

## ***EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO***

### **ASPECTO MATERIAL E ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO ISS APÓS O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

#### **1. PODER DE LEGISLAR E FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03**

No Brasil, poder de tributar tem origem na Constituição Federal; todavia, a lei suprema não esgota o assunto. Certos aspectos do poder de legislar em matéria tributária encontram-se em regras que estão localizadas abaixo das normas constitucionais e que compõem diplomas normativos editados com a específica função de servir como “normas gerais de Direito Tributário” às quais estão subordinadas as leis que vierem a ser editadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O Impostos sobre Serviços não foge desta regra; existem normas constitucionais a respeito deste imposto mas a grande parte das normas que explicitam os limites do poder de tributar dos Municípios e do Distrito Federal estão explicitadas em pelo menos três leis complementares formais ou materiais: o Código Tributário Nacional; o Decreto-lei nº 406/68 e, mais recentemente, a Lei Complementar nº 116/03.

São várias as funções que a Lei Complementar nº 116 desempenha na ordem jurídica nacional, o que decorre, em princípio, de seu quádruplo fundamento constitucional de validade. De fato, a referida Lei atende ao disposto nos incisos I a III do art. 146 da Constituição Federal porque:

- (a) contém normas sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- (b) regula, em alguns aspectos, as limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial os casos de imunidade, e
- (c) estabelece normas gerais de Direito Tributário que devem ser observadas pelos Municípios quando do exercício da competência tributária que lhes é outorgada pela Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 116 é veículo normativo de definição dos serviços tributáveis, conforme previsto no artigo 156, III da Constituição Federal e, por fim, atende ao disposto no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002.

Vista sob uma perspectiva estrutural, a Lei Complementar nº 116 contém, exclusivamente, normas de competência que balizam o poder que o Distrito Federal e os Municípios receberam instituir um sobre “Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza”. Logo, ela não institui o Imposto Sobre Serviços; ela fornece as coordenadas materiais para que os Municípios e o Distrito Federal estipulem normas, ou adaptem as já editadas, que sejam compatíveis com seus mandamentos.

A instituição de qualquer tributo deve ser feita, em regra, por intermédio de uma lei ordinária, mas em alguns casos a Constituição Federal requer que isso seja feito por intermédio de lei complementar; afora esses casos especiais, o papel primacial que a Constituição Federal outorga às leis complementares é o de veicular “normas gerais de Direito Tributário”.

Por obra desse arranjo do texto constitucional existem dois tipos de lei complementar. Elas são veículos de instituição de tributos nos casos em que a Constituição exige e, são também portadoras de normas gerais de Direito Tributário que devem ser observadas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Onde há reserva de lei complementar não há lugar para lei ordinária ou diploma normativo com a mesma função; assim, quando uma lei ordinária adentra o campo material reservado a uma lei complementar há inconstitucionalidade por invasão de competência, como aliás já decidiu o Supremo Tribunal Federal.<sup>1</sup>

A Lei Complementar n° 116 estatui normas gerais que deverão ser observadas pelo Distrito Federal e pelos Municípios; portanto, ela não institui *ex novo* o ISS. Ela modifica as normas de competência que devem ser observadas pelo Distrito Federal e pelos Municípios para a exigência daquele imposto, e, deste modo, produz alguns efeitos imediatos sobre as leis municipais vigentes à época de seu advento e estabelece novos critérios de legislação, vale dizer, outorga outros poderes àquelas pessoas políticas que dependem de legislação futura. Essas novas normas devem ser observadas em conjunto com as regras do Código Tributário Nacional, exceto nas situações de eventuais incompatibilidades.

O advento da Lei Complementar n° 116 traz, pelo menos, três efeitos importantes para a ordem jurídica positiva. A referida Lei: (a) recebe parte das normas sobre o ISS de cada Município brasileiro e do Distrito Federal, dando-lhes, naquilo que com ela for compatível, novo fundamento de validade; (b) revoga ou toma ineficaz as normas

1. Vide RE n° 101.084-PR, publicado na *Revista Trimestral de Jurisprudência* n° 112/394.

que com ela não forem compatíveis sob o aspecto material e (c) alarga o poder tributário das pessoas políticas citadas na medida em que traz para o alvo do poder tributário uma série de atividades que não constavam da lista prevista na ordem jurídica pretérita. Em relação aos efeitos referidos em “a” e “b”, acima, a referida Lei opera no campo da validade das normas existentes.

À vista disto, ao funcionar como norma que dá fundamento de validade a outras normas já editadas ou a serem promulgadas, é correto dizer que a referida Lei estabelece critérios de validade material das leis municipais e distritais e, portanto, está situada em patamar mais elevado da ordem jurídica positiva do que estas últimas; em suma, a Lei Complementar é hierarquicamente superior às leis ordinárias dos Municípios e do Distrito Federal, razão pela qual tem a potencialidade de invalidar tais leis. A Lei Complementar nº 116, todavia, não substitui a Constituição Federal; ela também deve fidelidade material à lei suprema.

## **2. OS ASPECTOS DO FATO GERADOR DO ISS**

As normas constitucionais que dispõem sobre o exercício do poder de tributar permitem que as pessoas políticas habilitadas editem leis necessárias à instituição, aumento, diminuição, etc, dos tributos que a Constituição discrimina ou admite. Por força do princípio da legalidade tributária, a instituição de um tributo é matéria sob reserva de lei, que pode ser ordinária ou complementar. A Constituição Federal é que estipula quando será exigível a edição de lei complementar e quais as exceções a essa regra.

Em linhas gerais, instituir um tributo é editar uma lei ordinária (ou diploma com força de Lei) ou complementar prospectiva que

estípule, em sua hipótese normativa, que, quando vierem a ocorrer situações de fato ou de direito portadoras de tais e quais propriedades, alguém - num determinado lugar e tempo - fica obrigado a entregar ao Estado (sentido amplo) uma quantia determinada de dinheiro, que será calculada a partir da aplicação de um percentual sobre uma determinada grandeza.

Somente a Lei Municipal ou Distrital pode estabelecer os elementos necessários ao estabelecimento de uma relação jurídica diante do fato “prestar serviços” e de onde se extraem todos os aspectos da hipótese de incidência. Aquela relação surge com o enlace dos dois elementos da norma diante de um fato: isto é, a relação se estabelece quando ocorrer em concreto aquilo que está mencionado no suposto normativo, vale dizer, o critério material (que é o comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial) e quando se realiza o que consta do prescritor da norma tributária, isto, é, quando for possível identificar um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).<sup>2</sup>

Por exigência dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, as normas tributárias devem conter revestimento semântico suficiente para que as pessoas podem compreender o que deve ser feito, o que é permitido fazer ou o que é proibido fazer.

### **2.1. Aspecto material do fato gerador do ISS**

Há quem afirme que a Constituição Federal já fornece, ainda que de forma genérica, a materialidade que pode constituir o fato

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 155.

deflagrador da obrigação de pagar todos tributos que discrimina. Assim, afirma-se que, ao indicar o critério material, a Magna Carta indica um “arquétipo normativo ou regra-matriz que o legislador é obrigado a levar em conta, quando cria “*in abstracto*” a exação.”<sup>3</sup>

Se assim for, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, só poderiam legislar para explicitar o critério material já previamente traçado na Constituição Federal. O aspecto material da hipótese de incidência, na firme doutrina do Professor Geraldo Ataliba, contém a “designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”<sup>4</sup>

Sob o ângulo pragmático, se aceita a tese de que o texto constitucional fornece, de fato, o critério material possível de todos os tributos, haveremos de admitir que esse arranjo tem a finalidade de limitar a atuação do legislador que não está autorizado a extrapolar o seu espectro sob pena de instituir tributo não inscrito no rol daqueles arquitetados pela Constituição Federal, ou de invadir, ao arrepio da *Lex Mater*, o campo reservado à competência tributária de outra pessoa política.

Sem pretender, neste estudo, contestar os eventuais problemas que podem surgir da aceitação da tese exposta, importa-nos, no momento, considerar os problemas inerentes à fixação conceptual do critério material do ISS; em outras palavras, interessa fixar o que deve ser entendido por “serviço” ou por “prestação de serviços”.

O art. 156 da Constituição Federal, textualmente, outorga poderes aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir imposto

3. CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 27.

4. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. Malheiros, São Paulo: 1996, p. 95.

sobre “serviços de qualquer natureza” enquanto que a Lei Complementar 116, no art. 1º, estabelece que o ISS tem como fato gerador “a prestação de serviços”.

A diferença de redação traz enormes implicações para todo aquele que pretender formular proposições acerca do critério material, mas, mais do que isto, interfere na fixação do critério espacial e do critério pessoal do ISS em certas circunstâncias, em especial nos casos de “importação de serviços” ao qual faz referência o parágrafo 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/03.

Para o doutor José Eduardo Soares de Mello, o cerne da materialidade da hipótese de incidência do ISS não se circunscreve a “serviço”, mas sim a uma “prestação de serviços”.<sup>5</sup> Em seguida, afirma que “não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de “serviço” como atividade realizada; mas, certamente, sobre a “prestação do serviço”, porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador ou o tomador”.<sup>6</sup>

Mas não é só. Alguns autores vislumbram que o vocábulo “serviços” tem campo significativo mais abrangente que o da expressão “prestação de serviços”. Ouçamos a aguda advertência de Aires Femandino Barreto:

É necessário, aqui, desfazer equívoco que vem sendo cometido por parte da doutrina, influenciando, inclusive, alguns julgados. Fazemos referência à posição esposada

5. MELLO, José Eduardo Soares de. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 30.

6. Obra citada, idem.

por alguns no sentido de que o ISS incide sobre serviços e não sobre a prestação de serviços.

Para os que defendem essa corrente, o ISS não se limita a incidir sobre a prestação de serviços, mas alcança os serviços, de um modo geral. Serviço não se confundiria com singela “prestação de serviços”. O conceito de serviço remontaria à noção econômica e, por isso, seria abrangente do contrato de direito civil de “prestação de serviços” e dos demais “serviços”.

Serviço alcançaria qualquer bem imaterial. O âmbito de abrangência do imposto enfeixaria tanto as “prestações de serviços” como os “serviços”, estes entendidos como quaisquer bens imateriais que se “vendem” ou são postos à disposição do usuário.<sup>7</sup>

Se o tributo incide sobre “serviço”, a Lei municipal ou distrital ficaria, em princípio, livre para estabelecer quem seria o sujeito passivo da obrigação tributária e escolher entre o prestador e o tomador do serviço. Se, por outro lado, dissermos que o ISS só poderia incidir (questão que se situa no campo da validade material da lei municipal ou distrital) sobre a prestação de serviço, o sujeito passivo só poderia ser, em princípio, o prestador e a substituição tributária (a eleição do tomador do serviço) só poderia ser feita em caráter especial.

A crítica formulada Aires Barreto, contido no trecho acima transcrito, tem endereço certo; ela é dirigida a Bernardo Ribeiro de Moraes que sobre o assunto escreveu:

7. BARRETO, Aires Femandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 243.

O ISS onera a venda (é imposto sobre circulação) de bens imateriais (de serviços) e não a simples atividade decorrente de contratos de prestação de serviços.

Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer bem imaterial, tanto atividades consideradas como “prestação de serviços” (v. g. atividade do médico, do advogado, do engenheiro, do corretor, etc.) como as demais vendas de bens imateriais (v. g. atividade do locador de bens móveis, do transportador, do albergueiro, do vendedor de bilhete da Loteria Federal, etc.).<sup>8</sup>

Essa mesma lição foi repetida em outra ocasião. Em 1993, o mesmo Bernardo Ribeiro de Moraes, afirmou: “o conceito de serviço é eminentemente econômico” e abrange os bens imateriais, tais como: a locação de bens móveis, de máquinas, cessão de direitos, etc.<sup>9 10</sup>

Toda interpretação com base em critérios econômicos é perigosa; ela inverte a finalidade do princípio da capacidade contributiva ao mesmo passo em que amesquinha o princípio da legalidade. Via de regra, a interpretação econômica acaba por adentrar o solo pantanoso da analogia que, em nossa ordem jurídica, não pode substituir a *lex scripta*.<sup>TM</sup>

A esta altura já está claro que a diferença entre “serviço” e “prestação de serviço” não é meramente semântica: ela tem importantes implicações práticas. Com o advento da Lei

8. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto sobre serviços*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 98.

9. MORAES, Bernardo Ribeiro. Em: *Curso de Direito Tributário*. Coordenador: Ives Gandra Martins, 1. ed. Belém: CEJUP, 1993, p. 285.

10. Sobre os problemas da interpretação econômica vide: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Interpretação e Aplicação de Normas de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: CD, 2002, p.237.

Complementar n° 116/03, a diferença faz surgir uma dúvida sobre a validade constitucional do citado parágrafo I° do art. I° daquela lei, segundo o qual “o imposto incide também sobre serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

Se considerarmos que a idéia de “prestação de serviços” remete aos conceitos de “prestador de serviços” e “estabelecimento prestador”, então a tributação dos serviços oriundos do exterior seria inviável porquanto não cabível na moldura constitucional do ISS. Se, por outro lado, admitirmos que o texto constitucional permite que a norma tributária incida sobre “serviço”, então a validade da exigência poderia ser defendida.

Em várias ocasiões o Supremo Tribunal Federal decidiu acerca do conceito normativo do elemento que constitui o critério material da hipótese de incidência do ISS. De fato, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n° 116.121, o Ministro Celso de Mello aduziu, em favor da tese vencedora naquela ocasião que decidiu pela ilegitimidade da cobrança do ISS sobre “locação de bens”, que “os elementos essenciais que compõem a estrutura material do ISS são um *prestare* ou um *faceré*”

Parece não haver discordância séria de que o “fazer” é o coração do ISS. Em decorrência, nenhuma Lei pode desconsiderar esse fato e, por conseguinte, não pode erigir como tributáveis pelo ISS os fatos econômicos que não satisfaçam ao conteúdo ordinário e mínimo que o verbo “fazer” indica. Essa limitação decorre da compleição relativamente rígida de nossa Constituição Federal e em face dos obstáculos criados pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, que tem tripla finalidade: (a) atua como norma que explicita

o conteúdo de diversas normas constituição (as que tratam da distribuição de competências baseadas em materialidades); (b) age como norma de bloqueio que impede a destruição arbitrária do sentido das normas constitucionais referidas e, (c) atua como meio de garantia da efetividade das normas constitucionais na medida em que afasta (invalida) as normas que tentem contornar a rigidez constitucional citada.

Resta saber, no entanto, se a Suprema Corte manterá esse entendimento em face da mudança recente de sua composição.

## **2.2. Aspecto espacial do fato gerador do ISS**

Ao arquitetar a competência tributária de cada uma das pessoas políticas dotadas de tal capacidade, a Constituição Federal indica, ainda que de forma indireta, em que porção territorial as leis editadas pelo Poder Legislativo de cada ente federativo valerão (poderão produzir os efeitos que lhes são próprios) e, também, quem estará em estado de sujeição.

Nada obstante isto, eventuais conflitos de competência podem ocorrer em situações hipotéticas ou concretas entre os diversos entes da Federação e, no caso do ISS, entre os Municípios. Para prevenir a ocorrência de eventuais conflitos a Constituição Federal já indica qual o remédio a ser ministrado; ela diz, no inciso I do art. 146, que os conflitos competência serão resolvidos de acordo com o que a respeito dispuser uma lei complementar.

A Lei Complementar nº 116, por exemplo, atende ao disposto no inciso I do art. 146 da Constituição Federal ao dispor sobre as operações sujeitas ao ISS que envolvem o fornecimento de mercadorias. De fato, o parágrafo 2º do art. 1º dispõe que:

“§ 2º ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”.

Em relação aos potenciais conflitos de competência entre os Municípios e o Distrito Federal, a Lei Complementar não recorre a norma de textura aberta: ela fixa regras específicas sobre o ente que é competente para exigir o ISS e o faz ao estabelecer critérios rígidos para criação, pela lei municipal ou distrital, da figura do “estabelecimento prestador”.

O art. 3º da Lei Complementar nº 116/03 dispõe que “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”. Nos incisos I a XXII, estão localizadas as demais regras sobre a fixação do local em que o tributo será devido.

Assim sendo, de acordo com o inciso I, no caso de importação de serviços, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado. Nos demais incisos o elemento de conexão é o local; da instalação; da execução; da demolição; das edificações; do controle e tratamento de efluente; do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres; da limpeza e dragagem; do local da guarda ou estacionamento; dos bens ou domicílio das pessoas, que estejam sendo vigiados, segurados ou monitorados; do armazenamento, depósito, carga ou descarga,

armazém e guarda; do estabelecimento tomador da mão de obra, ou na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado no caso de serviços do item subitem 17.05 da lista anexa; da feira, exposição ou congresso; do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário.

A respeito da fixação do Município competente para exigir o ISS há, ainda, os preceitos dos parágrafos I<sup>a</sup> a 3<sup>o</sup> do art. 3<sup>o</sup>, que têm a seguinte redação:

§ 1<sup>o</sup> 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.

§ 2<sup>o</sup> 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.

§ 3<sup>o</sup> 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.

Esse conjunto de normas modifica substancialmente o regime previsto no Decreto-lei n<sup>o</sup> 406/68 que estipulava que o ISS seria devido no local estabelecimento prestador ou no local do domicílio do prestador, exceto nos casos de serviços de construção civil.

O modelo anterior ao instaurado pela Lei Complementar n° 116/03 foi posto em questão em diversas ocasiões perante o Superior Tribunal de Justiça. Em recente decisão, proferida no AG A n° 516.637, julgado em 5 de fevereiro de 2004, a 1ª Turma daquele Tribunal reiterou o entendimento adotado em julgados anteriores no sentido de que:

O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados. (RESP 399249 / RS).

Também a 2ª Turma daquele Tribunal decidiu em igual sentido quando do julgamento do RESP 525.067, ocorrido em 19 de agosto de 2003, que tem a seguinte ementa:

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, onde se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. “De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do Município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu” (Roque Antonio Carrazza, in “Curso de Direito Constitucional Tributário”, 18ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, p. 844). Recurso especial provido.

O julgamento que decidiu a questão no âmbito daquele Tribunal foi proferido pela Primeira Seção, quando do exame dos Embargos de Divergência em RESP nº 130.792, ocorrido em 7 de abril de 2000. Todas as decisões citadas examinaram a questão à luz do Decreto-lei nº 406/68; deste modo, com o advento da Lei Complementar nº 116/03 boa parte das discussões sobre o “local da prestação do serviço” restarão superadas.

Todavia, seria ingênuo considerar que o advento da Lei Complementar nº 116/03 resolverá todas as questões relacionadas com o tema. O seu advento suscita algumas importantes questões de interesse prático. A primeira diz respeito à maneira pela qual deve ser comportar o sujeito passivo que, sob o pálio do Decreto-lei nº 406/68, obteve decisão judicial transitada em julgado em sentido contrário ao que estabelece a nova Lei; e, a segunda diz respeito a eventuais insuficiências da nova lei, especialmente para resolver as pretensões tributárias concorrentes nos casos em que parte da atividade é desenvolvida num Município diferente do local do estabelecimento prestador.

Em relação à coisa julgada há que se considerar o disposto no inciso I do art. 471 do Código de Processo Civil, segundo o qual os efeitos da coisa julgada não atingem as relações continuativas. Considero, linha com o que já expus em outro lugar, que o manto da imutabilidade da coisa julgada deveria alcançar as relações continuativas que fossem realizadas debaixo da mesma norma, ainda que o texto legal fosse modificado.<sup>11</sup> Todavia, no caso do ISS, há mudança da norma; e, se a decisão judicial fundou-se em norma que

11. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Colisão de princípios e coisa julgada em matéria tributária nos casos de alteração de texto sem mudança de norma. Em: *Problemas de Processo Judicial Tributário*. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 83.

já não tem condições de operar (o Decreto-lei nº 406/68, foi, nesta parte, revogado), a decisão judicial perde eficácia juntamente com a cessação dos efeitos da norma que lhe dava fundamento de validade.

É necessário recordar que uma decisão judicial é uma norma jurídica que tem fundamento de validade em outra ou outras; uma norma não sobrevive fora de um sistema e sem a garantia de uma norma de superioridade hierárquica que lhe garanta fundamento de validade. Ora, como já foi dito acima, a Lei Complementar nº 116/03 revoga ou toma sem efeito toda norma - geral ou individual - que seja materialmente contrária aos seus preceitos. As coisas ficam mais complicadas nos casos em que parte da atividade é desenvolvida em Município diferente daquele do local do estabelecimento prestador. Exemplo são as atividades que necessitam de um “trabalho de campo”, de prospecção de dados e informações que são ou não processadas em local diverso daquele onde foram obtidas e que podem estar em diferentes municípios. São os casos, por exemplo, dos serviços de auditoria externa e de desenvolvimento de software sob encomenda. Em qualquer desses casos, boa parte do trabalho é feito nos escritórios do contratante, mas a Lei Complementar não prevê que a divisão da “fatia” do imposto seja feita entre os dois Municípios; a lei incide na base do “tudo ou nada” para dizer que, nesses casos, o imposto deve ser recolhido no Município do domicílio do prestador.

Situações como estas suscitam dúvidas sobre a validade de uma lei municipal hipotética que venha a estabelecer que, em casos como estes, haverá imputação do valor global do serviço a estabelecimento diferente daquele em que está o domicílio do prestador. Certamente, contra uma lei com esse conteúdo seriam esgrimidos argumentos para dizer que ela é inválida por contornar a rígida explicitação do poder de tributar contida na Lei Complementar nº 116/03.

Ocorre, porém, que a cogitada “divisão” pode ser obtida por outra via. Bastaria que, em tais situações, fosse possível caracterizar um estabelecimento prestador que se enquadre no enunciado do art. 4º da Lei Complementar nº 116, *verbis*:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva 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 contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Se a natureza do serviço permitir, a lei municipal poderia, ao menos em tese, determinar que o prestador do serviço (ou o tomador, na condição de substituto tributário) pague-lhe algum imposto. Ainda que fosse possível ao Município estabelecer critérios de caracterização de estabelecimento prestador a título temporário ou algo que o valha; ainda assim há um outro problema, o inerente à fixação da base de cálculo. Considerando que, via de regra, os serviços não podem ser divididos, a cogitada divisão da base de cálculo só poderia ser alcançada por arbitramento.

Ocorre que, nessas situações, o Município do estabelecimento ou do domicílio do prestador conta o poder de tributar explicitado pela Lei Complementar nº 116/03 que, por sua vez, não permite ou não cogita desta divisão. Questões como essas serão levadas e resolvidas nos Tribunais que estão impedidos de atuar como “legisladores positivos” em certas circunstâncias.

Há, todavia, um princípio que não pode ser negligenciado: aos Municípios e ao Distrito Federal é vedado manipular o conceito de

“estabelecimento prestador” para estabelecer situações ou elementos de conexão absurdos que visem a transferir para si o poder de tributar pertencente a outro Município. Por fim, há uma derradeira questão sobre os eventuais conflitos entre Municípios. Trata-se do problema da “responsabilidade tributária” a que faz alusão o art. 6º da Lei Complementar nº 116.

Aos Municípios e ao Distrito Federal é vedado manipular a figura do “responsável tributário” para obter receita indevida; em outras palavras, só é lícito à lei municipal eleger como responsável: (a) aquele que tem um “estabelecimento prestador” em sua base territorial ou; e, (b) aquele que tem o “estabelecimento tomador” naquela mesma base em relação aos serviços oriundos do exterior e aos previstos nos incisos I a XXI do art. 3º, salvo nos casos em que a situação fática esteja compreendida na letra “a”, acima.