentro dos limites de seu território, é dizer, só pode impor sua força tributante nos limites territoriais de sua competência.

⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

3. A NORMA JURÍDICO TRIBUTÁRIA

Ainda que a norma jurídica⁸ seja indecomponível, o melhor caminho para conhecer seu conteúdo é o que parte da decomposição de sua estrutura.

A estrutura lógica da norma jurídica liga a um antecedente (ou hipótese de incidência) um conseqüente (ocorrência do fato previamente previsto), isto é, expressa uma relação de dever-ser, ou seja, acontecido determinado fato, deve ser determinada conseqüência.

A hipótese de incidência ou antecedente descreve um fato hipotético em suas características essenciais, o qual tem íntima relação com as circunstâncias, características e peculiaridades eleitas pelo legislador como relevantes à sua configuração e identificação.

Diisso decorre que aqueles fatos que não podem ser descritos pela linguagem do Direito não podem ser elevados à categoria de hipóteses de incidência normativas.

O conseqüente da norma jurídica está ligado à ocorrência concreta do fato descrito hipoteticamente, exurgindo, daí, uma relação jurídica.

Assim, a norma jurídica possui um antecedente, que descreve hipoteticamente uma situação, que, se realizado, desencadeia o conseqüente, estabelecendo uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito, tendo por objeto uma prestação.⁹

Diz-se que a norma regula as condutas humanas, independente de sua incidência sobre fatos reais, pois, na medida em que se conhece seus preceitos e os efeitos previstos no conseqüente, pode o sujeito decidir ou não por agir conforme o seu mandamento.

Quanto à norma tributária especificamente falando, esta é assim entendida, na visão de Baptista (2005, p. 117):

aquela que, diante da ocorrência de limitados e predeterminados fatos, estabelece uma relação jurídica, de

⁸ A norma jurídica não é uma exclusividade da matéria tributária, pois todo o estudo do Direito passa pelo exame da norma.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência, São Paulo, Saravia, 1999.

natureza tributária, que tem por objeto o tributo, consistente na entrega, ao Estado, decorrente de lei, e que contemple, em sua hipótese de incidência, a descrição de um evento lícito

3.1 A regra matriz de incidência

Apresenta-se, a regra-matriz de incidência, como uma equação ideal eleita como fundamento do conhecimento do tributo, que parte da análise de enunciados prescritivos gerais do sistema do Direito Positivo, passa pela análise das correspondentes normas internas do sistema da Ciência do Direito e seleciona as particulares informações sobre a incidência tributária.

A regra-matriz permite que o intérprete mergulhe na dimensão interna do antecedente e do conseqüente, de modo a atingir um juízo preciso, cientificamente verdadeiro e seguro perante os fundamentos até então consolidados pela Dogmática Jurídica.

De acordo com Carvalho (1999, p. 236), a esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um rico instrumento científico para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase imediatamente, que penetremos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos

Neste sentido, a regra-matriz pressupõe a fixação de critérios ou atributos essenciais, os quais, por força do princípio da legalidade tributária, devem estar necessariamente previstos na legislação de regência do tributo.

Tais elementos ou atributos essenciais compreendem o que se convencionou chamar fato gerador complexivo da obrigação tributária, que podem ser assim divididos: critério pessoal (sujeitos ativos e passivos), material, quantitativo (base de cálculo e alíquota), temporal e espacial.

É bom que se diga que faz parte do antecedente (hipótese de incidência) o critério material, o critério temporal e o critério espacial. Enquanto que faz parte do consequente (consequência tributária) o critério pessoal e o critério quantitativo. Assim “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo da norma-padrão de incidência tributária”.

Já adiantamos que, propositalmente, deixaremos para tratar acerca do critério espacial em capítulo específico, vez que se trata do cerne do presente trabalho e que, portanto, merece um tratamento diferenciado.

3.1.1 Critério material

Corresponde, o critério material, ao núcleo da hipótese de incidência tributária, sendo o que permite identificar, com maiores detalhes, aqueles eventos escolhidos pelo legislador como necessários e suficientes à incidência da norma.

A partir de sua compreensão é possível interpretar a norma de incidência específica, com o que, então, será factível perquirir sobre os demais atributos da norma tributária.

Expresso invariavelmente por um comportamento humano, cuja configuração exige a presença de um verbo pessoal seguido de um complemento (verbo transitivo), o critério material pode ser entendido como o comportamento de determinada pessoa que é tributado por estar previsto abstratamente na norma jurídica tributária.

CARVALHO (1999, p.251), ao fornecer a idéia de critério material como verbo e complemento, faz a seguinte assertiva:

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir renda”, “pavimentar ruas”, etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)

3.1.2 Critério temporal

Quanto ao critério temporal, deve-se ter em conta o momento determinado pelo legislador em que ocorre a materialidade do tributo previsto. Neste específico aspecto, deve ser ressaltado que a norma contém uma descrição genérica de um fato que ocorre numa circunstância de tempo certo e determinado, e que, embora possa ser fracionado, será sempre considerado uno e indivisível.

Carvalho (1999, p. 257/258) o conceitua da seguinte forma:

Compreendemos o critério temporal da hipótese de incidência tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Segundo a doutrina, pouco importa para o direito tributário se o ato é instantâneo, continuado, periódico ou composto. Isto porque como bem observou Geraldo Ataliba, citado por Mello (2005, p. 165) “não importa ao intérprete se o fato qualificado pela lei se consuma num átimo ou se depende de penoso e lento processo pré-jurídico para se consumir. Só o que é relevante é o momento de sua consumação”.

De acordo com Baptista (2005, p. 131), o atributo temporal possui três funções igualmente importantes: a) apontar o momento que se considera ocorrido o fato previsto na hipótese de incidência; b) servir de instrumento de limitação do tempo para o fato jurídico tributário e c) permiti aferir a validade da norma tributária frente às regras da anterioridade previstas na Carta Magna.

3.1.3 Critério pessoal

Finalizada a parte referente ao descritor da hipótese de incidência, que compreende os critérios material, temporal e espacial já analisados nos itens anteriores, passa-se a tratar agora da parte relativa ao prescritor da hipótese de incidência, que compreende além do critério pessoal, o critério quantitativo.

No critério pessoal encontram-se os sujeitos que participam da relação jurídico-tributária, ou seja, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo é entendido como sendo o titular do direito subjetivo de exigir a prestação tributária. É geralmente representado pelas pessoas jurídicas de direito público interno, como a União Federal, os Estados membros, Distrito Federal e Municípios – que possuem poder legislativo para editar normas conforme as diretrizes fornecidas pela Constituição Federal. Pode ainda, nos casos de parafiscalidade, ser representado por órgãos da Administração Pública Indireta e pelas entidades paraestatais (Sesi, Sesc, Senai, etc.), que são pessoas jurídicas de direito privado que realizam atividades privadas de interesse público.

3.1.4 Critério quantitativo

Quanto a este último, o aspecto quantitativo, concretizada a previsão genérica prevista no plano normativo abstrato, resulta daí a **necessária e indispensável quantificação do *quantum debeatur***.

Carvalho (1999, p. 320) o conceitua como sendo “o grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”.

Assim, pelo **critério quantitativo deve ser precisado o montante devido pelo sujeito passivo pela conjugação de dois fatores: a base de cálculo, que dimensiona a intensidade do comportamento descrito pelo legislador, e a alíquota, que representa o percentual que, incidindo sobre a base de cálculo, estabelecerá o crédito tributário devido.**

Por outro lado, o crédito tributário que surge com a concretização da hipótese de incidência só é exigível após o prévio e indispensável lançamento tributário, que, a teor do **art. 142 do CTN, é o procedimento administrativo vinculado tendente a verificar a ocorrência do fato gerador**, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade cabível.

O mesmo artigo, no seu parágrafo único, dispõe que o lançamento tributário é atividade vinculada, isto é, deve ser realizado em obediência aos mandamentos legais.

Destarte, **a necessidade de determinação do critério quantitativo ou, conforme disposto no mencionado art. 142 do CTN, o cálculo do montante do tributo passa, invariavelmente, pela determinação tanto da base de cálculo, quanto da alíquota aplicável.**

Melo (2005, p.131), assim preleciona sobre a importância da base de cálculo:

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Os demais critérios normativos também são importantes na fixação dos componentes da relação jurídica, como as figuras do credor e devedor, as coordenadas de tempo e espaço, alíquotas e, obviamente, as materialidades.

Todavia, a grandeza contida no tributo, transformada em expressão numérica, só é factível pelo conhecimento preciso da base imponible, caracterizadora do quantum devido pelo contribuinte.

3.2 Regra matriz do imposto sobre serviços – ISS

Cabe aqui particularizar a regra-matriz de incidência geral, trazendo-a para o âmbito específico do imposto sobre serviços, para, assim, poder descrever com minudência os diversos aspectos que conformam a incidência do referido imposto.

3.2.1 Critério material

No que diz respeito ao ISS, assim dispõe a Constituição Federal de 1988 :

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

(...)

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

Assim, os Municípios poderão instituir o ISS sobre a prestação ou circulação de serviços (definidos em lei complementar), excluídos os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, que são tributados pelo ICMS, de competência estadual.

Portanto, como bem salienta Melo (2005, p.36), a vertente material da hipótese de incidência do ISSQN corresponde à prestação de serviço, a qual compreende certo negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado, **não interessando, para sua caracterização, aspectos meramente negociais ou documentais.**

Assim, considerando-se o direito tributário como um direito de superposição¹⁰, é imperioso se buscar o conceito de “obrigação de fazer” no ramo próprio do direito, qual seja, o civil, para daí ser possível a delimitação do âmbito de incidência material do ISS.

Neste intuito, recorremo-nos à lição de Diniz (1995, p.85), para quem “a obrigação de fazer é a que se vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo ,material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceiro”.

Por sua vez, MARTINS (1988, p.33), entende que “o ISS é um tributo que onera determinado bem econômico (serviço, bem econômico imaterial) que se encontra na etapa da circulação (das transferências econômicas)”.

Já MACHADO (2001, p.342), constata que “a prestação dos serviços de qualquer natureza, para integrar a hipótese de incidência do imposto em tela, há de ter caráter profissional”. Tal posição se baseia numa interpretação sistemática, tendo em conta a definição de contribuinte e da base de cálculo do imposto.

No entanto, o que precisa estar claro é que somente podem ser tributados pelo ISS os serviços constantes na Lista de Serviço anexa à respectiva Lei

¹⁰ Incide sobre realidades postas por outros ramos do direito, na forma descrita nos arts. 109 e 110 do CTN, a saber:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Complementar.¹¹ Isto porque mesmo havendo posições doutrinárias divergentes, o Supremo Tribunal Federal – STF¹², já entendeu que referida lista tem o caráter taxativo e não exemplificativo, apesar de admitir sua aplicação analógica, o que, na visão de alguns doutrinadores tais como Machado (2001, p.340), representaria uma indevida ampliação da norma definidora do fato gerador do ISS.

3.2.2 Critério temporal

Quanto ao aspecto temporal, deve-se ter em conta o momento determinado pelo legislador em que ocorre a materialidade do tributo previsto. Especificamente, deve ser ressaltado que a norma contém uma descrição genérica de um fato que ocorre numa circunstância de tempo certo e determinado, e que, embora possa ser fracionado, será sempre considerado uno e indivisível.

Especialmente no caso do imposto em comento, sua incidência recai unicamente sobre o resultado de um serviço que, enquanto não verificado, não concretiza a norma hipotética que descreve materialmente o tributo, ao que impede, portanto, qualquer conduta estatal tendente a exigir o crédito tributário respectivo.

De acordo com Melo (2005, p. 169), somente a efetiva realização do serviço faz surgir o fato gerador tributário, ao passo que a simples celebração do contrato, ou o pagamento, representa o mero dever de prestar um serviço que, embora possa ter implicações no âmbito do direito privado, não apresenta conseqüências na órbita do Direito Tributário.

3.2.3 Critério pessoal

No critério pessoal, que integra a parte relativa ao prescriptor da hipótese de incidência juntamente com o critério quantitativo, encontram-se os sujeitos que participam da relação jurídico-tributária, ou seja, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

¹¹ Atualmente vige a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003

¹² RE 77.183-SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Pleno, j. 19.04.74, RTJ 73/490.

O sujeito ativo é entendido como sendo o titular do direito subjetivo de exigir a prestação tributária. É geralmente representado pelas pessoas jurídicas de direito público interno, como a União Federal, os Estados membros, Distrito Federal e Municípios – que possuem poder legislativo para editar normas conforme as diretrizes fornecidas pela Constituição Federal. Pode ainda, nos casos de parafiscalidade, ser representado por órgãos da Administração Pública Indireta e pelas entidades paraestatais (Sesi, Sesc, Senai, etc.), que são pessoas jurídicas de direito privado que realizam atividades de interesse público.

No caso do Imposto Sobre Serviços – ISS, o sujeito ativo que detém a competência tributária é o Município onde ocorre a prestação do serviço, conforme o disposto no art. 156, III, da CF/88.

Assim os Municípios são dotados de privatividade para criar o ISS, o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, eivando-se de nulidade a instituição desse imposto por Município localizado em âmbito territorial distinto daquele em que ocorrera a efetiva prestação dos serviços

Todavia, não se deve confundir competência com capacidade tributária ativa, sendo que só tem a primeira o ente político que detiver poder de legislar sobre a matéria, enquanto que terá a segunda o órgão que apenas for dotado e poder de fiscalização e/ou arrecadação dos tributos.

Sobre a competência, Carvalho (1999, p. 212) se manifesta dizendo que:

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.

Quanto ao sujeito passivo, “é a pessoa – sujeitos de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação.

A sujeição passiva dá-se de modo direto (contribuinte) ou de modo indireto (substituição e transferência, sendo que a última comporta três espécies: a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade).

O contribuinte, de acordo com o CTN, no seu art, 121, parágrafo único, I, , “é a pessoa que tenha relação direta com a situação que constitua o fato gerador do tributo”. É aquele, portanto, conforme nos ensina Melo (2005, p. 10) que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que realiza o fato gerador, voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito ativo”.

Desta forma, o contribuinte do ISS é o prestador dos serviços previstos na lista determinada pela lei complementar.

Vale dizer que a antiga referência feita pela legislação pretérita acerca da sujeição passiva requerer a prestação do serviço por empresa, não foi contemplada na atual LC 116/2003, que apenas faz referência genérica ao prestador do serviço, nos seguintes termos:

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Já a sujeição passiva de modo indireto, pela substituição, na visão de Melo (2005, p. 27), “consiste na imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro – que não praticou o fato gerador – mas que tem vinculação indireta com o verdadeiro contribuinte (empresa ou prestador de serviços)”.

A solidariedade ocorre diante da possibilidade de exigência da obrigação de duas ou mais pessoas. Em relação ao ISS, dá-se a solidariedade no caso de consórcio de empresas, quando o Município competente poderá exigir referido imposto de qualquer empresa integrante do consórcio.

A sujeição passiva do ISS pela sucessão, é bem explicada por Melo (2005, p. 25), o qual contextualiza, a título exemplificativo, que esta se verifica quando falece um devedor do ISS, competindo aos seus herdeiros – observadas as forças da herança – promover o seu pagamento a fim de que possa ser homologada a partilha dos bens. O mesmo ocorre nos negócios societários (fusão, cisão, incorporação, aquisição) nos quais as empresas sucessoras, que continuam explorando as atividades empresariais, devem arcar com o ISS devido anteriormente à realização dos apontados negócios.

Por fim, a responsabilidade pode ser vislumbrada no regime de retenção na fonte, na qual o legislador comete ao contratante (e pagador) dos serviços prestados a proceder à retenção do ISS, no caso do contribuinte (prestador de serviços) não se encontrar inscrito na repartição fiscal do Município.

3.2.4 Critério quantitativo

O critério quantitativo é conceituado por Carvalho (1999, p. 320) como sendo “o grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”.

Assim, concretizada a previsão genérica prevista no plano normativo abstrato, resulta daí a **necessária e indispensável quantificação do *quantum debeat***.

Pelo **critério quantitativo deve ser precisado o montante devido pelo sujeito passivo pela conjugação de dois fatores: a base de cálculo, que dimensiona a intensidade do comportamento descrito pelo legislador, e a alíquota, que representa o percentual que, incidindo sobre a base de cálculo, estabelecerá o crédito tributário devido.**

Por outro lado, o crédito tributário que surge com a concretização da hipótese de incidência só é exigível após o prévio e indispensável lançamento tributário, que, a teor do **art. 142 do CTN**, é o **procedimento administrativo vinculado tendente a verificar a ocorrência do fato gerador**, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade cabível.

O mesmo artigo, no seu parágrafo único, dispõe que o lançamento tributário é atividade vinculada, isto é, deve ser realizado em obediência aos mandamentos legais.

Destarte, **a necessidade de determinação do critério quantitativo ou, conforme disposto no mencionado art. 142 do CTN, o cálculo do montante do tributo passa, indispensavelmente, pela determinação tanto da base de cálculo, quanto da alíquota aplicável.**

A base de cálculo, definida por Aires BARRETO, citado por Melo (2005, p.131), “é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário, sendo a definição legal da unidade constitutiva do padrão de referência”.

No caso do ISS, a base de cálculo é assim disciplinada na Lei Complementar 116/2003, *in verbis*:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Isto posto, a regra geral é que a base de cálculo do ISS é o preço da prestação do serviço.

A partir da premissa acima descrita, ficam fora da incidência do ISS aqueles serviços prestados sem qualquer relevância econômica, bem como os prestados a título gratuito, tendo em vista a inexistência de uma base de cálculo.

De acordo com Carvalho (1999, p. 333), no que pertine à alíquota, que também integra o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, esta “dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”.

Com relação ao ISS, a Constituição Federal de 1988, fixa em seu art. 156, § 3º, I, que:

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

(...)

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

(...)

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas”.

Com isso, muitos autores consideraram haver ofensa à própria autonomia municipal, como é o caso de Melo (2005, p.157), que assim leciona:

Nesse sentido, a referida autonomia estará sendo ferida na medida em que o legislador nacional venha a estipular

alíquotas sem nenhuma expressão, impedindo que os Municípios obtenham uma adequada arrecadação, e desenvolver suas peculiares atividades como assegurado pela própria Constituição.

3.2.5 O critério espacial

Conforme já salientado, tem-se que a hipótese normativa descreve, de forma abstrata, uma situação eleita pelo legislador como apta a produzir efeitos tributários.

Quando estabelece que o comportamento de prestar serviço em cumprimento a um dever contratual é fato que revela capacidade contributiva e que permite a determinado ente exigir do prestador uma prestação pecuniária, a norma reporta-se a duas entidades de mundos diferentes, quais seja, ao contrato (que somente existe no mundo do Direito), e ao esforço humano (que ocorre no mundo real). Versando sobre esse fato hipotético, enquanto previsão normativa abstrata, o antecedente normativo decompõem-se em atributos que apontam para uma materialidade, para um momento que o prende na linha do tempo e para um local determinado.

Determinar se a prestação de serviço, no que importa para o ISS, ocorreu requer uma incursão nas linguagens que constituem os dois mundos antes referenciados; na jurídica, em especial no direito das obrigações, para se verificar se o esforço atingiu a prestação pactuada; e na do mundo real, para identificar os correspondentes materiais, temporais e espaciais do fato.

Assim, é impossível dissociar a materialidade daquele exato local em que se prestou determinado serviço, é dizer, do lugar em que o esforço do prestador fez desaparecer o dever jurídico oriundo do contrato que serviu de substrato. Entende-se, então, que o legislador infraconstitucional não pode considerar que o fato se deu em local diverso daquele em que sua materialidade foi verificada, pois, neste caso, haveria um descompasso inconciliável entre o mundo jurídico e o fenomênico.

Eventual desvinculação dos critérios material e temporal destrói a própria estrutura da hipótese normativa.

Diz-se, portanto, conforme acentua Baptista (2005, p. 517), que “existe uma sintonia cerrada entre os critérios da hipótese.”

Destarte, quanto à localização do fato no espaço, tem-se que o local da prestação do serviço é aquele em que o prestador cumpre o dever jurídico (a prestação pactuada), tal qual celebrado no contrato firmado com o tomador.

O trato do aspecto espacial do ISS, que representa o local aonde é devido o citado imposto, é motivo de grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência, principalmente naqueles casos em que o domicílio do prestador não coincide com o local onde o serviço é prestado. Também há casos em que a própria definição do local em que efetivamente ocorreu a prestação de determinado serviço não é tarefa das mais simples.

O aspecto espacial do ISSQN compreende não só o âmbito de validade da lei – espaço geográfico sobre o qual determinada pessoa jurídica de direito público pode impor seu poder de tributar – como também o local onde ocorre a específica realização do fato gerador.

É de se ressaltar que **a questão central do presente trabalho diz respeito exatamente ao aspecto espacial do ISSQN**, notadamente o local em que seria devido o referido imposto nos serviços de corretagem prestados pela Corretora de Seguros da Caixa Econômica Federal.

Com efeito, ao atribuir a competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir o ISSQN, a Constituição da República determina implicitamente que a exação se limitará àqueles serviços prestados dentro do alcance espacial das normas tributárias do titular da competência impositiva¹³.

Há que se fazer menção ao princípio da territorialidade, o qual se presta a fundamentar o alcance espacial das normas tributárias sobre fatos jurisdicionados por um determinado ordenamento, conforme lição trazida por Heleno Tôrres, citado por Moura (2004, p.152)

Agora, necessário se faz eleger um elemento de conexão que viabilize a incidência da lei municipal de forma a possibilitar a constituição de créditos tributários, isto para viabilizar que determinado município, possa tributar fatos cuja materialidade lhe é constitucionalmente reservada.

Por critério de conexão, na visão de Alberto Xavier, citado por Moura (2004, p.153), entende-se:

¹³ Assim dizia o Decreto-Lei n.º 406/68, no que concerne ao local da prestação do serviço: “Art. 12. Considera-se local da prestação de serviço: a) O do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio prestador; b) No caso de construção civil, o local onde se efetuar a operação.”

o elemento de previsão normativa que, determinando a localização de uma situação na vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de incidência das leis desse ordenamento a essa mesma situação.

Verifica-se, por isso, que o critério de conexão estabelece um vínculo entre pessoas, coisas e fatos com uma dada legislação.

O princípio da territorialidade, na sua visão clássica, impõe que as leis tributárias de um determinado ente somente podem incidir sobre fatos ocorridos dentro dos limites de seu território. Aqui apresenta-se como elemento de conexão o território, de forma objetiva.

Parte da doutrina sustenta a possibilidade do legislador infraconstitucional utilizar-se de elementos de conexão fundados na pessoalidade, de ordem subjetiva, tais como sede, o domicílio ou a residência do contribuinte, o que tornaria juridicamente possível a tributação de fatos ocorridos fora do território do ente tributante, desde praticados por contribuintes a ele vinculados, surgindo, daí, a extraterritorialidade da Lei.

Becker (2002, p. 282) entende que toda norma é dotada de extraterritorialidade, e classifica como óbvia a crença no princípio da territorialidade na sua visão clássica, ressaltando que a realidade contemporânea demonstrou a falsidade desta tese.

Cabe agora diferenciar a territorialidade material da formal. Aquela diz respeito aos locais aonde devem ocorrer os eventos sobre os quais incidirão a norma com o fim de constituir uma relação jurídica de índole tributária, isto é, está ligada ao aspecto espacial da regra-matriz de incidência dos tributos, enquanto a territorialidade formal se refere ao âmbito de eficácia da lei, distinta, portanto, do âmbito de incidência.

Portanto, há que se extrair do texto constitucional, qual ou quais os critérios de conexões podem ser extraídos da Carta de 1988, para que, ao interpretar as regras infraconstitucionais, se possa fazê-lo sem contrariar o que disposto no diploma constitucional.

Não há dúvida de que a territorialidade, na sua acepção clássica, ou real, foi prestigiada pelo legislador constitucional, mas existe posicionamento de que não foi o único critério de conexão adotado pela Carta Magna.

Aqueles que advogam a possibilidade de adoção de elementos de conexão de ordem subjetiva, vêm no art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal, uma fonte de argumentação. A propósito, veja-se o teor do citado dispositivo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:(

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Desta feita, interpretam o dispositivo no sentido da possibilidade da extraterritorialidade da lei (conseqüência da utilização do elemento de conexão subjetivo), vez que se não fosse possível fazer incidir o ISS sobre serviços prestados no exterior, portanto, fora dos limites territoriais do município, não haveria razão para a existência de texto específico para retirar tal possibilidade do legislador infraconstitucional.

Devemos lembrar que o texto constitucional não contém mandamentos supérfluos ou insignificantes.

No mesmo sentido, deve ser registrado que o art. 102 do CTN expressamente proclama a possibilidade de aplicação da legislação tributária de determinado ente federativo fora dos seus limites, conforme a seguir se transcreve:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

O revogado Decreto-Lei n.º 406/68, lei materialmente complementar, porque regulava assunto previsto no art. 146, I da CF estabelecia o seguinte:

“Art. 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”.

No que concerne aos serviços de construção civil, não havia maiores problemas. Por outro lado, tratando-se de demais serviços, surgiram algumas dúvidas sobre qual dos municípios teria a competência para tributar um serviço

prestado por uma empresa localizada no município A, mas que executou os serviços no município B, por exemplo.

Sobre a vigência do referido diploma legal, Roque Carraza, citado por Melo (2005, p. 165) manifestou-se dizendo que “o ISS é sempre devido (e não só no caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a ele relacionados, os deveres instrumentais tributários”.

Na legislação complementar atual do ISS, o local da prestação do serviço é disciplinado na Lei Complementar n.º 116/03, que pretendeu estabelecer critérios mais precisos na sua determinação:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X – [\(VETADO\)](#)

XI – [\(VETADO\)](#)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A nova legislação também trouxe, no seu art. 4.º, o conceito de estabelecimento, muito próximo àquele que permite a coincidência com o local da prestação de serviço, conforme se observa na transcrição a seguir:

“Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contado ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

O conceito de estabelecimento, como elemento para se definir o local da prestação de serviço e, conseqüentemente, a entidade titular da sujeição ativa do ISSQN, **deve compreender todos os bens e pessoas efetivamente utilizados para a prestação do serviço tributável**, não importando a forma de atuação e/ou organização de uma determinada empresa, a qual, por si só, não é capaz de determinar a competência tributária de determinado Município.

A definição legal procura abranger todos os elementos (pessoas, bens, equipamentos,) que caracterizam um estabelecimento, nos moldes do Código Civil.¹⁴

Contudo, as referências a local temporário e à unidade econômica ou profissional, para fins de qualificação como estabelecimento prestador, não pode significar o alcance do ISS à hipóteses não desejadas.

É razoável afirmar que o estabelecimento prestador não pode ser um mero depósito de materiais, ou mesmo a existência de um imóvel, sendo, por isso, necessário a existência de uma organização, unificada em uma unidade econômica indispensável a prestação do serviço.

As prestações de um serviço, bens incorpóreos, imateriais, resultados de um trabalho incindível, não se dão, obrigatoriamente, de maneira estática em uma região, em uma tarefa ou em um tempo predeterminados.

Embora determinado serviço possa ser desenvolvido em etapas passíveis de divisão, o resultado final e o produto do trabalho é uno e indivisível.

É dizer, em outras palavras, que as partes individualmente consideradas não constituem o todo e, assim, **o tomador de um determinado serviço somente tem sua pretensão satisfeita depois que o objeto do negócio jurídico firmado com o prestador é concluído, sendo que a execução de tarefas preparatórias ou intermediárias ao fim proposto, solitariamente consideradas, representa, para aquele que demanda o serviço, obra incompleta, insuficiente para a concretização do que foi contratado.**¹⁵

A posição majoritária dos tribunais¹⁶ , assim como externada por MELO (2005, p. 169) é resumida a seguir:

A fixação do Município competente (ISS) implica o critério jurídico estipulado para a configuração do fato gerador, tendo em vista circunstâncias especiais da prestação envolvendo uma complexidade de atividades (fracionadas ou não). Na medida em que só se considere efetivo serviço prestado aquele objeto de conclusão – entendendo irrelevantes todos os atos anteriores – somente poderá ser considerado como local da

¹⁴ Art. 1.142- Considera-se estabelecimento todo o complexo organizado, para o exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

¹⁵ MACHADO, Rodrigo Brunell (COORD.). *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.p.25.

¹⁶ STJ, Resp n.º 39.554-2-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 21.02.1994; 1º TACSP – AC 538.900-6 – 7ª C. – JTACSP 155/147.

prestação (obrigação do ISS) aquele em que ocorrer o término dos serviços.

O que dizer dos casos da prestação do serviço de produção artística no qual a empresa contratada se situa em outro município, mas subcontrata empresa local para cuidar dos aspectos técnicos, operacionais e financeiros necessários à realização do evento, evitando assim, segundo suas palavras, o deslocamento da contratada.¹⁷

No auto de infração lavrado, a fiscalização tributária firmou pela competência do Distrito Federal para cobrar o tributo em razão do evento ter se realizado nesta capital.

Na hipótese, entendi que o objeto do Auto de Infração deveria se restringir ao primeiro contrato (entre a contratante original e a contratada), que, para sua efetiva prestação se fazia necessário uma subcontratação (originando um segundo contrato), que não estaria em análise, mas suscitaria que a impugnante autuada somente não se fez presente no Distrito Federal em razão desta subcontratação.

Desta forma, entendi que seria indispensável observar a lista de obrigações constante do contrato formado, revelando-se claro que alguns serviços que compõe o grande serviço de produção artística poderiam ser desenvolvidos no município do Rio de Janeiro, local de domicílio da contratada (ex. contratação de artistas), e outros, necessariamente, deveriam ser realizados no local aonde se deu o evento (ex. gerenciamento de equipe de técnicos de palco, liberação de espetáculo junto aos órgãos competentes).

Assim, conforme antes especificado, não seria possível cindir o serviço de produção artística para fins de tributação, e sendo ele efetivamente prestado em locais diversos, no Distrito Federal e no município do Rio de Janeiro, deveria ser utilizado outro critério para fixar o local da sua prestação.

Parte da doutrina entende que nesses casos, nos quais não é possível determinar com precisão o local da sua prestação, deve ser adotada a regra estabelecida pelo legislador complementar, pela qual o ISS seria devido ao

¹⁷ Essa hipótese já foi objeto de apreciação por parte do presente autor deste trabalho, fruto da impugnação a um auto de infração lavrado pela fiscalização tributária do DF..

Município em que o prestador está domiciliado¹⁸, o que nos remeteria à cidade do Rio de Janeiro.

Mas o fato é que o Auto de Infração não determinava com precisão as razões e os motivos que levaram à determinação do Distrito Federal como o local da prestação do serviço de produção artística em análise, não servindo, para tal fim, a assertiva de que o evento aqui se realizou, uma vez que sua realização não se confundia necessariamente com a produção do evento, ao menos no que toca a determinação do sujeito ativo do Imposto sobre Serviços, o que levou à Procuradoria do Distrito Federal a se manifestar pela anulação da citada exigência.

Finalmente, é importante deixar assentado que a distinção entre serviços tributáveis pelos Estados-Membros e pelos municípios dá-se em razão da sua materialidade, da natureza jurídica dos serviços, tema diretamente ligado ao critério material da norma tributária de incidência. Quanto àqueles tributados pelos Municípios, em que todos comungam idêntica competência tributária em relação aos mesmos serviços, a distribuição de competência de tributar somente é possível pelo aspecto da incomunicabilidade territorial, matéria indissociável do critério espacial da hipótese normativa do ISS.

3.3 A posição jurisprudencial

Na vigência do Decreto-Lei 406/68, o local da prestação do serviço, uma vez considerada a interpretação literal do art. 12, alínea “a”, do referido diploma, antes transcrito, conduziria a determinação daquele em que houvesse uma unidade física do estabelecimento, independentemente de onde fosse prestado o serviço.

Tal entendimento não foi adotado pela **jurisprudência**, pois, conforme a decisão abaixo colacionada, não estaria de acordo com as regras constitucionais atinentes ao princípio da territorialidade das leis tributárias, pela qual o tributo só pode ser exigido no espaço geográfico onde a riqueza é gerada.¹⁹

O precedente a seguir elucida a questão:

¹⁸ HOFFMANN, Suzy Gomes, in “A Competência dos Municípios para Instituição e Cobrança do ISSQN e a Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviços no Pagamento do ISSQN”, Revista Dialética do Direito Tributário n° 105, pp. 85 e 86.

¹⁹ MELO, José Eduardo Soares . ISS- Aspectos teóricos e Práticos. Ed. Dialética. 4ª edição.2005, p 165.

AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO TRIBUTÁRIO - ISS - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - EMPRESA DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA COM SEDE EM OUTRO MUNICÍPIO - ENTENDIMENTO PACIFICADO - (...)

Cinge-se a controvérsia à fixação da competência para cobrança do ISS, se é do Município onde se localiza a sede da empresa prestadora de serviços, conforme determina o artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68, ou do Município onde aqueles são prestados.

*A egrégia Primeira Seção desta colenda Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de **que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto**. Essa interpretação harmoniza-se com o disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, que atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas em seus limite territoriais. (...).*²⁰

Da análise do julgado acima colacionado, podemos retirar os argumentos que dão sustentação ao posicionamento do STJ, senão vejamos: I) deve ser observado o princípio constitucional implícito que atribui ao município o poder de tributar o serviço prestado em seu território; II) a lei municipal não é dotada de extraterritorialidade e entender de modo diverso caracterizaria invasão de competência.

Portanto, na visão do STJ, o tributo é devido ao município em que é prestado o serviço, independentemente de onde localizado o estabelecimento prestador.

Tal posicionamento fundou-se, portanto, na premissa de que a constituição restringia o âmbito de incidência da norma ao seu âmbito de eficácia, prestigiando, assim, o elemento territorial de conexão

A posição então adotada pelo Superior Tribunal de Justiça é motivo de críticas da doutrina, que, dentre outras considerações, entende que ao assim decidir, a Corte inovou a legislação.

²⁰ AGRG no AG n.º 607.881-PE, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 20/06/05)

Segundo essa crítica, o Decreto-lei nº 406/68, lei materialmente complementar, porque regula assunto previsto no art. 146, I da CF, resolveu, o eventual conflito, pois, pelo seu art. 12, supostamente havia dirimido o conflito de competência impositiva **entre os Municípios, ao prescrever como local da prestação de 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.

Assim, para os defensores desse posicionamento, verifica-se que, como regra geral, o citado artigo 12 elegia o **local da prestação de serviço como sendo o do estabelecimento do prestador**, ou na sua falta, o domicílio do prestador. Excepcionalmente, no caso de construção civil, o local da prestação de serviço será aquele onde se efetuar a prestação.

Ora, se a lei de regência da matéria utilizou-se, legitimamente, da figura de ficção jurídica para tornar possível a tributação do ISS pelos Municípios, não há como deixar de observá-la. Qualquer outra norma da legislação ordinária em sentido contrário seria inconstitucional, por afronta ao inciso I, do art. 146 da CF. Sem lei complementar, para dirimir conflitos de competência impositiva, nenhum Município poderia tributar, pois, muitas atividades de serviços são executadas em diferentes locais, extrapolando os limites territoriais de determinado Município, onde está estabelecido o prestador de serviços.

Desta feita, entendia-se, para estes, não ser possível confundir o local do estabelecimento prestador do serviço, elemento identificador do Município competente para a imposição tributária, com o local da prestação do serviço.

Seguiam afirmando que pela técnica adotada pelo Decreto-lei nº 406/68, que se afastou do critério puramente formal previsto no art. 6º, II do Ato Complementar nº 36/67, para dirimir conflitos de competência tributária, vislumbram-se três critérios:

a) o critério em razão do estabelecimento prestador de serviço;

b) o critério em razão do domicílio prestador do serviço;

c) o critério em razão do local da prestação do serviço;

Se existem três critérios não há como o aplicador apegar-se apenas a um deles. A regra geral é o do local do estabelecimento prestador do serviço, tanto é

que na sua ausência a lei manda considerar o domicílio do prestador do serviço. A prevalecer a tese da relevância apenas do local onde o serviço é executado, com pretensão amparo no aspecto espacial do fato gerador, um escritório de advocacia estabelecido em São Paulo, que prestasse serviço de natureza jurídica em outro Município, o que não é raro, deveria sujeitar-se ao pagamento do ISS naquele Município, e não no Município onde está regularmente inscrito como contribuinte do imposto.

Assim, haveria uma antinomia constitucional a ser dirimida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, uma vez que o princípio da territorialidade, adotado como razão de decidir pelo STJ, estaria se contrapondo ao princípio da legalidade, dada a clareza do preceito insculpido no Decreto-lei 406/68.

Haveria, ainda, outra consideração no sentido de entender a jurisprudência do STJ como imprópria, qual seja, a possibilidade de serem considerados critérios de conexão alternativos, que não somente o material.

Destarte, entendia que pelo fato de se adotar critério de conexão de ordem pessoal não significaria limitar (ou ampliar) a competência de um determinado município, posto que todos os municípios exercerão suas competências tendo como parâmetro o mesmo critério.

Exemplificando, um município “A” poderia tributar um serviço prestado nos limites do município “B” e, posteriormente, o mesmo município “B” poderia tributar prestação semelhante ocorrida nos lindes do município “A”.

No caso de serviços prestados com pluralidades de estabelecimentos, o judiciário, ainda que não tenha se formado uma jurisprudência sólida a respeito, já considerou o critério da preponderância da prestação do serviço, como apto a resolver a controvérsia, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ISS - INCIDENCIA - LOCAL DA OPERAÇÃO.
HAVENDO PREPONDERANCIA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO MUNICIPIO DE SANTOS, A RESPECTIVA MUNICIPALIDADE E QUE CABIA RECOLHER O TRIBUTO E NÃO A DE SÃO BERNARDO DO CAMPO, ONDE SE SITUA A FILIAL DA AUTORA.
RECURSO IMPROVIDO²¹

Parte da doutrina entende que nesses casos, nos quais não é possível determinar com precisão o local da sua prestação, deve ser adotada a regra

²¹ STJ- Resp 39.554-2/SP- Rel. Min. Garcia Vieira- 1ª Turma- DJU de 21.2.94

estabelecida pelo legislador complementar, pela qual o ISS seria devido ao Município em que o prestador está domiciliado²²,

Relativamente aos serviços nos quais a prestação envolve uma complexidade de atividades (fracionadas ou não), tais como ocorre nos despachos aduaneiros, por exemplo, onde não se comportam o fracionamento, só sendo considerado ocorrido o fato imponible no momento de sua conclusão, assim se manifestou a jurisprudência:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 406/68.

II - Embargos rejeitados.²³

Por ser extremamente didática, trazemos a colação do que decidido pela justiça do Estado de São Paulo, conforme ementa e declaração de voto a seguir transcritos:

ISS- Empresa com diversos estabelecimentos- Incidência do tributo no local do estabelecimento prestador de serviços- Exclusão dos demais lugares onde se realizam os atos iniciais, preparatórios, convergentes para a consumação do negócio- Inteligência do art. 12, "a", do Dec-Lei 406/68- Declaração de voto.

Tratando-se de empresas com vários estabelecimentos, para os efeitos da incidência do ISS considera-se o local da prestação de serviços, ficando excluídos os demais locais onde se realizam os atos iniciais, preparatórios, convergentes para a consumação do negócio.

Dispõe o art. 12 do Dec.-Lei 406/68 que se considera local da prestação do serviço "o estabelecimento prestador", ou, na falta de estabelecimento, "o do domicilio do prestador".

No caso, sub exame, o estabelecimento prestador situa-se em Lins, seja os de coordenação, supervisão e controle.

Não tem relevo, pretendido pela ré apelante, a circunstância de na filial (Campinas) se proceder à coleta de porpostas de inscrição e termos de adesão.

É visível que a documentação, captada na filiarl, enviada à matriz (Lins) para conferência, cadastramento dos grupos e

²² HOFFMANN, Suzy Gomes, in "A Competência dos Municípios para Instituição e Cobrança do ISSQN e a Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviços no Pagamento do ISSQN", Revista Dialética do Direito Tributário n° 105, pp. 85 e 86.

²³ EREsp 130792, Rel. p/ o acórdão Min. Nancy Aldrighi, 1ª Seção, D.J.U 12.06.00

contas disponíveis etc., ali (Lins) está a atividade prevalente administrativa, núcleo do serviço, fato gerador do tributo em debate. Em Lins se praticam os atos típicos administrativos (vários departamentos do grupo: vendas, de sistemas e informações e financeiro), explicitados em comando e superintendência.

A filial aguarda atos de decisão, de comando, de gerência, enfim, de administração da matriz.

Logo, a filial somente pratica atividade-meio.

“Local do estabelecimento prestador”, e local da prestação do serviço (administração de consórcio) somente podem estar na matriz (Lins).

É a exegese do ordenamento contido nas normas tributárias incidentes.²⁴

Conforme anotamos anteriormente, a nova Lei Complementar do ISS, rumou no sentido de tentar ao menos mitigar os problemas relativos à determinação do local da prestação de serviços e, conseqüentemente, estabelecer o ente federativo competente para exigir o tributo num dado caso concreto.

Com sua edição, esperava-se fossem esclarecidas as dúvidas eventualmente existentes acerca do município competente para exigir o ISS em determinados casos, o que, por certo, implicaria no término da potencial ameaça de bitributação sobre contribuintes que porventura prestem serviços fora dos limites territoriais do município em que instalado seu estabelecimento.

Fundamentalmente, manteve-se a regra do Decreto-Lei 406/68, havendo distinção no grande número de exceções adotadas pela nova regra.

Segundo a doutrina, da qual se destaca o posicionamento de Moura (2004, p. 166) a regra geral fundar-se-ia em critério de conexão de ordem pessoal; as exceções em critérios de índole territorial.

Entretanto, mantida a interpretação dada pela Lei Complementar pelo STJ, pode-se afirmar que não haverá diferenciação substancial no tratamento dispensado ao local da prestação do serviço, e, portanto, os problemas de determinação existentes acerca da determinação do local da prestação de serviços permanecerão.

Nos casos em que há dificuldade em se precisar o efetivo local da prestação, como nos casos de serviços prestados por meio eletrônico, ainda está por desafiar uma apreciação mais segura por parte dos tribunais.

²⁴ 1º TAC- Ap 423.553-2- 4ª C. – j.7.8.90- Rel. Juiz Octaviano Santos Lobo, Revista dos Tribunais n° 663, pp. 107 e 108, apud Melo (2005, p. 171)

Por exemplo, tem-se a realidade trazida por meio dos “sites” que, segundo Greco (2000, p. 141), teria a seguinte qualificação:

Corresponde a um arquivo de computador onde se encontra uma seqüência de instruções a serem perseguidas pelo computador do visitante, tais como copiar determinadas figuras que se encontram armazenadas em certo local, colocar na tela do usuário em determinada posição o que foi copiado deixando uma distância específica entre cada uma delas; colocar na tela determinados textos; copiar certos softwares que se encontram armazenados em determinados endereços etc.

Nesse sentido, poder-se-ia, segundo o mesmo autor, vislumbrar-se realidades distintas, a saber:

- a) o site enquanto tal e os softwares que se encontram acessíveis, através do site, ou podem ser obtidos mediante download;
- b) o computador que hospeda o site;
- c) a pessoa jurídica (por exemplo, provedor de hospedagem) que coloca no ar o site, tornando-o acessível aos internautas; e
- d) o conteúdo disponibilizado no site.

O site também pode ser compreendido no seu âmbito físico, intangível, lógico, virtual e mídia, podendo desenvolver várias atividades, dentre as quais podemos citar a divulgação de banners de propaganda, salas de bate papo, videoconferência, dentre outros.

A participação do site é muito variada, podendo servir de meio de simples difusão de serviços e bens (meio de propaganda), ou como interface para recebimento de pedidos pelos clientes, ou mesmo na aceitação do produto, emissão de ordem de pagamento e concretização de negócios.

Questão que assume relevância se refere à equiparação do site ao estabelecimento, para fins de tributação.

O que dizer das situações em que as pessoas participantes estão situadas em ares geográficas distintas, estabelecimento do prestador, provedor que hospeda o site e usuário/cliente.

Ainda, como solucionar o problema verificado quando a prestação de serviço ocorre de forma compartilhada por diversos prestadores situados em diversas localidades (quando não em diversos países).

É o caso, apenas a guisa de exemplo, de grandes construções nas quais a tecnologia a ser empregada foge à normalidade, o que demanda a participação de especialistas do mundo todo que, de seus escritórios, e ao toque de um mouse, participam do desenvolvimento do projeto em tempo real, ainda que situados fisicamente a quilômetros de distância.

A evolução da informática levou, inclusive, que fosse cunhada uma expressão que referenciava a inexistência de barreiras no mundo na prestação desses serviços. Diz-se que "o mundo é plano"²⁵.

²⁵ Título da obra do escritor Thomas L, Friedman

4. A CORRETAGEM DE SEGUROS

Na República Federativa do Brasil, os corretores de seguros compõem o Sistema Nacional de Seguros Privados, a teor do que dispõe o art. 8.º, alínea e, do Decreto-Lei n.º 73/66.²⁶

Em sua atividade, os corretores de seguros celebram contrato de corretagem. Por muito tempo, a corretagem não contava com disciplina legal. A lei regulava apenas o ofício de corretor, definindo o profissional da intermediação como agente auxiliar do comércio, nos termos do art. 36 e seguintes do Código Comercial.

Atualmente, o contrato de corretagem tem expressa regulamentação legal, especialmente a partir do art. 722, do Novo Código Civil, conforme abaixo se transcreve:

“Art. 722. Pelo contrato de corretagem, uma pessoa, não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas.”

O dispositivo da lei civil visa regular o contrato de corretagem, dispondo sobre as relações jurídicas advindas da intermediação que lhe é peculiar, cujas normas se aplicam genericamente a todos os ramos em que a atividade de corretagem pode ser explorada.

Nada obstante, é importante destacar que o objeto principal do contrato de corretagem é a intermediação entre os sujeitos interessados em contratar. Na dicção da lei, o corretor obriga-se a obter para seu cliente “... *um ou mais negócios...*”, tendo o Novo Código Civil superado as divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre o

²⁶ Art 8º Fica instituído o Sistema Nacional de Seguros Privados, regulado pelo presente Decreto-lei e constituído:

- a) do Conselho Nacional de Seguros Privados - CNSP;
- b) da Superintendência de Seguros Privados - SUSEP;
- ~~c) do Instituto de Resseguros do Brasil - IRB;~~
- c) dos resseguradores;
- d) das Sociedades autorizadas a operar em seguros privados;
- e) dos corretores habilitados.

tema, **a ponto da moderna doutrina civilista afirmar que o contrato de corretagem veicula uma obrigação de resultado²⁷.**

Embora a função do corretor de seguros seja a intermediação entre as companhias seguradoras e os segurados na colocação do risco, os corretores de seguros também praticam outros atos empresariais, como, por exemplo, a captação de clientela para as companhias seguradoras.

Daí porque é comum dizer que **os corretores de seguros também prestam serviços às companhias seguradoras²⁸**, seja aproximando os sujeitos do contrato de seguros, seja desenvolvendo novas oportunidades de negócios para os seguradores.

Pelos relevantes serviços prestados, os corretores de seguros percebem **comissão de corretagem** que, por decorrer de uma obrigação de resultado, **somente é devida após a celebração do contrato de seguros, já que este é o momento em que se tem por adimplida a obrigação do intermediário.**

De regra, **a comissão do corretor de seguros é paga pela companhia seguradora.** Tal obrigação decorre muitas vezes do contrato de corretagem celebrado entre o intermediário e o segurador, ou, ainda, dos usos e costumes do mercado securitário.

As considerações até aqui expostas têm o propósito de fixar uma premissa que identifica no contrato de corretagem de seguros uma **sofisticada relação jurídica, que não se limita à simples venda de seguros, ou mesmo à captação de clientela em favor das companhias seguradoras.**

Relativamente à tributação do serviço de corretagem pelo ISS, sua previsão encontra-se na lista anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, em especial no item 10,, subitem 10.01, senão vejamos:

²⁷ “O objeto do contrato de corretagem ou de mediação não é propriamente o serviço prestado pelo corretor, mas o resultado útil desse serviço. Daí ser uma obrigação de resultado e não de meio. A obrigação do corretor, sendo de resultado, somente produzirá efeitos em relação ao comitente (proprietário do bem ou cliente), no instante em que o acordo para o negócio se efetivar, em razão da intermediação realizada.” (Diniz, Maria Helena *in* Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais. Editora Saraiva, 3.º volume, p. 442).

²⁸ O Superior Tribunal de Justiça deixou clara a importância dos corretores de seguros para as companhias seguradoras. Vale a transcrição de trecho do voto do Relator: “(...) No caso da corretagem de seguros, ainda que o corretor não esteja vinculado à seguradora, a sua função é a de intermediar o segurado e a seguradora, contribuindo para a obtenção do resultado econômico pretendido pela empresa, a qual, em contraprestação ao serviço que lhe foi efetivamente prestado, remunera o corretor mediante o pagamento de uma comissão, arbitrada com base em percentagem do contrato celebrado. Assim, não há como deixar de reconhecer que as seguradoras utilizam a intermediação do corretor para a consecução de seus objetivos sociais (...)” (RESP n.º 600.215-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, DJU 01.08.2006)

10- Serviços de intermediação e congêneres.

10.01- Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

4.1 As atividades empresariais desenvolvidas pela Corretora de Seguros: Da determinação do local da prestação do serviço a partir de um caso concreto

Analise agora o caso concreto, que consiste na prestação de serviços de corretagem de seguros, por empresa exclusiva, doravante denominada Corretora, para uma empresa seguradora ligada a um grande banco estatal.

Trata-se de sociedade empresarial, com sede no Distrito Federal, que se apresenta sob a forma de sociedade anônima, nos termos da Lei n.º 6.404/76. Suas atividades consistem no exercício empresarial de corretagem de seguros, conforme previsto no art. 122 do Decreto-Lei n.º 73/66²⁹.

Por opção gerencial, atua no mercado segurador como corretora exclusiva do banco estatal, nos termos do Convênio de Parceria Operacional e Prestação de Serviços, celebrado com a intervenção e anuência da mesmo.

O convênio firmado entre as partes (Corretora, Seguradora e Banco) tem como objetivo maior alavancar a penetração no mercado dos seguros comercializados pela Seguradora, utilizando, como instrumento empresarial, a estrutura física da rede bancária do banco estatal espalhada pelo território nacional.

A sistemática da operação se desenvolve através de Assistentes de Vendas alocados pela Corretora em determinadas agências bancárias banco estatal, conforme o potencial de demanda do mercado local.

O Assistente de Vendas é estrategicamente alocado em determinada agência bancária com a específica função de divulgar os seguros comercializados pela Seguradora. Isso porque, em determinadas localidades, o potencial de demanda por garantias securitárias exige a presença de vendedor treinado para

²⁹ Art 122. O corretor de seguros, pessoa física ou jurídica, é o intermediário legalmente autorizado a angariar e promover contratos de seguro entre as Sociedades Seguradoras e as pessoas físicas ou jurídicas de Direito Privado.

esclarecer o consumidor, de modo a captar clientela interessada nas garantias oferecidas pela seguradora.

Nesse caso, em havendo interesse em contratar o seguro, o assistente de vendas somente recolhe as informações sobre o risco oferecido e as envia à sede da Corretora, no Distrito Federal, para elaboração da proposta de seguros por corretores profissionais. Após, a proposta de seguros é encaminhada à seguradora, onde, dentro de um processo de interação entre a Corretora e a Seguradora, se processa a análise do risco, com a conseqüente emissão de pronunciamento pela sua aceitação ou recusa.

Ainda que se considere que outros que não os Assistentes de Vendas da Corretora ofereçam o serviço de seguro, em qualquer caso, os atos praticados nas Agências do banco estatal não configuram atos típicos de contrato de corretagem de seguros. Isso porque, a corretagem de seguros não se confunde com a simples venda de seguros, com a divulgação da própria atividade securitária, ou com a captação de clientela em favor das companhias seguradoras.

Conforme dito anteriormente, a corretagem de seguros é sofisticada atividade econômica. Trata-se, em última análise, de verdadeiro processo obrigacional, na linha dos ensinamentos de Clóvis do Couto e Silva³⁰, para quem, nessas obrigações, impende ponderar as diversas fases da negociação intermediada pelo corretor de seguros.

Assim, os Assistentes de Vendas da Corretora ou qualquer outro que atuem em momento anterior ao objeto do contrato de corretagem de seguros, praticam atos subsidiários à intermediação, que visam somente à venda de seguros ou a captação de clientela, operação que não configura fato gerador do ISSQN.

De outro modo, os verdadeiros atos de corretagem de seguros são praticados pela Corretora em sua sede empresarial, situada no Distrito Federal, e não guardam relação alguma com a divulgação dos produtos oferecidos aos consumidores ou a captação de clientela operada pelos assistentes de vendas alocados nas agências do banco estatal.

Essa constatação é de suma importância para se determinar o local da prestação do serviço de corretagem, de modo a identificar o sujeito ativo

³⁰ COUTO E SILVA, Clóvis do. A Obrigação como processo. Ed. José Bushatsky, 1977.

constitucionalmente competente para lançar e cobrar o ISSQN incidente sobre a prestação de serviços de corretagem de seguros.

No caso em exame, o serviço prestado pela Corretora somente se concretiza quando a Seguradora, também sediada no Distrito Federal, emite a competente apólice de seguro. É nesse momento em que a obrigação da Corretora se tem por adimplida com a conseqüente extinção do contrato de corretagem.

Em relação ao local, **a obrigação da autora se exaure notadamente no Distrito Federal**, que é o espaço geográfico onde são efetivamente prestados os serviços de corretagem de seguros, intermediando a operação securitária.

Vale lembrar, conforme dito anteriormente, que a corretagem de seguros não se confunde com a simples venda de seguros ou com a captação de clientela em favor da seguradora. A captação de clientela é ato preparatório da atividade empresarial, ao passo que a venda é o ato que ultima o contrato que se quer intermediar.

Destarte, para fins de incidência do ISSQN, na modalidade de prestação de serviços de corretagem de seguros, **não tem relevância alguma a relação que se forma entre o interessado na contratação do seguro e o Assistente de Vendas da autora alocado nas agências do banco estatal.**

É que **os atos praticados pelo assistente de vendas, considerados isoladamente, não configuram prestação de serviços de corretagem de seguros, mormente pelo fato de que, sem a efetiva participação dos corretores profissionais situados na sede empresarial da Corretora, no Distrito Federal, não se chegaria ao resultado útil do contrato de corretagem, qual seja, a celebração do contrato de seguros com a conseqüente emissão da apólice.**

Assim, é evidente que os serviços de corretagem de seguros prestados pela Corretora somente podem ser concluídos no momento em que a apólice de seguros é emitida. E o local onde isso se verifica é a sua sede empresarial, situada no Distrito Federal.

De igual modo, ainda que existam produtos securitários comercializados diretamente nas Agências da do banco estatal, é de se considerar que **a celebração do contrato de seguros estará sujeita sempre à ulterior análise do risco oferecido, etapa esta realizada no Distrito Federal, precedida de elaboração de**

proposta pela autora, ao que se pode concluir que o efetivo local da prestação do serviço, nessa hipótese, é também a sua sede empresarial.

Desta forma, tudo o que foi dito sobre a venda de produtos da Seguradora pelos Assistentes de Venda da Corretora também vale para a venda efetuada diretamente por outras pessoas que não seriam seus funcionários, pois, no caso, estas assumem o papel do Assistente de Vendas, não havendo se falar, portanto, em local diferente na prestação do serviço.

Em situação análoga à presente, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de se pronunciar sobre o assunto. Os precedentes jurisprudenciais abaixo colacionados, ainda que tratem de prestação de serviço de consórcio, traçam parâmetros objetivos para afastar a exigibilidade do ISSQN pelos Municípios em que são alocados os assistentes de vendas da Corretora. Veja-se a respeito:

“TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA INCIDÊNCIA. O local do recolhimento do ISS incidente sobre a administração de bens ou negócios, inclusive consórcios, é o do território do Município onde se realiza o serviço. O serviço de administração de consórcio compreende não só a coleta dos nomes dos interessados como a realização de reuniões, cobrança de parcelas e respectiva contabilização, aquisição dos bens e sorteio dos consorciados, e, in casu, em todas essas etapas, praticado no Município de Lins, ao qual cabe o poder de tributar. (...)” (RESP n.º 72.398-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 10/06/96)

“TRIBUTÁRIO. ISS. ADMINISTRAÇÃO DE CONSÓRCIOS. O Imposto Sobre Serviços é exigível no Município em que a empresa prestadora de serviços administra o consórcio, nada importando que capte a clientela em outros Municípios. Recurso especial não conhecido pela letra “a”. (...)” (RESP n.º 11.942-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 11.12.1995)

Em ambos os julgados, os consórcios eram administrados em determinado Município, mas contavam com vendedores individuais que captavam clientes e vendiam cotas em territórios de outros Municípios. Os Municípios em que funcionavam esses vendedores pretendiam exigir o ISSQN sobre a atividade, mas o Superior Tribunal de Justiça entendeu que os atos por eles praticados não se

caracterizavam serviços de administração de consórcios, mas sim mera captação de clientela, tal qual ocorre na presente situação.

A questão acima exposta ainda não foi objeto de apreciação judicial, o que se aguarda para breve, ao menos em primeira instância, sendo certo que, em se tratando de aspectos que possam envolver o exame de fatos e provas, sua apreciação pode ser obstada pela incidência da Súmula 07 do STJ.³¹ Neste sentido, veja-se a ementa a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DO ARESTO DE APELAÇÃO. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DA CDA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO. **LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇOS**. CONTROVÉRSIA DIRIMIDA COM BASE EM ELEMENTOS FÁTICOS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 07/STJ.

FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR - SOFTWARE. PRESTAÇÃO DE **SERVIÇOS**. **ISS**. INCIDÊNCIA. ALEGAÇÃO DE QUE SE TRATA DE CONTRATO DE CESSÃO DE USO. IMPROCEDÊNCIA.

1. O fornecimento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de **serviços** sujeitando-se, portanto, à incidência do **ISS**.

2. Precedentes do STJ (REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 13.12.2004; REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 27.10.1997; REsp 216967/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 22.04.2002) e do STF (RE n.º 176626 / SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 11.12.1998)

3. A nulidade da CDA e sua incorrência ante a afirmação da existência de procedimento administrativo prévio à sua lavratura e quanto ao **local** de prestação dos **serviços**, partiram da análise do conteúdo fático-probatório carreado aos autos, motivo pelo qual revela-se insindicável ao E. STJ, em sede de recurso especial, analisar as suscitadas ofensas aos arts. 2º, § 5º, VI e § 6º, da Lei n.º 6.830/80, 102 e 142, do CTN e art. 12, do Decreto-lei n.º 406/6, ante a incidência inarredável a incidência da Súmula n.º

07/STJ, verbis: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

4. As ofensas aos arts 165, 458 e 535 do CPC, não restaram evidenciadas porquanto Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

³¹ 7. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial

5. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte,³²

Por outro lado, os arestos apresentados, ao apreciar a questão do local da prestação do serviço, ultrapassaram o referido óbice, o que supõe seja o tema relativo aos serviços de corretagem também objeto de análise e posicionamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

Finalmente deve ser dito que a presente situação não pode ser estendida a todos os casos, visto que somente diante da situação concreta, em que se verifique a forma de atuação de determinada empresa, isto é, o modo de operação da corretora, poderá ser possível determinar o efetivo local de prestação de serviço de corretagem.

³² REsp 814075 / MG, Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma, DJ 02.04.2008

5. CONCLUSÃO

Para o propósito do presente trabalho, a determinação do local da prestação de serviço está ligada à determinação do ente federativo municipal aonde se concretiza a norma hipotética que descreve o fato gerador do Imposto sobre Serviços.

Em se tratando de serviços executados de forma fracionada, e esse fracionamento ultrapassa as fronteiras de um Município, isto é, as diversas etapas percorridas para a conclusão do serviço envolvem a participação de atividades desenvolvidas em dois ou mais Municípios, ainda assim há que se considerado o serviço como uma unidade, para fins de incidência do Imposto sobre Serviços.

No caso dos serviços de corretagem, sujeitos que estão ao ISS, a sua concretização envolvem a prestação de várias atividades, indo desde a captação de clientela até a sua conclusão, que se ultima com a emissão da apólice de seguros correspondente. Trata-se de uma obrigação de resultado

Assim, quando realizadas as diversas atividades em municipalidades diferentes, competente para a exigência do imposto em questão será aquele Município aonde se concretiza o seguro, isto é, o local em que emitida a apólice de seguros pela seguradora, pois, em se tratando de uma obrigação de resultado, enquanto não emitida a apólice a corretagem não estará perfeita.

Também não se pode perder de vista que a corretora é, em primeira mão, uma prestadora do serviço para a Seguradora, que é a responsável pela emissão da apólice de seguros, e que a remunera pela intermediação que realiza.

Daí porque não se pode considerar como local da prestação de serviços de corretagem aquele em que se realizam apenas atos preparatórios para a concretização do negócio, tais como a captação de clientela, coleta de documentos, dentre outros.

No caso aqui analisado, portanto, seria competente para exigir o Imposto sobre Serviços o Distrito Federal.

Finalizando, apenas a análise da situação concreta nos permite determinar o local da prestação do serviço de corretagem para fins de ISS e, via de consequência, o Município competente para exigir a exação.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

AZEVEDO, Mariângela; MOURA, Fábio Clasen (Coord.). *Imposto Sobre Serviços: De acordo com a Lei Complementar nº 116/03*. São Paulo: Quartire latin, 2004.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça STJ, Resp n.º 39.554-2-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, acórdão publicado na seção 1 do DJ de 21.02.1994;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 130792, Rel. p/ o acórdão Min. Nancy Aldrighi, acórdão publicado na seção 1 do DJ 12.06.00.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP n.º 600.215-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, acórdão publicado na seção 1 do DJ de 01.08.2006

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 814075 / MG, Rel. Min. Luiz Fux. acórdão publicado na seção 1 do DJ de 02.04.2008.

CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. ee. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004

COUTO E SILVA, Clóvis do. *A Obrigação como processo*. Ed. José Bushatsky, 1977

Diniz, Maria Helena. *Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais*. São Paulo: Saraiva, 3.º volume.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOFFMANN, Suzy Gomes. *A Competência dos Municípios para Instituição e Cobrança do ISSQN e a Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviços no Pagamento do ISSQN*. Revista Dialética do Direito Tributário nº 105, pp. 85 e 86.

JUSTEN FILHO, M. **O Imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

MELO, José Eduardo Soares, J. E. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/2003**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

RE 77.183-SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Pleno, j. 19.04.74, RTJ 73/490.