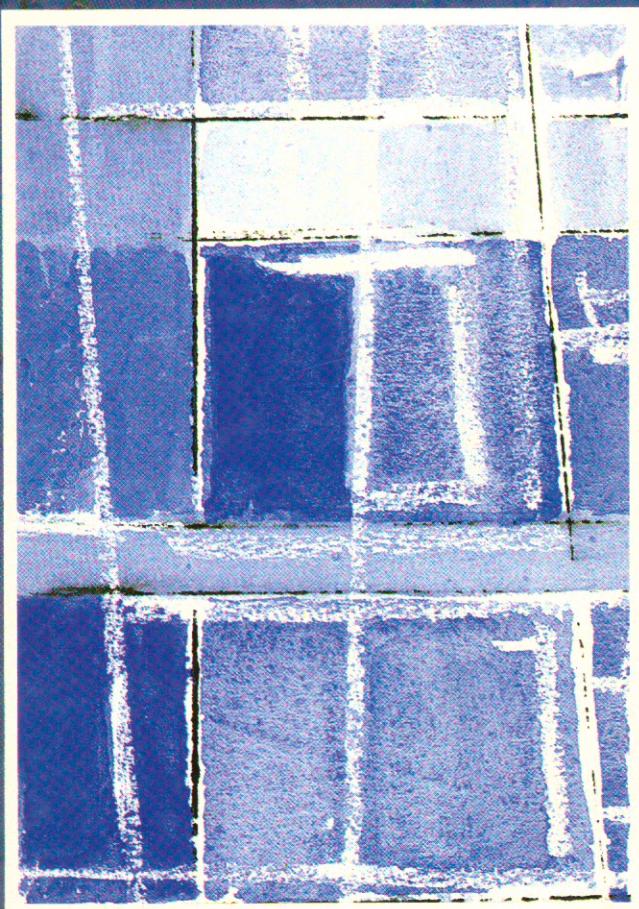


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



58

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

58



Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Phoenix* e *Dialética*

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 2000)

Lyria Palombini
é a autora da obra cujo detalhe
é reproduzido em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

~~Crédito Tributário~~ SUMÁRIO**Doutrina**

- Da inconstitucionalidade da taxa Selic para fins tributários - *Domingos Franciulli Netto* 7 11/014
- Da inconstitucional exigência do PIS e da Cofins das cooperativas de crédito - *Flávio Augusto Dumont Prado* 31 11/015
- Local da ocorrência do fato gerador do ISS - *Hugo de Brito Machado* 45 11/016
- Ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa Selic para correção de débitos tributários - *Ives Gandra da Silva Martins* 54 11/017
- As contribuições sociais e a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 27 - *Marcelo Ribeiro de Oliveira e Bruno Noura de Moraes Rêgo* 57
- O imposto de renda na fonte nos pagamentos por prestação de serviços técnicos por residentes no exterior, o Ato Declaratório CST nº 1/00 e as convenções celebradas pelo Brasil para evitar dupla tributação da renda - *Márcio Calvet Neves* 69
- O depósito administrativo fiscal e a violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade - *Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli* 75
- A compensação tributária frente à Súmula 212 - uma análise material e processual - *Regis Pallotta Trigo* 82
- Credитamento extemporâneo de IPI nos casos de produtos isentos, gravados com alíquota zero ou não-tributados - *Rogério Pires da Silva* 93 10/18
- O Ato Declaratório nº 1/2000 e a ilegalidade da obrigação de retenção do imposto de renda na fonte - *Sérgio André Rocha Gomes da Silva* 100
- A impossibilidade de imediata decretação da deserção no caso de ausência de “preparo” de recurso de apelação no âmbito da Justiça Federal - *Sérgio de Freitas Costa e André Luiz Fonseca Fernandes* 109 11/019

Parecer

- O diferimento e sua extensão à prestação do serviço de transporte de mercadorias - *Sacha Calmon Navarro Coêlho* 121

Local da Ocorrência do Fato Gerador do ISS

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Resta pacífico no Superior Tribunal de Justiça que o fato gerador do ISS reputa-se ocorrido no local da efetiva prestação do serviço, independentemente de onde seja estabelecido o prestador.¹ Esse entendimento, embora aparentemente resolva o problema decorrente de práticas fraudulentas de alguns contribuintes, nos parece insustentável no plano jurídico, e faz surgir questionamento de solução bem mais difícil, no que concerne aos conflitos de competência entre Municípios para a cobrança desse imposto.

De fato, Municípios próximos às grandes capitais, nos quais realmente estão estabelecidas várias empresas prestadoras de serviços, terão toda a sua arrecadação de ISS drenada para o já nutrido de recursos Município central, inibindo sobremaneira o desenvolvimento das cidades periféricas. Além desse problema, há outro, bem mais grave, que diz respeito ao serviço prestado de forma indivisível em mais de um Município. Adotado o critério do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, resurge o interminável conflito existente antes do DL 406/68. Para piorar a situação, inúmeros Municípios estão a legislar de forma diametralmente oposta ao artigo 12 do DL 406/68, adotando a interpretação dada pelo Colendo STJ. Alguns chegam ao extremo de determinar a retenção na fonte do ISS relativo a serviços efetivamente prestados em vários Municípios porém pagos em seu território, por empresa nele sediada. Como se vê, a situação enseja o surgimento de graves conflitos de competência.

Por outro lado, as fraudes cometidas por alguns contribuintes, que aparentemente fixam estabelecimento em cidades do interior mas de fato realizam suas atividades na capital, não ensejam o desprezo ao artigo 12 do DL 406/68. Ao contrário, reforçam a sua aplicação. Senão vejamos.

2. Os Conflitos de Competência na Arrecadação do ISS

2.1. Os conflitos de competência e a lei complementar

Em um Estado Federativo, os diversos entes federados possuem poder de tributar, sendo inevitável o surgimento de

¹ (Ac. un. da 2^a T do STJ - Rel. Min. Eliana Calmon - AR no AG nº 196.490-DF - DJU 1 29.11.99, p. 153, RDDT nº 54/162) (Ac. un. da 1^a T do STJ - REsp nº 41.867-4 - RS. Rel. Min. Demócrata Reinaldo - DJ 25/04/94).



**Hugo de Brito
Machado**

é Juiz Aposentado do Tribunal Regional Federal da 5^a Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

conflitos. Esses conflitos podem ocorrer entre pessoas jurídicas de categorias distintas, como, por exemplo, entre a União e os Estados, entre a União e os Municípios, ou entre Estados e Municípios. Podem, outrossim, ocorrer conflitos entre pessoas jurídicas de uma mesma categoria, vale dizer, entre dois Estados, ou entre dois Municípios.

No primeiro caso, quando o conflito se instaura entre pessoas jurídicas de uma mesma categoria, a questão reside em saber se o fato tributável está compreendido no âmbito constitucional do tributo atribuído a uma, ou no âmbito constitucional do tributo atribuído à outra das pessoas jurídicas em conflito. A solução será encontrada a partir da análise do elemento nuclear da hipótese de incidência de cada imposto. Interessa, pois, o elemento material, posto que é através deste que se poderá verificar se o imposto em questão deve ser o atribuído, por exemplo, à União, aos Estados, ou aos Municípios.

Já no segundo tipo de conflito o que se coloca em questão é o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. O imposto é o mesmo, visto que, repita-se, a atribuição de competência é feita por categoria de pessoas jurídicas. O conflito entre Estados em torno do ICMS, ou entre Municípios, em torno de ISS, não pode ser resolvido mediante a análise do aspecto nuclear, ou material, da hipótese de incidência desses impostos. A solução há de ser buscada no estudo do aspecto espacial da hipótese de incidência das normas de ambas as pessoas jurídicas envolvidas, sejam Estados, sejam Municípios.

Dir-se-á que a solução é muito simples: o tributo é devido à entidade tributante em cujo território tenha ocorrido o respectivo fato gerador. Em situações de

conflito entre Municípios, em torno do ISS, por exemplo, dir-se-á que o imposto é devido no Município onde ocorreu o fato gerador. A simplicidade, porém, é apenas aparente.

2.2. *O caráter imaterial da prestação do serviço*

De fato, não há dificuldade na definição do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária em se tratando de tributação sobre a propriedade de bens corpóreos, mormente em se tratando de bens imóveis. Exemplo disso é o IPTU, recolhido no Município onde se localiza o imóvel urbano. Salvo situações excepcionais, relativas a imóveis situados na fronteira entre dois Municípios, em geral não existem problemas.

A situação é mais complexa, porém, quando se trata do Imposto sobre Serviços - ISS, dado o caráter imaterial, ou incorpóreo, dos serviços, cuja prestação constitui o seu fato gerador. Realmente, a prestação de um serviço consiste não somente na execução de um trabalho, ou de obra material, mas também no desempenho de uma atividade ou de trabalho intelectual, algo indiscutivelmente imaterial e que, por isso, não está necessariamente vinculado a limites territoriais.

Um hospital pode ser solicitado a atender um paciente que reside em Município diverso daquele em que está sediado. Sua equipe médica vai à residência do paciente e lá começa a prestação dos serviços profissionais. Por motivos de ordem médica o paciente é transportado para o hospital e lá prossegue a prestação do serviço. Depois o paciente retorna a sua residência, onde o tratamento prossegue até ser concluído.

Uma empresa de consultoria econômica, ou jurídica, é solicitada para

analisar a situação de determinada empresa ou grupo empresarial, em Município diverso daquele em que é estabelecida. Ou até com estabelecimentos em vários Municípios. Manda sua equipe até a sede da empresa cliente e ali é realizada a coleta dos dados necessários ao estudo. Essa coleta de dados é completada em outros estabelecimentos, situados em outros Municípios. A análise desses dados e a emissão do parecer respectivo é feita, porém, na sede da empresa prestadora do serviço.

Em todos esses casos, como em inúmeros outros que poderíamos enumerar, resta clara a impossibilidade de se afirmar em que Município se deu efetivamente a prestação do serviço.

2.3. Os critérios de atribuição de competência e os possíveis conflitos

Para determinar em qual Município o ISS é devido, o Legislador Complementar deve editar normas gerais, aplicáveis em toda a Federação, dispondo sobre onde se reputa ocorrido o fato gerador do imposto. Ressalte-se que mesmo o legislador complementar é apenas relativamente livre nessa tarefa.

Dizemos relativamente porque existem limitações constitucionais explícitas e implícitas ao seu poder de dirimir conflitos de competência. Não poderia a Lei Complementar, por exemplo, dispor que o ISS será sempre devido ao Município onde se localiza a Capital do Estado, independentemente de onde for prestado. Tal dispositivo contraria o princípio constitucional da autonomia municipal, assim como a própria existência dos Municípios na Federação Brasileira.

Pois bem. Dentro de sua relativa liberdade, o legislador complementar dispunha de vários critérios para determinar onde o ISS seria devido. Local da

prestação, domicílio do prestador, domicílio do tomador, local do pagamento, etc.

Como o fato gerador do imposto, nos termos da Constituição Federal, é a prestação de serviços de qualquer natureza, critério coerente seria determinar devido o imposto ao Município onde o serviço é efetivamente prestado. Essa foi a solução adotada quando do antigo Imposto Sobre Indústrias e Profissões, antecessor do ISS.

Tal critério, porém, não solucionou o conflito surgido nos casos em que o serviço é prestado em mais de um Município, e cujos exemplos são inúmeros.

Serviço de mapeamento, onde um avião fotografa o solo de vários Municípios, sendo o material posteriormente utilizado para a confecção do mapa, no estabelecimento do prestador. Serviço de perícia técnica, contratado em um Município para ser executado em outro. Serviço de advocacia, no qual muitas vezes o advogado se desloca para outras comarcas para atender aos interesses de seu constituinte. Serviço de cessão de mão-de-obra, quando a mão-de-obra é cedida para realização de tarefas em Municípios outros. Estes são apenas alguns exemplos, dos múltiplos que poderíamos ainda enumerar.

Em tais casos, não se pode afirmar onde o serviço é “efetivamente” prestado, pois a sua execução compreende várias etapas, indivisíveis, que se realizam em mais de um Município.

2.4. A solução do Decreto-lei nº 406/68

Para pôr termo a tais conflitos, em que não se pode afirmar onde o serviço é realmente prestado, o Decreto-lei nº 406/68 determinou, em seu artigo 12, que:

“Art. 12 - Considera-se local da prestação do serviço:

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

Para adotar esta solução o legislador considerou, por ficção, que o serviço é sempre prestado no local onde o prestador é estabelecido. A respeito dessa norma, aliás, já escrevemos:

“Cuida-se de opção do legislador, que instituiu uma ficção jurídica. O local da prestação do serviço, assim, está definido por ficção jurídica. Não se admite prova em contrário. O imposto, portanto, é devido ao Município em que tem estabelecimento o prestador, ou se não é estabelecido, onde tem domicílio. Ficaram, desta forma, resolvidas inúmeras questões que certamente seriam suscitadas, em casos como o de um advogado que tem escritório em São Paulo mas, eventualmente, presta serviços em Brasília, junto ao STJ ou ao STF.”²

As ficções jurídicas - é bom ressaltar este aspecto - impõem a certeza jurídica da existência de um fato cuja ocorrência, no mundo fenomênico, não é certa. Uma vez criada a regra jurídica, porém, a ficção penetra na ordem jurídica *como verdade*.³

Alfredo Augusto Becker, em sua notável Teoria Geral do Direito Tributário, esclarece a impossibilidade de se provar a não-ocorrência de um fato que, por ficção legal, a ordem jurídica considera ocorrido. Em suas palavras,

“F. Gény também considera *inadmissível* que, no caso concreto individual, possa ser oferecida - no intuito de ‘sustar a aplicação’ da lei - prova

contrária à presunção que serviu ao legislador como elemento *simplesmente intelectual* por ocasião da criação da regra dispositiva ou imperativa de direito substantivo.

(...)

é inadmissível oferecer prova contrária à presença ou à ficção que serviu ao legislador de elemento *apenas intelectual*.⁴

Descabe, portanto, aferir-se, no caso concreto, se o serviço foi - ou não - efetivamente realizado no local do estabelecimento prestador, pois o legislador serviu-se da ficção de que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador. É importante destacar que é ficto o local onde ocorreu a prestação, não o local onde está estabelecido o prestador. Sobre este último cabe ampla discussão e diliação probatória. Onde for demonstrado e provado estar o estabelecimento prestador é que, por ficção, será considerada ocorrida a prestação do serviço.

Essa ficção revelou-se indispensável para solucionar os conflitos de competência entre Municípios, de outra forma insolúveis, merecendo o aplauso do eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal, Professor de Direito e respeitadíssimo tributarista, Aliomar Baleeiro, que a seu respeito escreveu:

“Cabia ao Município onde se presta o serviço a competência para exigir da empresa ou trabalhador autônomo o imposto respectivo. Mas, ainda ao tempo do imposto sobre indústrias e profissões e do IVC, houve litígios, porque empreiteiros estabelecidos num Estado executavam obras noutras, e ambos os Fiscos estaduais pre-

² Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 172.

³ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3^a ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 510.

⁴ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3^a ed., São Paulo: Lejus, 1998, pp. 519 a 527.

tendiam cobrar o segundo tributo quanto aos materiais, assim como disputavam o 1º as prefeituras do domicílio e do local da obra. O STF pronunciou-se pela competência deste último quanto ao IVC.

O AC nº 36/67 estabelecia regras para isso. Convém lembrar que a empresa, além da matriz, pode ter outros estabelecimentos. A primeira é a firma; os estabelecimentos são os meios de ação dela (depósitos, fábricas, oficinas, agências, etc.)

O Dec-lei nº 406 simplificou o problema. Cobra o imposto do art. 24, II, da CF o Município da sede do estabelecimento, se este presta os serviços; se o prestador não tem estabelecimento, cobra o tributo o Município de seu domicílio.⁵

Atualmente, portanto, a regra é a de que o Imposto sobre Serviços - ISS é devido no Município onde está estabelecido o prestador de serviços.

3. Exceções à Regra Contida no Artigo 12 do DL 406/68

3.1. Os serviços de construção civil

Nos termos do artigo 12, alínea "b", do Decreto-lei 406/68, o ISS é devido no Município onde ocorre a prestação nos casos de construção civil. Verifique-se que, nessa hipótese, na qual é evidente o local da prestação do serviço, o Decreto-lei manteve a norma de que o Imposto é devido no local da prestação do serviço.

Esse dispositivo apenas reforça a afirmação que fizemos, de que, nas demais prestações de serviço, por ficção, o ISS será sempre devido ao Município onde o prestador do serviço tem estabe-

lecimento, e não no local onde o serviço é efetivamente prestado. Com efeito, se nos serviços de construção civil o ISS é devido no local da prestação, e nos demais casos no local do estabelecimento, é evidente que, nessa segunda hipótese, é irrelevante o local da efetiva prestação. Entender diferentemente implicaria tornar repetitiva e absolutamente desnecessária a exceção referente aos serviços de construção civil.

3.2. As fraudes praticadas pelos contribuintes

O critério adotado pelo Decreto-lei nº 406/68 deu ensejo à prática de fraudes por parte de alguns contribuintes, que passaram a constituir a sede formal de sua empresa prestadora de serviços em Município do Interior, onde o ISS tem alíquota mais baixa, mas de fato se estabeleceram na Capital.

Tais fraudes, porém, não ensejam o afastamento da incidência do artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68. Ao contrário, é o caso de sua aplicação, pois o estabelecimento prestador é aquele onde, de fato, está sendo administrada a atividade de prestação do serviço.

Estabelecimento, para os fins de atribuição de competência aos Municípios, é o próprio local ou edifício em que o serviço vai ser prestado, ou onde estão os aparelhos e ferramentas necessárias à prestação do serviço.

No caso de empresas que constituem sua sede formal em Municípios do interior, mas de fato se estabelecem na Capital, há a incidência perfeita do artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68, a determinar o imposto como devido no Município onde se localiza o imóvel no qual está sendo administrado o serviço e on-

⁵ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 508.

de estão as máquinas, ferramentas, equipamentos, enfim, todos os apetrechos necessários à prestação e à administração do serviço.

Entretanto, não foi assim que entendeu o Superior Tribunal de Justiça, que afastou incidência do artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68 indistintamente, inclusive nos casos em que o contribuinte está realmente estabelecido no interior, mas presta serviços a tomadores situados na Capital.

3.3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Embora a matéria se encontrasse inicialmente controvertida,⁶ prevaleceu a final nas Primeira e Segunda Turmas daquela Corte o entendimento segundo o qual o ISS será devido ao Município no qual efetivamente ocorrer a prestação do serviço, independentemente de onde esteja estabelecido o prestador.

“Tributário - Imposto sobre Serviços (ISS) - Exigência - Município - Fato gerador - Decreto-Lei nº 406/68, art. 12.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (Município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de Município onde não pode ter voga.

Recurso provido indiscrepantemente.” (REsp nº 41.867-4 - RS. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. Primeira Turma. Unânime. DJ 25/04/94)

“Tributário. ISS. Competência para Imposição da Obrigaçāo Fiscal - Local da Prestação do Serviço - Decreto-lei nº 06.68, ART. 12.

1. Para a incidência do ISS, quanto ao fato gerador, considera-se o local onde se efetiva a prestação do serviço, competindo ao Município do território da atividade constitutiva daquele fato a imposição e o recolhimento do tributo.

2. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso Improvido.” (Ac. un. da 1^a T do STJ - Rel. Min. Milton Luís Pereira - REsp 720/89 MA - DJ 15.05.1995, p. 13.365)

3.4. O equívoco do Colendo Superior Tribunal de Justiça

Eventual ocorrência de fraude na determinação do estabelecimento não propicia o afastamento da incidência do Decreto-lei nº 406/68. O erro consiste em assumir como estabelecimento aquele formalmente apontado pelo contribuinte. Considerado o estabelecimento como o local onde o contribuinte tem o núcleo econômico de suas atividades, ver-se-á que nenhum empecilho há à aplicação do critério de solução de conflitos adotado pelo DL 406/68.

⁶ “Tributário - Imposto sobre Serviços (ISS) - Serviços de paisagismo - Obra já concluída. A regra geral sobre a competência para instituir o Tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência tributária se desloca para o local da prestação.” (REsp nº 16.033-0 - SP. Rel. Min. Hélio Mosimann. Segunda Turma. Unânime. DJ 13/02/95)

Embora versando sobre determinação do domicílio, Pontes de Miranda traz lição lapidar, que se ajusta perfeitamente ao presente tema:

“O princípio de liberdade da escolha de domicílio não é princípio de vontade arbitrária. A manifestação de vontade sem que haja elemento fático para a domiciliação não basta. No suporte fático há de haver a vontade mais residência ou centração de negócios.”⁷

O equívoco no qual incorreu o Superior Tribunal de Justiça já foi por nós apontado, em nosso Curso de Direito Tributário:

“O Superior Tribunal de Justiça, a pretexto de evitar práticas fraudulentas, tem decidido que é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador. Melhor seria, porém, identificar a fraude, em cada caso. Generalizar o entendimento contrário à norma do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68 implica afirmar sua inconstitucionalidade, o que não é correto, pois tal norma resolve, e muito bem, o conflito de competência entre os Municípios.

A questão está em saber o que é *estabelecimento* prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulen-

tas podem ser corrigidas, sem que se precise desconsiderar a regra do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68.”⁸

É evidente que uma norma, perfeitamente aplicável ao caso cuja apreciação é feita por um Tribunal, não pode “deixar de ser aplicada”, a não ser que se declare a sua inconstitucionalidade. Vigente a norma jurídica e ocorrida a sua hipótese de incidência, se dá o fenômeno da incidência e da irradiação de efeitos jurídicos os quais não pode o julgador ignorar.

No caso, não há qualquer inconstitucionalidade no artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68. E mesmo que houvesse, sua incompatibilidade com a Carta Magna, à evidência, não poderia ser decretada pelo Superior Tribunal de Justiça, mormente se desacompanhada de qualquer declaração formal, o que vilipendia o artigo 97 da Constituição Federal.

Ao invés de simplesmente ignorar tal dispositivo, deveria a jurisprudência aplicá-lo corretamente, de sorte a evitar o surgimento de conflitos, mas sem permitir a ocorrência de fraudes. Muito importante para tal mister é o conceito de estabelecimento prestador, do qual passamos agora a nos ocupar.

3.5. *O conceito de estabelecimento prestador*

Estabelecimento prestador não é aquele formalmente apontado pelo contribuinte como sede da pessoa jurídica prestadora de serviços, mas sim o local onde estão situados os equipamentos necessários à *administração* e à *prestação* do serviço. É, pois, a unidade econômica prestadora do serviço. Como escreveu Misabel Abreu Machado Der-

⁷ Tratado de Direito Privado, 3^a ed., Rio de Janeiro : Editor Borsói, 1971, tomo I, cap. IV, § 71, nº 14, p. 271.

⁸ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 13^a ed., São Paulo : Malheiros, p. 293.

zi, em notas de atualização à obra de Baleeiro:

“Estabelecimento prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica - assim entendido aquele de estabelecimento prestador do serviço - atrairá a incidência da norma municipal respectiva.”⁹

Assim entendido estabelecimento, tem-se como coibir a prática de fraude por parte do contribuinte, que será tributado no local onde realmente é estabelecido, e não no local onde apenas formalmente está sediada sua empresa.

Ocorre que, na medida em que desconsidera o elemento formal, perde-se em segurança e certeza. Por isto mesmo, o conceito de estabelecimento, formulado na busca da realidade do fato, deve ser visto com a necessária cautela. Deve-se ter bem definido o que é “unidade econômica prestadora do serviço”, a fim de que não sejam praticados verdadeiros absurdos. Com efeito, não se pode pretender como estabelecimento um simples imóvel destinado à manutenção temporária da pessoa que prestará o serviço, ou à conservação de alguns equipamentos utilizados nesta prestação, quando o núcleo econômico da empresa, bem maior, situa-se em outro lugar.

Não fosse assim, o advogado que, embora com escritório em São Paulo, viajasse até Brasília para fazer uma sustentação oral perante o Supremo Tribunal Federal, e permanecesse hospedado em um Hotel, teria de recolher o ISS em Brasília, pois o Hotel seria o estabelecimento prestador. É evidente, porém, o desacerto da conclusão.

4. A Proliferação de Conflitos

A prevalecer a tese consagrada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, o Direito Tributário retrocederá à época anterior ao Decreto-lei nº 406/68, onde intermináveis conflitos instauravam-se entre Municípios que pretendiam arrecadar o tributo incidente sobre serviços cuja prestação inicia-se em um Município e é concluída em outro.

A tributação dos serviços exemplificativamente referidos no item 2.2 deste estudo será, novamente, objeto de infindáveis conflitos, visto ser impossível determinar em que Município foram *efetivamente* prestados aqueles serviços.

A proliferação de conflitos, em virtude do entendimento consagrado pelo STJ, apenas evidencia o acerto do Decreto-lei nº 406/68, que elegeu o a localização do estabelecimento prestador do serviço como critério para solução do conflito. Evidencia, outrossim, que aquela Corte ignorou os efeitos decorrentes da incidência do artigo 12 de referido Decreto-Lei sem contudo declarar explicitamente a sua inconstitucionalidade, o que não impede, como pode à primeira vista parecer, o recurso para o Supremo Tribunal Federal, a quem na verdade cabe dar a última palavra sobre

⁹ Misabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização ao livro de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11^a ed., Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 509.

a questão, que é sem dúvida uma questão de constitucionalidade.

5. A Questão Constitucional e o Cabimento do Apelo Extremo

Tendo ocorrido a incidência do dispositivo legal, porque vigente e concretizado o seu suporte fático, nenhum juiz, ou tribunal, pode deixar de aplicá-lo, a menos que declare a sua inconstitucionalidade. Não é rara, porém, a ocorrência de julgados, singulares e coletivos, especialmente de órgãos fracionários de tribunais, que deixam de aplicar dispositivo legal vigente, sem afirmar sua inconstitucionalidade.

Isto é o que denominamos declaração implícita de inconstitucionalidade.

Não se trata de mera questão acadêmica. Há interesse prático em seu deslinde, consistente em definir qual o recurso cabível, se o extraordinário, ou o especial. Em outras palavras, do modo como a questão seja colocada, e resolvida, decorre a definição do recurso, para o Supremo Tribunal Federal, ou para o Superior Tribunal de Justiça.

Realmente, a Constituição Federal, em seu art. 102, inciso III, alínea “b”, diz ser da competência do Supremo Tribunal Federal julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância quando a decisão recorrida *declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal*. E em seu art. 105, inciso III, alínea “a”, diz ser do Superior Tribunal de Justiça a competência para julgar, mediante recurso especial, as causas decididas em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos Tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida *contrariar tratado ou lei federal ou negar-lhes vigência*.

O Superior Tribunal de Justiça não afirmou que o art. 12, do Decreto-lei nº 406/68 não foi recepcionado pela vigente Constituição. Não enfrentou o dispositivo no parágrafo 5º, do art. 34, do ADCT da CF/88, que expressamente recepcionou a legislação tributária não incompatível com as normas do Sistema Tributário então adotado. Diversamente, disse que o local da prestação dos serviços é que indica o Município competente para a cobrança do ISS, pois de outro modo estará violado o princípio constitucional implícito que atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

Tem-se, portanto, no caso, perfeitamente caracterizada uma declaração implícita de inconstitucionalidade do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo indiscutível, pois, nos casos em que assim decide, o cabimento do recurso extraordinário, para o Supremo Tribunal Federal.

Recomendável, porém, é a interposição de embargos de declaração, para que o Superior Tribunal de Justiça esclareça o sentido da afirmação segundo a qual “é o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (Município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território”.

Para nós, tal afirmação constitui indiscutível declaração implícita de inconstitucionalidade. Seja como for, todavia, a interposição dos declaratórios evita os argumentos que podem ser opostos ao cabimento do apelo extremo.