



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

CLARICE OLIVEIRA MIRANDA

SUJEITO ATIVO COMPETENTE PARA COBRANÇA DO ISS
E O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Salvador
2015

CLARICE OLIVEIRA MIRANDA

**SUJEITO ATIVO COMPETENTE PARA COBRANÇA DO ISS
E O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Salvador
2015

TERMO DE APROVAÇÃO

CLARICE OLIVEIRA MIRANDA

SUJEITO ATIVO COMPETENTE PARA COBRANÇA DO ISS E O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2015

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a meus pais, Zelito e Telma, pelo apoio e pelo amor incondicional. A minha irmã, Luiza, pela amizade e estímulo para continuar. A Vlad pelo companheirismo e compreensão. A minha orientadora, Professora Laís Gramacho, pela orientação atenciosa e norteadora.

“toda arte e toda indagação, assim como toda ação e todo propósito, visam a algum bem;
por isso foi dito acertadamente que o bem é aquilo a que todas as coisas visam”.

Aristóteles

RESUMO

Este trabalho possui como objetivo analisar qual é a municipalidade competente para a cobrança do ISS, a partir do conceito de estabelecimento empresarial, quando mais de um Município está envolvido em uma determinada prestação de serviço. Para isso, realiza preliminarmente uma pesquisa sobre a hipótese de incidência deste tributo, seus principais aspectos e seus desdobramentos, bem como traz a sistemática de utilização de conceitos de direito privado pelo direito tributário e os limites impostos pelos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. Em seguida, com o intuito de definir os contornos do conceito de estabelecimento empresarial no âmbito do direito privado, este instituto é devidamente abordado de forma a trazer limites à legislação tributária em sua utilização, na medida em que foi eleito para ser utilizado como aspecto espacial do ISS, pela Lei Complementar regulamentadora deste tributo. Posteriormente, volta-se para uma análise conjunta da previsão constitucional com a norma geral em matéria de ISS, ressaltando as diferenças e similitudes entre o Decreto-lei 406/68 e a Lei Complementar nº 116 de 2003 e analisa, detidamente, os posicionamentos jurisprudenciais oscilante e instáveis durante a vigência de ambas as legislações, a fim de verificar se ao longo dos anos, os conflitos de competência foram efetivamente solucionados. Finaliza, baseando-se nas premissas estudadas, com a verificação da efetividade do conceito de estabelecimento empresarial enquanto aspecto espacial do ISS, e sua real capacidade de determinar qual é a Municipalidade competente para cobrar o tributo, sem que haja conflitos, visando elidir com o recorrente problema da bitributação.

Palavras-chave: ISS; município competente; bitributação; estabelecimento empresarial.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça
LC	Lei Complementar
DL	Decreto-lei
REsp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
AgRg	Agravo Regimental
ISS	Imposto sobre Serviço
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e de Serviços
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS	10
2.1 DA APLICAÇÃO DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	14
2.2 DO ASPECTO MATERIAL	16
2.2.1 Prestação de serviço (negócio jurídico)	18
2.2.2 Lista de Serviço	25
2.3 DO ASPECTO TEMPORAL	28
2.4 DO ASPECTO ESPACIAL	31
2.4.1 Corrente atrelada ao local da efetiva prestação do serviço	33
2.4.2 Corrente atrelada à localização do estabelecimento prestador	34
2.5 DO ASPECTO PESSOAL	36
2.5.1 Sujeito ativo	37
2.5.2 Sujeito passivo	38
3 DO INSTITUTO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL	40
3.1 DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL	41
3.2 DA NATUREZA JURÍDICA	45
3.3 ELEMENTOS INTEGRANTES DO ESTABELECIMENTO	50
3.3.1 Bens corpóreos	52
3.3.2 Bens incorpóreos	53
3.4 DO AVIAMENTO E DA CLIENTELA	58
3.4.1 Do aviamento	59
3.4.2 Da clientela	61
4 DO SUJEITO ATIVO COMPETENTE PARA COBRANÇA DO ISS	63
4.1 NO DECRETO-LEI N° 406/68	64
4.1.1 Da jurisprudência antes da Lei Complementar n° 116/2003	65
4.2 NA LEI COMPLEMENTAR N° 116/2003	72
4.2.1 Estabelecimento empresarial e o art. 4° da LC 116/03	72
4.2.2 Da jurisprudência após a Lei Complementar n.116/2003	75
4.3 DO REAL SUJEITO ATIVO PARA COBRAR O TRIBUTO	81
5. CONCLUSÃO	83

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata sobre o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS a fim de determinar a sua sujeição ativa a partir da definição do aspecto espacial deste tributo.

O tema foi escolhido por ser fonte de grandes divergências, tanto doutrinárias como jurisprudenciais, principalmente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que historicamente vem se posicionando de forma divergente sobre a matéria, estes acontecimentos têm causado intensa insegurança jurídica, com repercussões nefastas não só no âmbito das relações entre entes tributantes, mas principalmente, na esfera dos direitos fundamentais do contribuinte, na medida em que este fica sem saber a qual municipalidade pagar seu imposto e, ante a iminência de sofrer sanções de todos os lados, vê-se forçado a recolher mais de um tributo sobre o mesmo fato, atendendo, assim, à ânsia arrecadatória dos diferentes Municípios.

Por se tratar de um tributo dos mais importantes para a efetivação da autonomia municipal, bem como por existir tantas legislações instituidoras quantos forem os Municípios existentes na Federação, muitas são as zonas cinzentas, nascidas da incerteza quanto aos exatos limites da materialidade ou territorialidade deste tributo, sobre as quais mais de um Município efetua a tributação do imposto em análise.

Como agravante a esta situação jurídica, tem-se as de natureza extrajurídica que decorrem das disputas entre entes federativos pela distribuição de riqueza do país, ocasionando uma nociva “guerra fiscal”.

É justamente sobre a primeira possibilidade de conflito que o presente estudo se debruça, na tentativa de, a partir da adequada leitura do texto constitucional e das relações fático-cotidianas, fornecer mecanismos de prevenção e resolução dos impasses, tomando como objeto de estudo do presente trabalho encontrar a correta sujeição ativa a partir do conceito de estabelecimento empresarial, aspecto espacial do ISS definido em Lei Complementar, evidenciando, desta forma, o vínculo entre o Direito Privado e Direito Tributário no âmbito do ISS, ao tempo em que analisa a sua efetividade enquanto critério de tributação.

Para tal desiderato, em um primeiro momento, a pesquisa desenvolve uma análise geral acerca da hipótese de incidência do ISS, tratando de sua materialidade e

analisando cada signo que a constitui, até chegar ao seu objeto principal, o aspecto espacial e o sujeito ativo desta relação jurídico tributária, quando serão analisadas as teorias que se desenvolveram no ordenamento jurídico brasileiro acerca do aspecto espacial deste tributo. Pensamentos que possuem reflexo direto na definição da sujeição ativa.

Em um segundo momento, realiza-se o estudo do instituto do estabelecimento empresarial em conformidade com a doutrina e com a legislação civil, para alcançar a conceituação deste instituto, os elementos que o compõe e sua natureza jurídica, na medida em que é premissa indispensável para a compreensão da origem dos problemas na tributação do ISS.

No quarto capítulo deste trabalho, para alcançar quem é o real sujeito ativo do ISS, serão analisadas tanto o Decreto-lei nº 406/68 que foi norma geral do ISS até 2003, quanto a Lei Complementar nº 116 em 2003 que é norma geral do ISS vigente no ordenamento brasileiro, bem como o posicionamento jurisprudencial em cada momento desta trajetória. Para isto, será realizada associação entre a previsão Constitucional em matéria de ISS, a Legislação Complementar e o instituto do estabelecimento empresarial para definir se a legislação tributária faz correto uso deste instituto, bem como se o Superior Tribunal de Justiça vem realizando a correta interpretação dos dispositivos legais no que concerne ao ISS. Para após, ser possível encontrar a real municipalidade competente para cobrar o ISS, notadamente, quando mais de um Município está envolvido na prestação do serviço.

2 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

O presente estudo tem como premissa o exame da hipótese de incidência tributária do ISS, com destaque nos seus aspectos espacial e pessoal, notadamente o sujeito ativo. No entanto, antes de adentrar em análise pormenorizada deste conteúdo, será abordado, com brevidade, a estrutura da norma jurídica tributária como pressuposto para melhor compreensão da hipótese de incidência.

Com efeito, é certo que há, no direito positivo brasileiro, um plexo de normas jurídicas que dispõe acerca da sistemática tributária aqui vigente. Não obstante, a

estrutura destas normas é idêntica à das demais normas jurídicas dos outros ramos do direito, sendo, por esta razão, passíveis de igual tratamento técnico.

Sobre a temática das normas jurídicas, Hans Kelsen, em seu livro “Teoria Geral da Norma” realizou uma distinção entre normas primárias e normas secundárias. Para ele, as normas jurídicas primárias são normas gerais que possuem caráter hipotético, ou seja, estão relacionadas com determinada condição, que, uma vez ocorrida, irá ensejar uma consequência universalmente determinada como devida. Já as normas secundárias, seriam aquelas que se encarregam de prescrever uma sanção a ser aplicada no caso de descumprimento da norma primária.¹

Por certo, conforme prevê a norma primária kelseniana, tem-se uma descrição legislativa hipotética de um fato, que deve ser ulterior a sua concreta realização, para que, uma vez ocorrido no tempo e no espaço, nasça a correspondente obrigação. Em caso de descumprimento desta obrigação, serão aplicadas sanções visando a sua concretização de forma coercitiva, situação esta correspondente às normas secundárias. A este respeito, no que tange as normas tributárias, não há diferença.

No entanto, historicamente no Brasil esta descrição hipotética, consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei, bem como o fato concretamente percebido que enseja o nascimento da obrigação, são chamados pela doutrina² e pela jurisprudência³ tributária de fato gerador. Percebe-se assim, em verdade, uma confusão terminológica, vez que se tratam de duas realidades perceptivelmente distintas, designadas pelo mesmo nome.

¹ KELSEN, Hans. **Teoria das Normas**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986, p.181 e 342.

² A exemplo de Guilherme Cezaroti (CEZAROTI, Guilherme. O fato gerador e o aspecto espacial do ISS *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012, p. 212.); José Eduardo Soares de Melo (MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 10);

³ EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS INFRINGENTES. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING FINANCEIRO. CONTROVÉRSIA SOBRE O LOCAL DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE PROVAS E DE PRÉVIA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 847985. Recorrente: Município de Garibaldi. Recorrido: Banco Mercedes-Benz do Brasil S/A . Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DJ 13 fevereiro 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4661444>>. Acesso em: 29 nov. 2015.)

Há que se salientar que, significativa responsabilidade por esta confusão, que atualmente vem sendo esclarecida, pertence ao Código Tributário Nacional, vez que este, em toda a sua extensão, se encarrega de utilizar apenas a expressão “fato gerador” para se referir a ambas realidades.

Diante disto, Alfredo Augusto Becker demonstrou radicalmente a sua discordância, afirmando:

Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira do Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, *antes*, tenha ocorrido a *incidência* da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica.

[...]

No campo da doutrina do Direito Tributário, a expressão “fato gerador” é a que mais extensos prejuízos lhe tem causado, a tal ponto que é frequente encontrarem-se autores que, embora dotados de vigorosa inteligência e brilhante erudição, escrevem – imersos em uma atitude mental pseudo-jurídica – capítulos e livros destituídos de *valor jurídico*, os quais todavia são excelentes no plano *pré-jurídico* da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal.⁴

Este também é o pensamento de Hugo de Brito Machado⁵ que, ao esclarecer o significado diverso das expressões fato gerador e hipótese de incidência, define se tratar, a hipótese de incidência, de descrição legal necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária. Já o fato gerador, para este doutrinador, seria a ocorrência da descrição legal no mundo dos fatos.

Paulo de Barros Carvalho também se encarrega de criticar o reiterado emprego da expressão fato gerador para aludir realidades essencialmente tão distintas. Este, por sua vez, determina que as terminologias mais adequadas para o estudo da norma jurídica tributária são: hipótese tributária para a linguagem prescritiva geral e abstrata e fato jurídico tributável para a sua projeção factual.⁶

Da mesma forma, entende Geraldo Ataliba, ao seguir esta linha de raciocínio e rejeitar a expressão “fato gerador” pelos mesmos motivos supra delineados. No entanto, este autor entende como terminologia mais adequada, para representar estas realidades distintas, a expressão hipótese de incidência para designar a

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 318-319.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 130-131.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.254-256.

descrição legal e abstrata e fato imponível⁷ para a ocorrência no mundo fenomênico⁸.

Apropriando-se da terminologia proposta por este autor, observa-se que a hipótese de incidência é parte integrante da norma jurídica tributária e corresponde ao conceito formulado pelo legislador em caráter hipotético, prévio e abstrato.

A hipótese de incidência é, portanto, a descrição contida na lei, que nada mais é do que o espelho de um fato, o seu delineamento legal. A verificação da ocorrência da hipótese legal no mundo fenomênico gera a subsunção do fato à norma, ensejando o nascimento do fato imponível tributário, desde que este fato guarde absoluta identidade com o desenho normativo. Desta subsunção, surge a obrigação, que na esfera tributária, a principal, é a obrigação de pagar tributo.

Mesmo sendo una e indivisível, a hipótese de incidência tributária se apresenta em diversos aspectos, também, comumente, chamados de critérios. A união destes aspectos lhe confere conteúdo, pois são seus traços característicos. Em verdade, correspondem às propriedades que o legislador julgou importantes ao delinear hipoteticamente o fato que dará ensejo ao nascimento da obrigação tributária.

Mesmo sendo possível que exista uma lei que enumere todos os aspectos referentes a um determinado tributo de uma só vez, geralmente, tais aspectos estão de maneira esparsa em diversas legislações, sendo necessária uma análise sistemática destes dispositivos para caracterizá-la.

Assim, são aspectos da hipótese de incidência tributária: aspecto material, aspecto pessoal, aspecto temporal e aspecto espacial.⁹ Sendo de bom alvitre ressaltar que, estes aspectos integram a maneira de ser da própria hipótese, pois será ela - hipótese - a responsável por determinar quais são as qualidades dos sujeitos da obrigação, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento.

⁷ Paulo de Barros Carvalho critica esta expressão, pois entende haver um obstáculo de ordem semântica na utilização em “fato imponível”. Para ele fato imponível seria aquilo passível de sofrer imposição, não retratando, em verdade, o que se passa, na medida em que não existe o fato anteriormente à sua existência, pois concomitantemente com seu nascimento este já assume os dons da juridicidade. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.256)

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 54.

⁹ *Ibidem*, p. 78.

Desta forma, se buscará expor no presente estudo, uma visão acerca da hipótese de incidência do ISS, o que exigirá um posicionamento quanto às possibilidades interpretativas dos signos que a compõem a serem extraídos de textos normativos.

Antes, no entanto é premissa de extrema relevância tratar da aplicação de conceitos do direito privado no direito tributário, na medida em que ao longo do presente estudo, esta análise será invocada em diversas passagens.

2.1 DA APLICAÇÃO DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para idealização de consequências na área tributária, é usual que o legislador se utilize de figuras, originalmente, pertencentes ao direito privado. Sobre esta temática, na análise que será feita ao longo do presente estudo, relevantes conceitos do direito privado serão invocados para a construção da hipótese de incidência do ISS. Por esta razão, é de fundamental importância estabelecer os limites para esta prática legislativa.

A liberdade que possui o legislador para disciplinar os conceitos jurídicos que integram um tributo encontra um poderoso obstáculo no Código Tributário Nacional, na medida em que consta expressamente em seu art. 110¹⁰ que a lei tributária não poderá alterar conceitos de direito privado trazidos em qualquer legislação para definir ou alterar competências tributárias.

Este dispositivo, juntamente com o art. 109 do CTN¹¹, visa conferir segurança jurídica ao contribuinte, de tal sorte que, garante que a interpretação dada aos institutos de direito privado se atenha aos efeitos que lhes são inerentes, vedando assim, inovar na ordem jurídica tributária.

¹⁰ Art. 110 do Código Tributário Nacional - 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 (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 25 de outubro de 1966. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014.)

¹¹ Art. 109 do Código Tributário Nacional - 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. (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 25 de outubro de 1966. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014.)

A respeito desta previsão, o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 116.121, de relatoria do ministro Marcos Aurélio, preocupou-se em reiterar os termos ao asseverar que institutos de Direito Civil, portanto regidos pelo Código Civil, têm seus conceitos como inafastáveis para o direito tributário, devendo estes ser utilizados sem qualquer alteração.¹²

Luciano Amaro foi extremamente feliz ao sintetizar a pretensão legislativa, explicando que “o instituto de direito privado é ‘importado’ pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transformações”. E vai além, elucidando que:¹³

A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão *causa mortis*, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário etc. etc. têm conceitos postos pelo direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os ‘importou’.

É, portanto, certo que os conceitos privados utilizados na seara tributária estão obrigados a manter seus exatos termos, na medida em que o direito é uno, razão pela qual deve ser mantido o seu conteúdo originário.

Para Paulo de Barros Carvalho o imperativo não vem diretamente do art. 110 do CTN, mas de uma interpretação lógica e hierárquica do sistema jurídico brasileiro, pois aos seus olhos seria completamente inútil o empenho empregado pelo constituinte se a legislação infraconstitucional pudesse alterar conceitos, sendo às vistas do autor, o referido artigo, uma oportuna lembrança deste contexto.¹⁴

Neste mesmo sentido, entende Hugo de Brito Machado que o art. 110 é mera explicação do princípio da supremacia constitucional, portanto mesmo na sua ausência, o teor deste dispositivo legal seria uma conclusão lógica.¹⁵

No entanto, há que se advertir que o art. 110 do CTN não fala apenas sobre a Constituição, mas também sobre as leis, portanto se trata de uma previsão mais

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121. Recorrente: Ideal transportes e guindastes Ltda Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octávio Gallotti. Brasília, DJ 25 mai. 2001. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1474346>. Acesso em: 17 nov. 2014.

¹³ AMARO, LUCIANO. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012 p.207-208

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.114.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional** – volume II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.210.

abrangente, pois também o conteúdo e o alcance de conceitos de direito privado trazido por legislação tributária, logo não apenas na Constituição, não poderão ser alterados, mas sim, devem manter o seu conteúdo originário.

Em todo caso, é certo que a expressa vedação da ocorrência da invasão material para exercício da atividade legislativa traz maior segurança ao contribuinte.

2.2 DO ASPECTO MATERIAL

Esclarecido este ponto e retomada a análise dos aspectos da hipótese de incidência, é cediço que a Constituição Federal é o ponto de partida para a descoberta da norma jurídica tributária, não só do ISS, mas de todo e qualquer tributo. Desta forma, o sistema tributário constitucional brasileiro é singular¹⁶, na medida em que a Constituição atribui e reparte as competências entre os entes federativos, bem como dita as materialidades passíveis de tributação.

Antes de analisar a previsão constitucional do ISS, contudo, é preciso salientar que, embora o Texto Magno seja basilar para o sistema tributário e defina a materialidade de cada tributo, a Constituição não criou tributos, mas apenas se encarregou de delinear de maneira pormenorizada a tributação nesta federação. Ou seja, em que pese o poder constituinte soberano os pudesse ter, oportunamente criado, este optou por permitir que cada ente federativo, caso queira, institua o tributo de sua competência. Esta afirmação é facilmente verificada a partir da percepção de que ninguém poderá ser compelido a pagar tributo com base, apenas nos dizeres constitucionais.¹⁷

Restando esclarecido este ponto, é de rigor iniciar o presente exame pelo marco Constitucional de 1988 que em seu artigo 156 trata da outorga de competência tributária aos Municípios, e em seu inciso III, especificamente, sobre o ISS, dispõe

¹⁶ Singular, pois a título exemplificativo, difere completamente do modelo da Comunidade Econômica Europeia, pois as Constituições europeias não atribuem competência, nem mesmo define quais impostos podem ser criados ou as materialidades que podem ser por eles atingidas, como faz a Constituição brasileira de 1988. (CEZAROTI, Guilherme. O fato gerador e o aspecto espacial do ISS *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012, p. 212.).

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 575.

que “compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”.¹⁸

Com efeito, da leitura deste dispositivo, depreende-se que, segundo o delineamento constitucional, a materialidade do ISS abrange a prestação de quaisquer serviços, exceto os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, uma vez que estes estão inseridos na materialidade de outro tributo, qual seja, o ICMS, compreendido na competência tributária estadual.

A segunda conclusão se trata da compreensão de que a lei complementar deverá conceituar os serviços tributáveis, podendo até não utilizar a integralidade da competência que lhe foi conferida, no entanto, não poderá ampliar a previsão constitucional.

Portanto, foi estabelecido pelo constituinte, de forma peremptória, um enunciado que necessariamente o legislador complementar deverá observar ao regulamentar o tributo. Bem como a norma instituidora deverá observar a amplitude da competência tributária regulamentada na lei complementar ao instituir o tributo no âmbito municipal, inexistindo autorização para incidência do ISS em relação aos serviços nela não previstos.

A lei complementar, neste contexto, é compreendida como um limitador à liberdade de conformação legislativa, devendo ser expressamente prevista pelo texto constitucional, pois se trata de pretensão de conferir maior estabilidade às matérias reputadas relevantes pelo constituinte.¹⁹

Verifica-se assim, que a Constituição traz uma norma de estrutura e prevê a competência do legislador municipal para elaboração da norma que irá instituir o referido tributo, a partir dos critérios estabelecidos em lei complementar. Ao mesmo tempo em que define os contornos do seu aspecto material.²⁰

¹⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998, art.156, III.

¹⁹ BUENO, Rudson Domingos. **O ISS na importação de serviços e os tratados internacionais**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional Econômico) – Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, Disponível em: <http://www.btdt.ucb.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1716>. Acesso em: 2015-05-08.

²⁰ DACOMO, Natalia de Nardi. **O critério material da hipótese de incidência do imposto sobre serviço**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=629>. Acesso em: 2015-05-07.

Nesse contexto, o aspecto material, justamente por ser constitucionalmente delineado, representa o núcleo da descrição hipotética, porquanto é responsável por revelar a sua essência. Não por outra razão, é o seu aspecto mais complexo, na medida em que traz consigo a descrição dos dados substanciais que servem de suporte para toda hipótese de incidência.

Assim, o aspecto material é responsável por trazer uma imagem abstrata de um fato jurídico hipotético que é o núcleo da hipótese de incidência tributária. Este núcleo, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, tem que ser formado invariavelmente, de um verbo e de seu complemento, na medida em que a presença conjunta de ambos confere consistência material ao enunciado.²¹

Diante disto, o aspecto material constitucionalmente extraído, adicionado de um verbo designativo de comportamento humano, no caso do ISS, não poderia ser outro senão, prestar serviço.

2.2.1 Prestação de serviço (negócio jurídico)

O aspecto material do ISS é extraído do texto Constitucional na medida em que este traz consigo a noção de serviço de qualquer natureza.

No entanto, a legislação geral regulamentadora deste tributo²², historicamente, determinou que a sua incidência alcançasse a prestação do serviço e não o serviço de qualquer natureza como prevê a Constituição. Ou seja, o legislador infraconstitucional optou por estabelecer conceito menos abrangente do que o previsto no texto constitucional²³.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.263-264.

²² Art. 71 do Código Tributário Nacional, art. 8º do Decreto-lei 406/68 e o art. 1º da Lei Complementar 116/2003.

²³ Sasha Calmon Navarro Coelho entende que não é possível a legislação infraconstitucional subtrair comando veiculado pela Constituição Federal, ou seja, defende a impossibilidade do legislador infraconstitucional não utilizar a integralidade da competência que lhe foi concedida. (COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010). Já Guilherme Cezaroti defende a possibilidade de o legislador não utilizar a totalidade da competência que lhe foi conferida, este não pode ultrapassá-la, mas poderia sim, ser menos abrangente do que o texto Constitucional. (CEZAROTI, Guilherme. O fato gerador e o aspecto espacial do ISS *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012)

Ocorre que a utilização de conceitos sem prévia explicação poderá acarretar vícios semânticos, notadamente, a vaguidade e a ambiguidade. A vaguidade ocorre quando os limites designativos de um signo são imprecisos, ou seja, decorre do vago que é o caráter genérico das palavras. Já a ambiguidade é a possibilidade de se admitir mais de uma leitura acerca um signo ou expressão.²⁴

Assim, à guisa de introito, como a Constituição se refere expressamente a serviço, será brevemente analisado, a partir deste ponto, o conceito de serviço, bem como a sua distinção em relação ao conceito de serviço tributável. Para em seguida, introduzir a distinção existente entre serviço e prestação de serviço, vez que esta foi a opção legislativa para a materialidade do ISS.

O dicionário Caldas Aulete ao estabelecer a definição de serviço, determina se tratar de “atividade cujo produto não assume a forma de mercadoria, mas satisfaz uma necessidade: prestação de serviço”.²⁵

Aqui, já é possível se perceber a íntima relação do conceito de serviço com a própria prestação do serviço. Contudo, esta noção geral de serviço é extremamente ampla e não é de bom alvitre, conforme dito por Alfredo Augusto Becker²⁶ no início deste capítulo, nos estudos jurídicos utilizar conceitos oriundos de outras ciências que não a jurídica. Por esta razão, faz-se necessário o estabelecimento de premissas dentro do próprio sistema jurídico, o que passará a ser feito agora.

Trazendo este amplo conceito de serviço para dentro do âmbito jurídico, tem-se, na lição de Aires F. Barreto, que serviço, juridicamente falando, é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime do direito privado e com intuito de obter um bem material ou imaterial.²⁷

Evidentemente, já se trata de um universo menor do que o conceituado pelo dicionário. Entretanto, ainda menor é o conceito de serviço tributável que deve ser

²⁴ DACOMO, Natalia de Nardi. **O critério material da hipótese de incidência do imposto sobre serviço**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=629>. Acesso em: 2015-05-07.

²⁵ CIÊNCIA. In: AULETE, Caldas. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Lexikon, 2007, p. 907.

²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 318-319.

²⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 317.

extraído diretamente da Constituição de 1988, a partir de uma interpretação sistematizada²⁸, sendo necessário, para tanto, entrelaçar seus princípios e normas.

Desta forma, a partir de uma análise sistêmica da Constituição, o conceito de serviço tributável é alcançado por exclusão, ou seja, retira-se do conceito jurídico de serviço os serviços que constitucionalmente²⁹ possuem vedação de sofrer tributação, são eles: o serviço público, trabalho realizado em benefício próprio, como também os prestados em regime familiar, filantrópicos, igualmente o trabalho realizado em decorrência da relação de emprego ou com subordinação.

A não caracterização do serviço público como serviço tributável decorre do fato dele ser regido pelo regime de direito público, da mesma forma, é caracterizado pelo fato dele ser imune, conforme prevê o art. 150, VI, a da Constituição Federal³⁰, à tributação por imposto. É, portanto uma expressa vedação Constitucional.

Também não abarca o conceito de serviço tributável o trabalho realizado em benefício próprio, devido a ausência de cunho econômico em seu conteúdo ontológico, mas não só este, qualquer serviço desprovido de conteúdo econômico, também será removido do conceito de serviço tributável, ou seja, qualquer serviço prestado em regime familiar, filantrópicos, altruísticos, dentre outros. Isso decorre da interpretação do art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988³¹ que é o dispositivo que constitucionalizou o princípio da capacidade contributiva e que, portanto vincula o legislador a tributar apenas, o que demonstre conteúdo econômico.³²

²⁸ Concordam com este posicionamento Aires F. Barreto (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009); Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015) e Marçal Justen Filho (FILHO JUSTEN, Marçal. ISS no tempo e no espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.2, 1995).

²⁹ Artigos 150, VI;145, §1º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998)

³⁰ Art. 150 da Constituição Federal de 1988 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

³¹ Art. 145 da Constituição Federal de 1988 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

³² PROCHALSKI, Daniel. **O critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS e os conflitos de competência entre municípios**. Curitiba: Juruá Editora, 2009, p.214.

E, por último, também não compõe o conceito de serviço tributável, o trabalho realizado em decorrência da relação de emprego ou com subordinação em virtude de não estar *in commercium*. Flávia Carrazzone ressalta, como razão ensejadora da impossibilidade da tributação destas relações, o fato de elas serem despidas de autonomia da vontade, timbre marcante e necessário para o serviço tributável. Bem como, aborda a inviabilidade da relação de trabalho ser submetida a tributação do ISS, devido a natureza alimentar da remuneração destas atividades.³³

Conclui-se, portanto, que o serviço tributável é a realização de atividade economicamente apreciável, tendente a produzir uma utilidade para outrem, desenvolvida sob a égide do direito privado, entretanto sem subordinação, mas com intenção de remuneração.³⁴ Sendo, exclusivamente, este o serviço que poderá ser adotado como materialidade do ISS.

Contudo, a materialidade do ISS não está, exclusivamente, na palavra “serviço”, nem mesmo na expressão “serviço tributável”, vez que, para garantir maior consistência material, bem como para designar um comportamento humano, como já foi tratado, adiciona-se um verbo ao núcleo, o que invariavelmente resulta na descrição material do ISS como “prestação de serviço”.

Para Guilherme Cezaroti a razão do legislador infraconstitucional ter inserido na materialidade do ISS o verbo “prestar” decorre do fato de apenas “serviço” não demonstrar nenhuma atividade humana da qual se verifique a manifestação de capacidade contributiva. Para este autor, somente a prestação de serviço é que demonstra um negócio jurídico subjacente capaz de evidenciar a capacidade contributiva passível, portanto, de tributação.³⁵

Certo é que o motivo da materialidade da hipótese de incidência não perpassar apenas pela palavra “serviço”, mas sim pela “prestação de serviço” é porque esta é que tem o condão de abranger todos os elementos necessários à sua configuração.

³³ FERREIRA, Flávia Carrazzone. **Norma padrão do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS):** Materialidade e Base de Cálculo. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-16082011-162044/>>. Acesso em: 2015-03-24

³⁴ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 318.

³⁵ CEZAROTI, Guilherme. O fato gerador e o aspecto espacial do ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012, p. 216.

Deste entendimento, extrai-se uma importante conclusão. Por ser então, o aspecto material do ISS atinente a expressão “prestar serviço”, compreende-se, assim, esta materialidade, como um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer que conforme já elucidado, deverá respeitar os conceitos de direito privado.

Portanto, ponto fulcral dentro desta análise é buscar o conceito das obrigações de fazer no direito civil, visando delimitar a incidência do ISS, bem como confrontá-lo com a tributação das obrigações de dar, para assim definir limites mais evidentes.

Para Carlos Roberto Gonçalves, as obrigações de fazer (*obligatio faciendi*) abarcam, como um todo, o serviço humano, seja material ou imaterial. Para este autor estas obrigações poderão ser prestadas em atos ou em serviços a serem executado pelo devedor. Bem como, podem ocorrer mediante trabalhos físicos ou intelectuais que são as prestações de serviço cuja determinação se dá pelo gênero tempo ou qualidade; em trabalho determinado pelo resultado; ou ainda, em fato determinado pela vantagem que trará ao credor.³⁶

Já as obrigações de dar são aquelas cujo objeto é a prestação de coisa, portanto consistem na atividade de dar - transferir titularidade da coisa.³⁷

Há que se ressaltar que, em certa medida, as obrigações de dar não deixam de ser fazer alguma coisa. Neste sentido, a principal distinção entre estas duas modalidades de obrigações é que a prestação nas obrigações de dar consiste na entrega de uma coisa, certa ou incerta; já nas obrigações de fazer o objeto consiste em ato ou serviço do devedor.

Assim, é certo que, tanto as obrigações de dar quanto as obrigações de fazer consistem em obrigações positivas e por esta razão, bem como, por decorrência da liberdade negocial nas relações privadas, muitas vezes irão se mesclar em uma mesma atividade, ou seja, para realização de uma atividade, será necessário a realização tanto de uma atividade de dar quanto de uma obrigação de fazer.³⁸

No direito tributário, as obrigações de dar compõem a materialidade do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e de Serviços, sendo os serviços

³⁶ GOLÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro 2**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.84.

³⁷GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil**: volume 2. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.78

³⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro – Teoria geral das obrigações**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 117-118.

tributáveis pelo ICMS, justamente os constitucionalmente vedados de serem onerados com a tributação do ISS, quais sejam, serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual.

Com efeito, mercadoria, elemento constituinte do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, diferentemente de serviço, são bens móveis, corpóreos utilizados pela atividade mercantil e relacionados com a distribuição para consumo, portanto para o comércio.

Destarte, a principal distinção no âmbito jurídico destes dois conceitos não reside na estruturação da atividade, mas sim, na natureza específica de cada atuação considerada de maneira isolada. Desta forma, uma vez que a própria Constituição confere tratamento diferencial e específico para cada um destes conceitos, embora ambos apresentem um natural substrato econômico, “serviço” e “mercadoria” são materialidades distintas e inconfundíveis.

Para José Eduardo Soares de Melo, inclusive é inadmissível a existência de operações mistas, nas quais são cobradas tanto ISS quanto ICMS. O citado autor, determina que para ser hipótese de incidência do ISS e não do ICMS, as supostas mercadorias devem ser, em verdade, materiais necessários para a efetiva prestação do serviço, não sendo possível verificar no caso concreto a destinação para o comércio, perdendo assim a característica da mercancia o que acaba por descaracterizar a incidência do ICMS.³⁹

Ou seja, nos casos de atividades mescladas é imprescindível verificar se o dar ou entregar é uma consequência do fazer, diga-se, se para dar antes o devedor precisa confeccionar alguma coisa. Desta forma, embora exista um “dar” a obrigação em questão é de fazer, uma vez que o dar será mero acessório da verdadeira obrigação de prestar um serviço.⁴⁰

Com efeito, não é incomum que a atividade-meio empregada para consecução da prestação do serviço seja confundida com a própria prestação. Assim, nestas hipóteses em que uma atividade-fim demanda o desempenho de diversas atividades, que podem ser obrigação de dar ou até mesmo obrigação de fazer, não

³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 46.

⁴⁰ GOLÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro 2**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.85.

poderá ser objeto de tributação outra atividade, senão a própria atividade-fim que demanda esforço humano prestado a terceiro.

As atividades-meio são praticadas apenas como requisito ou condição para realização de outra atividade qualquer, na media em que são meras etapas realizadas para o próprio prestador e não para o terceiro-tomador.⁴¹

Desta maneira, torna-se evidente que atividade-meio, ainda que se enquadre no conceito de serviço tributável pelo ISS, não poderá ser separada para realização da tributação. A tributação, apenas pode ocorrer em cima da atividade-fim, que é aquela que isoladamente considerada consiga refletir a utilidade colocada à disposição de outrem.

No mesmo sentido, há ainda que se ressaltar para fins de caracterização da materialidade da hipótese de incidência do ISS, conforme determina José Eduardo Soares de Melo, apenas ser possível falar em prestação de serviço diante da existência de um prestador e de um tomador, portanto deverá haver um terceiro, jamais podendo ser pessoas coincidentes.⁴² Bem como, o serviço prestado tem que ser em proveito alheio, uma vez que a prestação de serviço em benefício próprio não demonstra riqueza, nem mesmo capacidade contributiva, requisito necessário para gerar a incidência de um tributo, conforme já visto.⁴³

Além disso, é inafastável, para incidência do ISS, a habitualidade na prestação do serviço, pois os serviços prestados de forma pontual e esporádica não estão sujeitos à sua incidência. Bem como, não poderá ser onerado por este tributo o serviço em potencial, mas apenas o serviço efetivamente prestado, ou seja, a prestação do serviço já deve ter ocorrido concretamente para que seja possível a tributação.

Diante das premissas definidas no âmbito do direito privado, não há que se olvidar que a prestação de serviço é e sempre será uma obrigação de fazer. No entanto, não é toda prestação de serviço tributável que integrará o aspecto material do ISS.

Assim, após analisar, a materialidade do ISS constante na Constituição Federal de 1988, tem-se que a prestação de serviço passível de tributação pelo ISS é a

⁴¹ BARRETO, Aires F. ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.5, 1996, p.82.

⁴² MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 37.

⁴³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p.294.

realização de atividade economicamente apreciável enquanto atividade-fim, concretamente verificada e tendente a produzir uma utilidade para outrem, evidenciando de tal modo a capacidade contributiva, desenvolvida sob a égide do direito privado, entretanto sem subordinação, mas com intenção de remuneração.

Passa-se a partir do tópico seguinte, a examinar a Lei Complementar regulamentadora do ISS e o formato escolhido por esta legislação para tratar do aspecto material deste tributo.

2.2.2 Lista de Serviço

Conforme visto no tópico anterior, a Constituição Federal de 1988 quando estabelece a competência para instituição do ISS, prevê que os serviços sujeitos à tributação deste imposto serão previstos em lei complementar que definirá quais são os serviços passíveis de sua tributação.

Atualmente, esta lei é a Lei Complementar nº116 de 31 de Julho de 2003⁴⁴. A referida legislação prevê em seu art. 1º⁴⁵ que o ISS tem com hipótese de incidência os serviços constantes na lista anexa à referida lei, mesmo que a atividade descrita não constitua como atividade preponderante do prestador.

Antes da Lei Complementar nº116/2003, o Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei nº 5.172/66, disciplinava as normas gerais do ISS em seus artigos 71 a 73, no entanto, o Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968⁴⁶ revogou estes dispositivos e passou a ser norma geral em matéria de ISS.

Com a Constituição Federal de 1988, em respeito a teoria da recepção das normas, assegurou-se ao Decreto-Lei 406/1968 aplicabilidade no que não houvesse incompatibilidade com a nova Constituição, sendo, portanto, esta legislação recepcionada pela Carta Magna.

⁴⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília, DF: Senado, 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 15 set. 2015.

⁴⁵ Art. 1º da Lei Complementar 116/2003 - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

⁴⁶ BRASIL. **Decreto-lei nº 406** de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 30 out. 2015.

Entretanto, como a CF/88 resguarda a matéria de normas complementares a Lei Complementar, o Decreto-Lei padecia de um vício formal uma vez que não foi aprovado pela maioria absoluta do Senado, mas apenas pelos votos das lideranças. Por este motivo, embora não fosse formalmente Lei Complementar, o Decreto-Lei 406 foi recepcionado materialmente como Lei Complementar pela CF/88.⁴⁷

Por sua vez, em 2003, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº116, esta passou a ser norma complementar em matéria de ISS. Como, desta vez, já estava na vigência da Carta Magna de 88, esta legislação complementar obedeceu toda formalidade necessária e constitucionalmente prevista. Dos dispositivos constantes no Decreto-Lei 406, quase todos foram revogados, manteve-se, apenas o art.9º.⁴⁸

Ocorre que a legislação infraconstitucional, desde o DL 406/68, podendo ter optado por qualquer forma de tributação dentro dos ditames constitucionalmente previstos, preferiu inserir uma lista anexa com os serviços tributáveis. Portanto, esta lista ingressou no sistema brasileiro, originalmente, com o DL 406/68. O que a Lei Complementar de 2003 se limitou a fazer nesta seara foi, visando atualizar a lista constante na legislação anterior, promover uma alteração substancial, o que praticamente dobrou o seu tamanho.⁴⁹

Esta opção legislativa, por diversos motivos, enseja muita controvérsia na doutrina tributária brasileira.

Parcela da doutrina⁵⁰ defende o posicionamento no sentido de entender que o fato de a legislação complementar trazer lista anexa com os serviços tributáveis fere a competência municipal para instituir o imposto.

Para defender seu ponto de vista, Daniel Prochalski⁵¹ afirma que, no sistema tributário brasileiro, a competência tributária, em regra, é exercida pela lei ordinária

⁴⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 51.

⁴⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre Serviço de Qualquer natureza. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 902.

⁴⁹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Lais Vieira Cardoso. Comentários à lista de serviços anexa à lei complementar 116/03. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012, p. 369.

⁵⁰ Dentre os quais é possível citar Daniel Prochalski (PROCHALSKI, Daniel. **O critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS e os conflitos de competência entre municípios**. Curitiba: Juruá Editora, 2009), José Eduardo Soares de Melo (MELO, José Eduardo Soares de. *Op cit.*, 2005), Aires F. Barreto (BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005).

instituidora do tributo, não cabendo, portanto, à Lei Complementar exercer este papel. Já José Eduardo Soares de Melo⁵² chega, expressamente, a falar que “é evidente que a referida autonomia fica totalmente prejudicada”.

A outra parte da doutrina, por sua vez, encabeçada por Aliomar Baleeiro⁵³, defende que a competência constitucionalmente prevista foi para o legislador nacional definir quais são os serviços tributáveis, não havendo assim, qualquer prejuízo à autonomia Municipal.

Fato inquestionável é que os Municípios são subordinados ao Congresso Federal e por isto, devem obedecer às legislações complementares que de lá emanam. Entretanto, esta consideração não elimina a situação de haver, de fato, uma violação à autonomia Municipal para definir os serviços tributáveis.

Ademais, como decorrência do raciocínio da autonomia Municipal, muito se discute sobre ser a lista anexa à lei complementar, exemplificativa ou taxativa.

Os defensores do entendimento de que a lista anexa viola a autonomia municipal passaram a afirmar que esta lista era meramente exemplificativa e, portanto, a lei ordinária instituidora do tributo poderia ampliar a previsão da lei complementar e tipificar quais serviços poderiam ser tributados pelo ISS.⁵⁴

Já para os defensores do posicionamento de que é a Constituição que confere competência para o legislador federal estabelecer quais são os serviços tributáveis mediante lei complementar, não sendo, portanto, um caso de ofensa a autonomia municipal, a lista anexa seria taxativa.

⁵¹ PROCHALSKI, Daniel. **O critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS e os conflitos de competência entre municípios**. Curitiba: Juruá Editora, 2009, p.257.

⁵² MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 54.

⁵³ Aliomar Baleeiro expos o seu posicionamento no julgamento do RE 77183/SP (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 77183. Recorrente: Banco do Brasil S/A. Recorrido: Prefeitura Municipal de Promissão. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. São Paulo, DJ 04 outubro 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172665>>. Acesso em: 29 nov. 2015.)

⁵⁴ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Lais Vieira. Comentários à lista de serviços anexa à lei complementar 116/03. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p. 376.

O fato é que hoje já está consolidado o entendimento na jurisprudência do STF de que a lista anexa à lei complementar é taxativa e os Municípios, só podem de fato tributar os serviços nela elencados.⁵⁵

Desta forma, será a benevolência ou ainda a omissão do Congresso Nacional responsável por determinar o alcance da competência dos Municípios para a tributação dos serviços.

Sacha Calmon Navarro Coelho resume:

(...) atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que define pela taxatividade, restam dois requisitos para que se realize o fato gerador do ISSQN: deve estar na listagem anexa à Lei Complementar nº116/05 (sic), cumulativamente, não estar no âmbito de incidência do ICMS e, finalmente, ser conceituado como serviço⁵⁶

Portanto, para configurar a materialidade do ISS, é preciso ser uma prestação de serviço tributável, que não esteja no âmbito de incidência do ICMS e que esteja expressamente listado na Lei Complementar nº116/03 como passível de ser onerado pelo ISS. Se não for possível verificar algum destes requisitos não poderá haver a incidência referido tributo.

2.3 DO ASPECTO TEMPORAL

Neste tópico, será abordado o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária do ISS, sendo a função precípua deste aspecto determinar o momento em que se reputa ocorrido o fato imponible. Investigar o aspecto temporal, portanto é demarcar o momento de ocorrência do fato jurídico tributável, pois será a partir deste ponto, que nascerá a obrigação de pagar tributo.

⁵⁵ IMPOSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS. BANCOS. I. A SÚMULA N. 79 E ANTERIOR A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 18/1965 E A CF DE 1967, QUE RESERVARAM A UNIÃO O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CAMBIO E TITULOS MOBILIARIOS; E AOS MUNICÍPIOS O IMPOSTO DE SERVIÇOS, EXCETUADOS OS DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO E DOS ESTADOS. II. A JURISPRUDÊNCIA DO STF JA ASSENTOU POR VEZES, QUE NÃO E LEGITIMO O IMPOSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS SOBRE OPERAÇÕES BANCARIAS, DESDE A EMENDA N. 18 E A CF DE 1967.(STF - RE: 77183 SP , Relator: ALIOMAR BALEEIRO, Data de Julgamento: 19/04/1974, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 04-10-1974) – Este julgamento, de relatoria de Aliomar Baleeiro, foi o marco na jurisprudência do STF no sentido de passar a entender a lista anexa como taxativa.

⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 531.

O artigo 116 do Código Tributário Nacional⁵⁷ define critérios para determinar o momento que se considera ocorrido ou não o fato tributável, com a ressalva de que a lei instituidora pode determinar momento distinto, desde que respeitando a Constituição Federal.

Assevera o CTN que o fato gerador se considera ocorrido, em se tratando de situação de fato, no momento em que seja possível verificar as circunstâncias materiais; e se tratando de situação jurídica, apenas no momento que seja definitivamente constituída.⁵⁸

Há que se ressaltar, no entanto, que a ressalva realizada pelo CTN, contudo, não autoriza a lei a modificar o momento da ocorrência do fato gerador, para um momento anterior ao da verificação efetiva da materialidade. Este é um limite constitucional que deverá ser respeitado quando da determinação do nascimento da obrigação tributária. A não observância deste limite acabaria por violar o princípio da irretroatividade da lei nos termos do art.150, III, a da CF/88.⁵⁹

Como não poderia ser diferente, tendo em vista a irretroatividade da lei tributária, o sistema tributário brasileiro não tolera a cobrança do tributo antes da ocorrência do fato impositivo, sendo esta a razão para que a antecipação de tributos seja reputada inconstitucional.

Dentro destes padrões, estabelecidos pela Constituição e pelo CTN, a determinação do momento em que nasce a obrigação de pagar tributo está nas disposições legislativas que regulam a incidência de cada espécie tributária. Por esta razão, a forma em que o legislador expressa o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária são as mais diversas.

Existe, em verdade, uma discricionariedade por parte do legislador ao realizar a determinação do momento da ocorrência do fato impositivo. Esta deliberação poderá

⁵⁷ Art. 116 do Código Tributário Nacional - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

⁵⁸ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p.300.

⁵⁹ Art. 150 da Constituição Federal de 1988 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

ser implícita ou explícita, mas certo é que sempre haverá o aspecto temporal. Quando for implícita, pressupõe-se que se considera ocorrido o fato tributável no momento em que a materialidade descrita ocorre. Já quando explícita, basta seguir a determinação legal.⁶⁰

Desta forma, aplicando os critérios para a determinação do aspecto temporal à hipótese de incidência do ISS, será possível determinar quando, concretamente, ocorrem as circunstâncias de fato que ensejaram a exigência deste tributo.

Para a precisa determinação do momento de ocorrência do fato tributável “prestar serviço”, é preciso se verificar, de forma preliminar, se o serviço em questão é decomponível ou se não comporta seccionamento. Portanto, parte necessária para essa determinação é a separação entre serviços fracionáveis e não fracionáveis.

Fracionáveis são aqueles serviços que o aspecto temporal pode ser tido como completado quando da ultimação de cada fração, já os não fracionáveis, são aqueles que só são exigíveis quando da integral conclusão do fato.

A título exemplificativo, são fracionáveis os serviços de pavimentação de 10 km (dez quilômetros). Na ultimação de cada quilômetro, é possível a tributação pelo ISS. Já o serviço prestado por um alfaiate não é fracionável, uma vez que não é possível o serviço de meio terno, mas somente de um terno inteiro.⁶¹

É de bom alvitre frisar que, mesmo nos casos dos serviços fracionáveis não será possível a antecipação da cobrança do tributo. Desta forma, qualquer norma que preveja a incidência do tributo antes da prestação do serviço ter sido realizado concretamente, será considerada inválida por estar em descompasso com o sistema jurídico.⁶²

Dentro da dicotomia prevista no CTN para classificação do aspecto temporal, o ISS é imposto que se classifica como exigível em decorrência de uma situação de fato, isso quer dizer que o ISS é devido pela prestação do serviço e não pelo negócio jurídico que antecede a realização do serviço contratado. Ou seja, serviço, conforme visto, só será tributável dentro de um contexto contratual. Entretanto, o momento da

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 94-95.

⁶¹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p.302.

⁶² *Idem*. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.337.

concreta ocorrência do fato não é o contrato, mas sim a efetiva prestação do serviço.⁶³

Uma vez que o ISS só pode ser cobrado a partir da efetiva prestação do serviço, o aspecto temporal da hipótese de incidência só poderia ser definida como o momento em que há a prestação do serviço descrita na materialidade constitucional do imposto. Restando evidente, portanto, que o aspecto temporal do ISS é condicionado à realização do seu aspecto material, não havendo qualquer ficção jurídica nesse aspecto.

2.4 DO ASPECTO ESPACIAL

O aspecto espacial, de forma objetiva, é a determinação do local da ocorrência do fato tributável. Para uns tributos o aspecto especial possui menor relevância, principalmente, em se tratando de tributos Federais, pois, em muitos casos, não importa onde ocorra o fato imponible, ele sempre estará sujeito à legislação Federal e a sua hipótese de incidência.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba, o aspecto espacial, é o aspecto responsável por designar as circunstâncias de lugar contidas na hipótese de incidência, de maneira implícita ou explícita. O fato imponible, como qualquer outro fato apreciado concretamente, ocorre, como não poderia deixar de ser, em um determinado lugar do mundo. Será este lugar o responsável por configurar o aspecto espacial.⁶⁴

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho⁶⁵, propõe três formas compositivas do aspecto (por ele chamado de critério) espacial, separadas a partir do grau de elaboração deste critério no antecedente da hipótese normativa, são eles: a) os tributos cujo critério espacial faz menção expressa a determinado local; b) tributos cujo critério espacial cita áreas específicas de modo que se verificará a ocorrência da previsão normativa apenas dentro do âmbito geográfico definido, e ainda; c) tributos cujo aspecto espacial é bem genérico, para produzir efeitos, basta estar no

⁶³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.332.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 104.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.266.

âmbito de vigência da lei instituidora. Dentro desta classificação, o ISS estaria inserido no grupo dos tributos cujo critério espacial é bastante genérico.

Embora para uns tributos este aspecto não possua relevância, conforme pontuado no início deste tópico, para outros, notadamente os tributos estaduais e municipais, o aspecto espacial é de uma complexa relevância, na medida em que será ele o responsável por determinar a qual legislação instituidora o fato impositivo se submeterá, pois cada Estado ou cada Município possui sua própria legislação instituindo determinado tributo, de acordo com a competência outorgada pela Constituição Federal.

Para estes tributos, um aspecto espacial mal elaborado poderá ensejar inúmeros conflitos de competência. Sendo a função da lei complementar, ao regulamentar o tributo, justamente a oposta, ou seja, a lei complementar visa fundamentalmente elucidar os conflitos de competência⁶⁶.

No âmbito do ISS, a Lei Complementar ganha relevante missão. Isto porque, perante o Direito Positivo brasileiro, haverá tantos impostos sobre serviços quantos forem os Municípios que o tiverem instituído. Portanto, este é o imposto que oferece mais zonas cinzentas e áreas em comuns.⁶⁷

Conforme já debatido, o aspecto material do ISS é a prestação de serviço. No entanto, a Lei complementar 116/03, bem como a legislação anterior, optou por definir como regra geral do aspecto espacial do ISS o local onde se localiza o estabelecimento prestador, nos termos do caput do art. 3º da mencionada lei⁶⁸. Bem como, trouxe vinte e duas exceções nos incisos do mesmo art. 3º nas quais o aspecto espacial do ISS é o local no qual o serviço foi efetivamente prestado.

Muito se discute sobre a liberdade legislativa para dispor sobre este tema e não aplicar no aspecto espacial a literalidade da materialidade do tributo. Sobre este tema, basicamente, surgiram duas correntes.

⁶⁶ Art. 146 da CF/88 - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...).

⁶⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.341.

⁶⁸ Art. 3º da Lei Complementar 116/03 - 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.

2.4.1 Corrente atrelada ao local da efetiva prestação do serviço

A Constituição ao estabelecer as competências para a instituição de tributos traz, em seu próprio texto, o delineamento legal do tributo que será criado. Este delineamento, como já visto, corresponde à materialidade do tributo, núcleo da hipótese de incidência tributária. No caso do ISS, é a prestação do serviço.

Para os defensores desta teoria⁶⁹ o aspecto espacial do tributo deve ser verificado estritamente no local ocorrência de sua materialidade. Concomitantemente a isto, deve a lei que o institui respeitar o princípio da territorialidade.

Para Cléber Giardino, precursor deste posicionamento, a vocação de qualquer lei é a sua vigência e aplicação em um espaço físico determinado, e por esta razão, defende a “territorialidade das leis”, na medida em que a lei só incidir sobre fatos acontecidos no território do Município que a criou.⁷⁰

Acrescentando a isto, Marçal Justen Filho, também defensor desta corrente, determina que deve ser observada a materialidade do tributo para estabelecer o aspecto espacial, pois com a não observância da materialidade constitucional na instituição do tributo, passariam a existir realidades distintas, quais sejam, a realidade dos fatos para as quais as circunstâncias de tempo e de espaço independem da norma jurídica; e a realidade jurídica, esta utilizada pela norma, que, para fins jurídicos, os eventos passariam a ser considerados ocorridos naquele momento ou local, dissociado daquele verificado efetivamente no mundo real.⁷¹

Esta inovação criaria ficções jurídicas utilizadas pela norma jurídica para indicar uma nova realidade vivenciável apenas para concretização da finalidade jurídica, deixando, desta forma, a hipótese de incidência de ser uma descrição abstrata de situações facilmente verificáveis no mundo fenomênico. Por este motivo, não é

⁶⁹ Betina Treiger Grupenmacher (GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – Local em que é devido o tributo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012, p. 83);, Marçal Justen Filho (FILHO JUSTEN, Marçal. ISS no tempo e no espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.2, 1995), dentre outros.

⁷⁰ GIARDINO, Cléber. Territorialidade e ICM. **Revista de Direito Mercantil Industrial Econômico Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 43, 1981, p.19.

⁷¹ FILHO JUSTEN, Marçal. *Op. cit.*, 1995, p. 55.

possível introduzir coordenadas de tempo e espaço incompatíveis com a situação base constante na materialidade.

Na visão de Aires F. Barreto, como todos os aspectos da hipótese de incidência, o aspecto espacial deve observar estritamente a Constituição, partindo desta compreensão para asseverar que “se o núcleo do seu arquétipo constitucional é o fato de prestar serviço, o aspecto espacial há de ser o local onde se efetua essa prestação.”.⁷²

Portanto, em decorrência da territorialidade das leis e com base na materialidade – prestação de serviço - constitucionalmente estabelecida, para esta corrente o aspecto espacial do ISS não pode ser outro, senão o local da efetiva prestação do serviço, vez que é neste território que ele se realiza materialmente.

Assim, defendem que o legislador complementar ao tentar dirimir os conflitos de competência acerca da tributação do ISS extrapolou sua função e acabou incidindo em inconstitucionalidade por autorizar a violação do princípio da territorialidade, pois a previsão legal de estabelecimento prestador enquanto aspecto espacial, por vezes vai promover a tributação de um município sobre fato corrido em outro município.

Deste modo, para esta corrente, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS seria o local da efetiva prestação do serviço, portanto local em que estivesse situado o tomador do serviço.

2.4.2 Corrente atrelada à localização do estabelecimento prestador

Esta corrente defende, basicamente, que não há nada de errado no fato da Lei Complementar criar a ficção jurídica do “estabelecimento prestador”, portanto entendem que a legislação complementar está correta em trazer no aspecto espacial do ISS uma ficção jurídica.

Para fundamentar este posicionamento, Cristiano Rosa de Carvalho explica que por ser o imposto sobre serviço um tributo de competência municipal existe uma enorme potencial de ocorrer situações que vão gerar conflitos de competência. Bem como,

⁷² BARRETO, Aires F. ISS – Alguns limites constitucionais do critério espacial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.208, 2013, p.7.

trata-se a prestação de serviço de uma situação de extremo dinamismo econômico e por esta razão é praticamente inevitável que Municípios conflitem com outros.⁷³

Portanto, analisando friamente a previsão constitucional, a materialidade do ISS, certamente a conclusão lógica alcançada é de que o aspecto espacial deste tributo só poderia ser o local da prestação do serviço. No entanto, prevê a CF/88 em seu art. 146, I que compete à lei complementar dispor sobre conflitos de competência e por se tratar o ISS de um tributo permeado por inúmeras zonas cinzentas, optou o legislador complementar, por tentar reduzir os conflitos de competência e criar esta ficção jurídica.

Se este fosse um tributo de competência federal, não seria necessária esta medida, vez que não haveriam tantas legislações instituidoras quanto municípios existentes na federação.

Exemplificando esta necessidade, João Guilherme Sauer invoca o ITCMD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – previsto no art. 155, I da CF/88⁷⁴ de competência estadual e incidente sobre a transmissão de qualquer bem ou direito, pois quando se tratar de bens móveis, títulos e créditos, nos termos do §1º, II do mesmo dispositivo, será competente o “Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou o Distrito Federal”, sendo este critério meramente formal, nada tendo a ver com a materialidade do tributo em questão.⁷⁵

O mesmo autor ainda explica que uma ordem jurídica vige em um espaço determinado, fato que não impede que mais de uma ordem jurídica estejam vigendo simultaneamente sobre o mesmo espaço, sendo a diferença entre elas a matéria sobre as quais as suas normas incidem. Não se confundido com o território no qual incide a ordem jurídica os recortes territoriais de um mapa, sendo estes os principais pontos de referência, mas não forma única de delimitação, havendo em cada caso um direito territorial aplicável.⁷⁶

⁷³ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Responsabilidade tributária do tomador do serviço. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012, p. 97.

⁷⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado.

⁷⁵ SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e “local da prestação”. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.196, 2012, p. 90.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 88-90

Neste sentido, corrobora o art. 102 do CTN ao conferir extraterritorialidade à legislação tributária, nos seguintes termos:

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.⁷⁷

Ademais, a questão preconizada por esta corrente é a de que o Direito é um fenômeno social inspirado na realidade empírica para poder atuar da melhor forma, não sendo possível, por este motivo, ignorar as situações reais da vida por ele regidas. A análise dos aspectos da hipótese de incidência são de suma importância, mas não podem ser dissociadas deste aspecto fático.

Assim, a lei nada fez além de incorporar um dado da realidade fática, qual seja, quem trabalha, quem presta serviço, via de regra o faz mediante um centro organizado de atividades que exprime sua capacidade contributiva. Por este motivo, este trabalho se filia a esta corrente frente a sua maior racionalidade.

2.5 DO ASPECTO PESSOAL

Uma relação jurídica sempre possui dois polos, polo passivo e polo ativo, sendo estes correspondentes aos sujeitos do vínculo, isto é, são as pessoas que estão atreladas a esta relação.

Alfredo Augusto Becker, no entanto, ressalta que a realização da hipótese de incidência sempre estará vinculada a alguém, havendo, assim, uma relação pré-jurídica na qual, caso ocorra um fato sobre o qual incida previsão legal, tais fatos passarão a ser qualificados como jurídicos, ensejando a judicialização da relação.⁷⁸

O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, portanto é o aspecto responsável por determinar os sujeitos da obrigação tributária que nascerá com a

⁷⁷ Art. 102 do Código Tributário Nacional (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 25 de outubro de 1966. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014).

⁷⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 340-341.

ocorrência do fato imponible. Consiste na relação entre duas pessoas que, em virtude da subsunção do fato à norma, são sujeitos da obrigação tributária.⁷⁹

Neste contexto, é o legislador, de maneira implícita ou explícita, que determinará quem serão os sujeitos da obrigação tributária, em conformidade com os desígnios constitucionais. Logo, o legislador está preso aos limites constitucionalmente previstos na hora de estabelecer quem serão os sujeitos de uma determinada relação tributária.

Este critério se subdivide em sujeito ativo e sujeito passivo, que, a seguir, a partir da estrutura normativa do ISS, serão analisados individualmente.

2.5.1 Sujeito ativo

A titularidade da competência tributária sempre será outorgada a algum dos entes federativos conforme determina a diretriz constitucional acerca de cada tributo. No entanto, não é possível confundir a competência para legislar em matéria tributária constitucionalmente atribuída, com a capacidade de ser sujeito ativo na relação jurídica tributária.

O sujeito ativo na relação tributária é o credor da obrigação desta relação; é para quem a lei instituidora atribui competência de exigibilidade do tributo. Já a lei que institui determinado tributo poderá ser expedida, apenas por um ente político-constitucional de acordo com os critérios de repartição de competência tributária definida pela Carta Magna. São competentes para tanto, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.⁸⁰

O que ocorre, em regra, é a coincidência do sujeito ativo com a pessoa constitucionalmente prevista como competente para legislar acerca do tributo. Nestes casos, a lei instituidora nem precisa designar de forma expressa quem é o sujeito ativo, pois resta subentendido.

Se, no entanto, a lei quiser conferir titularidade para exigir o tributo à pessoa distinta da que possui competência para instituí-lo, esta previsão deverá constar de forma

⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 80.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 83.

expressa na lei, é a delegação da capacidade tributária ativa, dificilmente vista em se tratando de ISS.

No caso do ISS, o sujeito ativo competente é o Município, ao qual a Carta Magna atribuiu competência para a sua instituição.⁸¹ Isso decorre de o fato do ISS ser um imposto de competência privativa do ente político-constitucional ao qual foi conferido. Portanto, no ISS, o Município é, ao mesmo tempo, titular da competência, bem como sujeito ativo tributário. Por esta razão, como decorrência lógica, a lei prescinde de expressa determinação de quem figura como sujeito ativo da obrigação tributária.

Há que se salientar que a definição da sujeição ativa do ISS decorre diretamente da determinação do aspecto espacial deste tributo, pois será sujeito ativo para a cobrança do ISS o Município no qual verificar a ocorrência do aspecto espacial. Desta forma, aqui estes aspectos estão plenamente vinculados na medida em que um decorrerá diretamente do outro.

2.5.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo, como não poderia ser diferente, é um indivíduo que possui íntima relação com o núcleo da hipótese de incidência, notadamente o aspecto material. Desta forma, uma vez que a materialidade do tributo é descrita constitucionalmente, a previsão do sujeito passivo, em princípio, só pode ser posta, de maneira implícita ou explícita, pelo texto constitucional.

Dentro da relação tributária, o sujeito passivo é o devedor, é aquele que comete o fato imponible e que faz nascer a obrigação de pagar tributo prevista em lei. Este é convencionalmente chamado de contribuinte e terá diminuição patrimonial com a arrecadação do tributo.⁸²

Uma relevante informação que deve ser levada em consideração no momento de averiguar quem é o contribuinte de determinado tributo, é o já invocado, conceito de

⁸¹ VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. **ISS: Comentários e Jurisprudência**. 3 ed. São Paulo: Isto, 2002, p.43.

⁸² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 86.

capacidade contributiva, pois é a realização do fato imponible que possui o condão de revelar a capacidade contributiva de um individuo.

Nas palavras de Misabel Derzi capacidade contributiva nada mais é do que o desdobramento do principio constitucional da igualdade, segundo ela, deve-se tributar de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte, uma vez que os impostos possuem um eminente caráter redistributivo.⁸³

O CTN traz, em seu artigo 121, parágrafo único, I⁸⁴ um conceito de contribuinte, afirmando para tanto que contribuinte é aquele que possui relação direta e pessoal com o fato gerador. À vista disto, de modo algum, pode o ente federativo, escolher uma pessoa para sujeição passiva que não esteja, evidentemente, em conformidade com o desígnio constitucional.⁸⁵

Seguindo a ordem constitucional implícita, como não poderia deixar de ser, uma vez que a Constituição tira toda a liberdade do legislador, impedindo que este determine de forma arbitrária quem terá seu patrimônio diminuído, na medida em que seria uma completa arbitrariedade, por exemplo, exigir o tributo de alguém pelo simples motivo de ser mais fácil para arrecadação, a Lei Complementar nº116/2003 traz previsão expressa em seu art. 5º⁸⁶ sobre quem é o contribuinte do ISS, determinando que é quem presta o serviço, ou seja, é a pessoa ou empresa que é contratada para realização de um determinado serviço.

No universo da sujeição passiva, é possível a divisão em: sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto. Sujeito passivo direto é este que acabou de ser abordado; é o contribuinte natural previsto na norma que quando da realização do fato imponible, faz nascer a obrigação de pagar tributo. Já o sujeito passivo indireto poderá ser o responsável ou substituto.

⁸³ BALEIRO, Aliomar atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.264.

⁸⁴ Art. 121 do CTN - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁸⁵ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p.345.

⁸⁶ Art. 5º da Lei Complementar nº116/2003 - Contribuinte é o prestador do serviço.

Responsabilidade ou substituição são casos de pagamento de tributo por pessoa diversa daquela que realizou a previsão normativa. Portanto, ocorre uma modificação no polo passivo que se dá por força de lei, passando este não contribuinte a ser obrigado ao pagamento do tributo.⁸⁷

Adverta-se, porém que a própria Constituição autoriza a ocorrência desta figura, mas, mesmo assim, este deslocamento da sujeição passiva é uma situação completamente excepcional que exige extremo rigor e cuidado por parte do legislador, justamente para não tornar vulneráveis os desígnios constitucionais.⁸⁸

O art. 6^o⁸⁹ da LC 116/03 traz expressamente a possibilidade de os Municípios estabelecerem em suas legislações a responsabilidade tributária do tomador do serviço, possibilitando a este, a retenção do tributo na fonte, como forma de garantir o cumprimento da obrigação tributaria.

Nestes casos é necessária cautela redobrada, vez que a alterações arbitrárias deste imposto e retenções indevidas podem abrir margem para absurdo e abusos inimagináveis.

Para melhor compreensão da questão em análise, faz-se a seguir, uma exposição acerca do instituto do estabelecimento empresarial, pois servirá como balizador para definir onde se considera ocorrido o fato imponible do ISS, a fim de determinar qual municipalidade é a competente para sua tributação.

3 DO INSTITUTO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Neste ponto, o presente trabalho tem como escopo delinear o instituto do estabelecimento empresarial com abordagem legal e doutrinaria para definir um conceito sólido através das premissas que serão abordadas ao longo deste trabalho.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 94.

⁸⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁸⁹ Art. 6^o da Lei Complementar n^o 116/03 - Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Atualmente, o instituto do estabelecimento empresarial encontra-se disciplinado no Código Civil, Livro II cujo título é “Direito de Empresa”, assim o tema será abordado a partir de um viés comercialista, pois conforme determina a própria legislação tributária, no art. 110 do Código Tributário Nacional, como já tratado no capítulo anterior, não pode a lei tributária alterar a definição de institutos e conceitos do direito privado.

Em que pese não possa promover alterações no conceito, a legislação tributária se vale deste instituto para estruturar a hipótese de incidência do Imposto sobre Serviço que, em razão da amplitude de sua conceituação, acaba por ensejar conflitos de competência na esfera tributária.

Visando solucionar este conflito e não deixar dúvidas acerca de quem é o sujeito ativo competente para cobrança do referido imposto, passa-se a delinear em detalhes o conceito deste instituto que historicamente é alvo de controvérsias.

3.1 DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Por muitos anos no Brasil, o conceito de estabelecimento empresarial foi tratado exclusivamente pela doutrina que, diante da ausência da previsão legal deste conceito, debruçou-se e construiu, para o direito interno, vasto material com grande inspiração em direitos alienígenas.

O conceito de estabelecimento empresarial surgiu na França, precisamente no século XIX, em dispositivo legal da normatização fiscal deste país. Entretanto, mesmo com o precedente francês, apenas no Código Civil Italiano de 1942, normas do regime jurídico do estabelecimento foram formuladas de modo orgânico.⁹⁰

No Brasil, tal instituto só passou a ter conceituação legal com o Código Civil de 2002. Os códigos anteriores, apenas faziam menção a este instituto, regrando-o de forma parcial, esparsa e fragmentada, utilizando-se, inclusive de diversas nomenclaturas, como será visto a seguir, mas nunca o definiam. O que acaba por demonstrar, inegavelmente, um enorme retrocesso em relação aos direitos

⁹⁰ BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial**: fundo de comércio ou fazenda mercantil. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 59.

alienígenas, tendo em vista a forma sistêmica que abordaram este instituto ao longo dos anos.

Fato é que, apenas como o desenvolvimento social surge a regulamentação jurídica, pois somente após a ocorrência de determinada circunstância na sociedade é que o direito vai conseguir promover a normatização. Assim, como não poderia deixar de ser, é a necessidade da regulamentação social que faz nascer o direito. Com este instituto não foi diferente.

Desta maneira, como toda ciência, a noção vulgar é um antecedente necessário que jaz no imaginário popular. E sem dúvidas, a noção vulgar de estabelecimento empresarial revela a ideia do local no qual o empresário se encontra com a sua clientela, portanto o local onde as atividades são executadas. Ocorre que, esta noção não revela o conteúdo jurídico desta expressão, sendo este mais amplo e abrangente, englobando, inclusive a noção vulgar.⁹¹

A noção desenvolvida pelo senso comum, no atinente a esta matéria é arraigado de tal modo que ensejou muitas confusões em diversos ordenamentos do mundo. A própria França, berço do conceito de estabelecimento empresarial que conhecemos hoje, teve legislação editada em meados do século XVIII que tratou o *fonds de boutique*, meramente, como bens tangíveis – mercadorias e materiais utilizados na atividade empresarial – conceituação que não corresponde com a real acepção jurídica do instituto. Bem como em Portugal, que devido à ausência de um conceito legal, oscila constantemente no conceito de estabelecimento empresarial, não sendo possível encontrar, no direito lusitano, uma conceituação unificada deste instituto.⁹²

Não obstante a morosidade do direito nacional em legalizar o conceito, ao fazê-lo, o fez com maestria, sendo preciso na definição. A maestria referenciada ao legislador nacional se torna ainda maior, ao observar quanta confusão já fez o direito estrangeiro nesta importante matéria.

Para fins didáticos, válido salientar que o código pátrio, ao se referir ao instituto do estabelecimento empresarial, utiliza apenas a palavra “estabelecimento”.

⁹¹ FÉRES, Marcelo Andrade. **Estabelecimento Empresarial**: trespasse e efeitos obrigacionais. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1-2.

⁹² IACOMINI, Marcello Pietro. **Estabelecimento empresarial**: negócios jurídicos pertinentes. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-16082011-162044/>>. Acesso em: 2015-03-24.

Doutrinariamente, o estabelecimento empresarial também é chamado de fundo de comércio, estabelecimento comercial, bem como de casa de comércio pelo Código Comercial em seu art. 301⁹³. Tais expressões pátrias se equivalem à *azienda commerciale* do direito italiano, ao *negotium* ou *negotiatio* utilizado no direito romano, bem como ao *fonds de commerce* ou *fonds de boutique* do direito francês e belga.⁹⁴

Finalmente, no art. 1.142 do Código Civil de 2002, foi introduzido o conceito legal do estabelecimento empresarial. A roupagem adotada pelo legislador infraconstitucional é semelhante, para não dizer que se trata de um empréstimo intelectual, à disposição do ordenamento italiano⁹⁵, vez que revela praticamente, o mesmo conteúdo ao definir que é “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.⁹⁶

Neste sentido, o estabelecimento é o complexo de bens organicamente reunidos em lugar certo e determinado para o exercício de uma atividade mercantil ou industrial, sendo, portanto, um gênero do qual desdobram-se inúmeras outras espécies ou ramos negociais.⁹⁷ Ou seja, trata-se, indubitavelmente, do organismo econômico aparelhado para o exercício do comércio, qualquer que seja o ramo. ⁹⁸

Neste ponto, é de grande valia trazer a baila o conceito jurídico de estabelecimento empresarial expedido pelo autor, Carvalho de Mendonça: “complexo de meios idôneos, materiais e imateriais, pelos quais o comerciante explora determinada

⁹³ Art. 301 do Código Comercial - O teor do contrato deve ser lançado no Registro do Comércio do Tribunal do distrito em que se houver de estabelecer a casa comercial da sociedade (artigo nº. 10, nº 2), e se esta tiver outras casas de comércio em diversos distritos, em todos eles terá lugar o registro. (BRASIL. **Código Comercial**. Publicado na CLB de 1850 T.11, p. 57-238, 25 de junho de 1850. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014.

⁹⁴ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, volume 5, livro III. 5 ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1955, p.16.

⁹⁵ “Art. 2.555 Codice Civile - L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa”. (ITÁLIA. **Codice Civile**. Disponível em: <http://www.studiocataldi.it/codicecivile/codice_civile_V_titolo_VIII.asp>. Acesso em: 29 out. 2015.)

⁹⁶ Art.1.142, Código Civil de 2002. (BRASIL. **Código Civil**. Brasília, DF: Senado, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014.)

⁹⁷ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil, volume 6. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 1962, p.7-8.

⁹⁸ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Op. cit.*, 1955, p.16.

espécie de comércio; é o organismo econômico aparelhado para o exercício do comércio.”⁹⁹

Assim sendo, o estabelecimento empresarial não pode ser compreendido como o local do exercício da atividade empresarial, como muitas vezes utiliza o senso comum, uma vez que o estabelecimento não é apenas o imóvel utilizado na atividade empresarial, mas sim este complexo de bens que deverão ser organizados pelo empresário para uma finalidade comum.

Com a organização, surge o estabelecimento e é neste ponto que o empresário passa a agregar um sobrevalor a estes bens, pois agora eles estão reunidos em prol de uma finalidade em comum.

Assim, os bens em conjunto, agregando valor à empresa, alcançam um valor no mercado que jamais alcançariam individualmente com seus valores somados. Não por outra razão, as perspectivas de lucros que decorrem deste complexo de bens, denominado estabelecimento empresarial, passam a compor relevante elemento de sua avaliação, passando a ser também algo pelo que se paga.¹⁰⁰

Em sentido econômico, para o surgimento do estabelecimento, faz-se necessário o investimento do capital em bens adequados ao exercício do comércio. É da transformação deste capital em bens que possibilitam a atividade mercantil que resulta o estabelecimento empresarial. Este, no entanto, é o elemento estático, pois decorre do capital.

Entretanto, para organização do estabelecimento empresarial, é também necessário o elemento dinâmico, representado pelo trabalho, que irá se converter em serviços para alcançar os objetivos estabelecidos.¹⁰¹

A conjugação destes dois elementos faz surgir o elemento estrutural, qual seja, a organização. É necessário que os elementos estáticos e dinâmicos estejam em harmonia, pois a mera coexistência não basta. A conjugação destes três elementos ou fatores – capital, trabalho e organização – é o que a economia chama de estabelecimento empresarial, sendo o conceito econômico muito próximo do jurídico.

⁹⁹ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, volume 5, livro III. 5 ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1955, p.15-16.

¹⁰⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 164-165.

¹⁰¹ BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial: fundo de comércio ou fazenda mercantil**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 62-63.

Assim, economicamente, tem-se que o estabelecimento empresarial constitui um organismo unitário e autônomo.¹⁰²

Desta forma, observa-se que a organização que vincula os bens do estabelecimento é elemento essencial, caso contrário, falaríamos, meramente, em bens individualizados sem a estes agregar quaisquer valor que surge da observância de todos os bens em conjunto, participando de forma cooperativa.

Diante de tudo até então narrado, temos que o estabelecimento é a união de bens, materiais e imateriais, como decorrência de uma organização que objetiva uma finalidade em comum, ou seja, não se trata o estabelecimento só dos bens, pois é de fundamental relevância para o seu surgimento, a cooperação entre estes.

3.2 DA NATUREZA JURÍDICA

Uma vez que o estabelecimento empresarial surge, faz-se necessário caracterizá-los para uma compreensão mais profunda. Neste ponto, a natureza jurídica do estabelecimento empresarial é matéria de enorme controvérsia na doutrina. Como consequência disto, existem inúmeras teorias que tratam desta natureza, que vão desde a personificação do complexo de bens até a negativa de sua relevância para o direito.

Assim, para possibilitar uma visão mais ampla acerca do tema, serão apresentadas neste trabalho algumas teorias que estabelecem diálogo com ordenamento brasileiro, através análise perfunctória, dando ênfase àquelas consideradas mais importantes.

Contudo, antes de iniciar a análise das teorias, faz-se necessário trazer uma explicação didática acerca do que vem a ser natureza jurídica. Partiremos aqui da premissa de que natureza jurídica é a categorização de determinado fenômeno jurídico mediante observação de seus aspectos estruturais.

Para início de balizamento, será utilizada no presente trabalho a classificação promovida por Oscar Barreto Filho¹⁰³ que divide a natureza jurídica do

¹⁰² BORGES, João Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 171.

estabelecimento empresarial em nove teorias, sendo que destas, as cinco primeiras já se encontram superadas pela doutrina, e as quatro seguintes ainda dividem opiniões na academia.

A primeira teoria entendia que o estabelecimento empresarial possuía personalidade jurídica. Para seus defensores, escritores alemães¹⁰⁴, a junção do complexo de bens que integra o estabelecimento, faria nascer um novo sujeito com características próprias. Desta forma, o titular das relações jurídicas, não seria o empresário, mas o próprio estabelecimento. Haveria assim, dois sujeitos: o titular do estabelecimento e o estabelecimento, ambos com direitos e obrigações.

Outra teoria é a que concebia estabelecimento como patrimônio autônomo, esta não se diferencia muito da analisada anteriormente, pois, para os defensores¹⁰⁵ desta teoria, originada na Alemanha, o estabelecimento era concebido como um patrimônio sem sujeito. No entanto, conferia tanta autonomia ao patrimônio comercial que acabava por conduzir a uma personificação deste.¹⁰⁶

Em seguida, surgiu na França, por Valéry, a teoria da personificação da *maison de commerce* que nitidamente optou por mesclar as duas teorias anteriores ao diferenciar o *maison de commerce*, que seria o conjunto de pessoas que colaboram para o funcionamento do estabelecimento, do *fonds de commerce* que seria o patrimônio do estabelecimento. Desta forma, atribui ao estabelecimento características de ter natureza de sujeito e ser objeto de direito.¹⁰⁷

Estas teorias, que acabam por conceber o estabelecimento como pessoa jurídica ou como patrimônio autônomo, afastam-se completamente do ordenamento jurídico brasileiro, na medida em que conceder personalidade jurídica ao estabelecimento fere sobremaneira o disposto no art. 44 do Código Civil de 2002¹⁰⁸, que elenca de

¹⁰³ BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial**: fundo de comércio ou fazenda mercantil. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 77-109.

¹⁰⁴ Hassenpflug, Galpcke, Endemann, Mommsen e Völderndorff.

¹⁰⁵ Bekker e Krükmann

¹⁰⁶ BARRETO FILHO, Oscar. *Op. cit.*, 1988, p. 99.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 103.

¹⁰⁸ Art. 44 do Código Civil de 2002 - São pessoas jurídicas de direito privado: I - as associações; II - as sociedades; III - as fundações; IV - as organizações religiosas; V - os partidos políticos; VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada.

§ 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

§ 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código.

forma taxativa quais são as pessoas jurídicas para este ordenamento, vez que, no direito brasileiro, somente lei pode atribuir personalidade jurídica.

Bem como, não se trata de patrimônio autônomo ao passo que não é possível falar em independência nas relações jurídicas, afinal o comerciante poderá responder pelas obrigações contraídas no exercício da atividade comercial. Restando afastada, por completo, a aplicabilidade das teorias até então apresentadas.

Há, ainda, a teoria de Carrara que entende o estabelecimento como negócio jurídico cujos sujeitos seriam todos aqueles que mantêm algum tipo de relação jurídica com o estabelecimento. Em verdade, o que ocorre com esta teoria é a confusão de estabelecimento com aviamento, conceito que trabalharemos mais adiante e que compõe o estabelecimento comercial. Esta teoria simplifica demais a natureza jurídica deste instituto, rebaixando-o a uma mera abstração.¹⁰⁹

Na Espanha, surgiu a teoria que entende a natureza jurídica do estabelecimento como uma instituição ou organização. Esta teoria foi idealizada por Ferrarra que a caracteriza como a organização de elementos unidos para um determinado fim, aproximando assim, o estabelecimento de outras entidades desprovidas de personalidade jurídica.¹¹⁰

Neste ponto, adotaremos a divisão proposta por Marcelo Pietro Iacomini¹¹¹, em sua dissertação de mestrado, no sentido de determinar que as teorias vistas até aqui serão chamadas de teorias pré-modernas, e as que serão vistas a partir deste ponto, são as teorias modernas, visto que são harmônicas com os tempos atuais.

A primeira das teorias modernas é a chamada teoria imaterialista, encabeçada por Pisko¹¹², que entende o estabelecimento comercial como um direito autônomo, vez que este seria um bem imaterial decorrente da organização de vários elementos, materiais e imateriais.

§ 3º Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica.

¹⁰⁹ BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial**: fundo de comércio ou fazenda mercantil. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p.104.

¹¹⁰ *Ibiem*, p. 105.

¹¹¹ IACOMINI, Marcello Pietro. **Estabelecimento empresarial**: negócios jurídicos pertinentes. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-16082011-162044/>>. Acesso em: 2015-03-24.

¹¹² Outros doutrinadores defendiam esta teoria, a exemplo de Isay, Hubmann e Müller-Erzbach.

No Brasil, um dos grandes defensores desta teoria é Rubens Requião que afirma ser o estabelecimento empresarial um bem imaterial que surge da união de bens corpóreos com bens incorpóreos, conforme se pode observar de trecho de sua obra:

Somos da opinião que o estabelecimento comercial pertence à categoria dos bens móveis, transcendendo às unidades de coisas que o compõe e são mantidas unidades pela destinação que lhes dá o empresário, formando em decorrência dessa unidade, um patrimônio comercial, que deve ser classificado como incorpóreo. O estabelecimento comercial constitui, em nosso sentir, um bem incorpóreo, formado por um complexo de bens que não se fundem, mas mantém unitariamente a sua individualidade própria.¹¹³

Há, no entanto, que se criticar esta teoria, vez que esta organização a qual se refere é, em verdade, correspondente à coordenação dos fatores de produção dentro de um estabelecimento, ou seja, o aviamento do estabelecimento comercial, conceito que analisaremos em instantes, no item 3.4.

Outra teoria moderna é a chamada teoria atomista que nega a possibilidade de percepção unitária do estabelecimento. Foi idealizada pelo italiano Vittorio Scialoja, para quem o estabelecimento é uma pluralidade de coisas que possui unidade econômica, no entanto, sendo irrelevante falar em unidade jurídica. Trata-se de uma teoria amplamente defendida por doutrinadores italianos¹¹⁴, que vale frisar, foram de grande influência na conceituação legal do instituto no Brasil.

No entanto, a aplicação desta teoria a um determinado ordenamento jurídico irá depender da interpretação dos dispositivos legais ao tratar do estabelecimento, se o considera de forma unitária ou não. Diante disto, a sua inaplicabilidade no ordenamento brasileiro decorre do inquestionável tratamento unitário conferido pelo art.1.143 do Código Civil¹¹⁵ ao tratar do estabelecimento comercial.

Dentre as modernas teorias, temos ainda as que consideram o estabelecimento “coisa formada por coisa”¹¹⁶, ou seja, como universalidade, havendo divergência no que diz respeito ao conteúdo de estabelecimento, desta forma se dividem em duas

¹¹³ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial** - volume 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.284.

¹¹⁴ Barassi, Dusì, Ascoli, Coviello, Ruggiero, Bonfante, Maroi, Ascarelli e Auletta.

¹¹⁵ Art. 1.143 do Código Civil de 2002 - Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza.

¹¹⁶ CAVALLI, Cássio Machado. Apontamentos sobre a Teoria do Estabelecimento Empresarial no Direito brasileiro. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 858, abril de 2007, p.32.

teorias, para uns¹¹⁷ consistiria o estabelecimento em uma universalidade de direito¹¹⁸, para outros¹¹⁹ como uma universalidade de fato¹²⁰.

Para a teoria que defende o estabelecimento como uma universalidade de direito, este seria um conjunto de bens corpóreos e incorpóreos passíveis de ser objeto de relação jurídica patrimonial.

Já para os defensores da universalidade de fato, o estabelecimento seria composto por um complexo de bens corpóreos e incorpóreos, estes não poderiam ser objeto de uma relação jurídica patrimonial, não é sujeito de direito e não possui personalidade jurídica.

Resta evidente que, a nota distintiva entre as duas teorias que defendem o estabelecimento como uma universalidade diz respeito às relações jurídicas. A diferença entre as teorias fica ainda mais clara em caso de alienação do estabelecimento, vez que para os que defendem a universalidade de fato, no momento da venda seria transferido apenas bens, portanto ativo; ao passo que, para os defensores da universalidade de direito, além dos ativos – bens -, transfere-se também o passivo, dívidas.¹²¹

No entanto, no ordenamento brasileiro não é possível considerar o estabelecimento como uma universalidade de direito, tendo em vista que ser universalidade de direito decorre expressamente de lei, como é o caso da herança e da massa falida.

Assim, a natureza jurídica do estabelecimento empresarial é entendida, hoje, como uma universalidade de fato, que nada mais é do que um conjunto de bens que se

¹¹⁷ Principalmente representada por: Fadda, Bensa.

¹¹⁸ Art. 91 do Código Civil de 2002 - Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico

¹¹⁹ No Brasil, é principalmente representada por: Carvalho de Mendonça (MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, volume 5, livro III. 5 ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1955.), Waldemar Ferreira (FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil, volume 6. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 1962.), Oscar Barreto Filho (BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial**: fundo de comércio ou fazenda mercantil. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1988.), Fábio Ulhoa Coelho (COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**: direito de empresa. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.). Em outros países: Barbosa de Magalhães, Navarrini, Wahl, Cunha Gonçalves.

¹²⁰ Art. 90 do Código Civil de 2002 - Constitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária.

Parágrafo único. Os bens que formam essa universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias.

¹²¹ CAVALLI, Cássio Machado. Apontamentos sobre a Teoria do Estabelecimento Empresarial no Direito brasileiro. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 858, abril de 2007, p.32.

mantém unidos por alguma finalidade, pela vontade de seu proprietário, sendo esta a consagração ao princípio da unidade patrimonial.¹²² É, portanto o estabelecimento objeto de direito, podendo ser alienado, onerado, arrestado, penhorado ou ainda, objeto de sequestro.

Toda esta diversidade decorre do fato de se tratar de uma figura *sui generis*, vez que é formada por bens que unidos ensejam o nascimento de um novo bem, que por sua vez, quando individualizados, mantêm suas características próprias, desafiando assim, a argúcia dos juristas para categorizá-la.

Portanto, é o estabelecimento empresarial uma universalidade de fato, uma vez que os elementos que o compõem em que pese sejam vistos como integrantes de um todo, de uma unidade, mantêm a sua individualidade, afinal, permanecem fisicamente independentes e são percebidos como integrados apenas para satisfação de uma finalidade, não se confundindo com o patrimônio do empresário.

3.3 ELEMENTOS INTEGRANTES DO ESTABELECIMENTO

Firmada a caracterização do estabelecimento empresarial como uma universalidade de fato, apta ao exercício de atividade econômica pelo empresário, faz-se necessário averiguar quais são seus elementos integrantes.

No sistema brasileiro, em que pese outros ordenamentos¹²³ tenham optado por elencar os elementos integrantes do estabelecimento em legislação, aqui, a opção do legislador, amparado, conforme visto, no sistema italiano, foi de apenas conceituar o estabelecimento, referindo-se a um complexo de bens, deixando a enumeração e classificação dos elementos constituintes para a doutrina.

Válido salientar, no entanto, que os elementos que irão compor um estabelecimento empresarial serão, justamente, os responsáveis por definir a qual ramo empresarial

¹²² REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial** - volume 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.284.

¹²³ Como disciplina o ordenamento Argentino no artigo 1º da lei 11.867 “Artículo 1º- Decláranse elementos constitutivos de un establecimiento comercial o fondo de comercio, a los efectos de su transmisión por cualquier título: las instalaciones, existencias en mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial e industrial o artística.” (ARGENTINA. **LEY n. 11.867**. Disponível em: <<http://infoleg.mecon.gov.ar/txtnorma/25829.htm>>. Acesso em: 29 out. 2015).

aquele estabelecimento se vincula, existindo assim, um grandioso leque de possibilidades na sua formação. Esta afirmação decorre da compreensão do estabelecimento empresarial enquanto uma universalidade de fato, pois assim, o seu conteúdo dependerá, principalmente, da vontade de seu titular.

Não por outra razão, como decorrência de tantas possibilidades, a doutrina, no que tange a determinação de quais são os elementos que compõe o estabelecimento, no afã de apresentar inúmeros, acaba mais complicando a compreensão do que a facilitando.

Neste sentido, João Eunápio Borges¹²⁴ determina que os elementos são o capital (que se subdivide em corpóreos e incorpóreos), o trabalho e a organização. Para Carvalho de Mendonça¹²⁵ os elementos são o aviamento, insígnia, o material e as mercadorias. Já para Waldemar Ferreira¹²⁶ são meramente bens corpóreos e incorpóreos, ou seja, cada um tenta apresentar uma forma distinta de separar os elementos.

Aqui, filia-se ao entendimento do já mencionado Waldemar Ferreira bem como de Amador Paes de Almeida¹²⁷, Fábio de Ulhoa Coelho¹²⁸ e Rubens Requião¹²⁹ que tratam de forma bastante simples e objetiva ao determinar que concorrem para a formação de um estabelecimento empresarial bens corpóreos e incorpóreos.

Assaz complicada tarefa determinar qual bem tem prevalência em detrimento do outro, vez que isto dependerá essencialmente da natureza do estabelecimento, em qual ramo ele atuará. Por esta razão, será tratado a seguir apenas os elementos comuns a qualquer estabelecimento.

¹²⁴ BORGES, João Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 170.

¹²⁵ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, volume 5, livro III. 5 ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1955, p.18.

¹²⁶ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial: o estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**, volume 6. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 1962, p.99.

¹²⁷ ALMEIDA, Amador Paes de. **Direito de Empresa no Código Civil**. 1ºed. São Paulo: Saraiva, 2004, p 31.

¹²⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 168.

¹²⁹ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial - volume 1**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.290.

3.3.1 Bens corpóreos

São também chamados de bens materiais e correspondem àqueles que podem ser fisicamente vistos e sentidos; são os bens de mais fácil classificação, a não ser no que concerne aos imóveis, o que ainda será analisado neste tópico.

Abarcam utensílios em geral, balcão, mercadorias, prateleiras, máquinas, livros, instalações, enfim tudo que possa ser tocado.

Sobre estes bens, impende destacar que sua tutela jurídica não é diferente da utilizada às demais coisas (bens corpóreos), ou seja, o fato de ser um bem corpóreo pertencente a um estabelecimento empresarial não implica em nenhuma diferença dos demais bens corpóreos pertencentes a qualquer outro indivíduo. Assim, o direito comercial não possui normas jurídicas específicas acerca destes bens, o que não quer dizer que estes não sejam importantes aqui, muito pelo contrário, mas apenas este tema é primordialmente tutelado por outro ramo jurídico.

No tocante aos imóveis, indaga-se se a estrutura imóvel onde está instalado o estabelecimento se constitui como um elemento do estabelecimento empresarial. Sobre esta temática, a doutrina comercialista se mostra bastante dividida.

Rubens Requião ao tratar do tema afirma não fazer parte dos elementos do estabelecimento empresarial o bem imóvel, pois afirma que:

Ora, se considerarmos o estabelecimento, na sua unidade, uma coisa móvel, claro está, desde logo, que o elemento *imóvel* não o pode constituir. É preciso, e é de bom aviso aqui frisar, que não se deve confundir *fundo de comércio* com *patrimônio*. O fundo de comércio não constitui todo patrimônio, é parte ou parcela do patrimônio do empresário. A empresa, que é o exercício de atividade organizada pelo empresário, conta com vários outros elementos patrimoniais, por estes organizados, para a produção ou troca de bens ou serviços que não integram o estabelecimento comercial. O imóvel pode ser elemento da empresa, não o é do fundo de comércio. Fica assim, esclarecida a questão.¹³⁰

No entanto, este trabalho não adotará o posicionamento acima trazido. Filia-se aqui ao posicionamento de Pontes de Miranda¹³¹ que entende constar no estabelecimento, no que diz respeito a coisas corpóreas, móveis e imóveis.

¹³⁰ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial** - volume 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.292.

¹³¹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, t. XV, Rio de Janeiro: Borsoi, 1956, p.371.

A sistemática de retirar do rol de elementos do estabelecimento empresarial o bem imóvel decorre de uma tradição histórica, vez que historicamente, o direito comercial optou por não tutelar os bens imóveis. Esta opção fica evidenciada com o Regulamento 737 de 25 de novembro de 1850 que em seu art.19¹³², ao tratar da mercancia, fala apenas dos bens móveis.

Não obstante, não assiste mais fundamento para se manter, sendo, portanto obsoleta, vez que, no ambiente jurídico brasileiro, quando se aliena um estabelecimento empresarial, junto com esta alienação, estará o imóvel, alugado ou comprado, demonstrando, desta forma, a sua efetiva composição na estrutura deste instituto.

Neste sentido, a própria legislação do Código Civil de 2002 já adotou a tese de que os imóveis, efetivamente fazem parte do estabelecimento empresarial, em seu artigo 978¹³³, ao dizer que “o empresário casado pode, sem necessidade de outorga conjugal, qualquer que seja o regime de bens, alienar os imóveis que integrem o patrimônio da empresa ou gravá-los de ônus real.”

Assim, dentre os elementos corpóreos do estabelecimento empresarial, com fundamento legal, inclui-se aqui o imóvel, opção que não possui o condão de descaracterizar a natureza móvel e unitária do estabelecimento como todo.

3.3.2 Bens incorpóreos

Os bens incorpóreos, também chamados de bens imateriais, são aqueles que existem apenas na esfera jurídica e, por isso, espelham meramente uma ficção. A título exemplificativo, é possível citar, entre os bens incorpóreos, as marcas, as invenções, os sistemas de computador, dentre outros, em grande parte resguardados pelo Direito do Autor.

¹³² Art. 19 do Regulamento 737 de 25 de novembro de 1850 - Considera-se mercancia: § 1º A compra e venda ou troca de efeitos moveis ou semoventes para os vender por grosso ou a retalho, na mesma especie ou manufacturados, ou para alugar o seu uso. (BRASIL. **Regulamento 737**. Publicado na CLBR em de 25 de novembro de 1850. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DIM/DIM737.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.)

¹³³ BRASIL. **Código Civil**. Brasília, DF: Senado, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.

Em que pese estes bens não possuam existência física, eles podem perfeitamente ser valorados economicamente e muitas vezes alcançam valores, inclusive superiores aos bens corpóreos.

No direito comercial, estes bens são tutelados individualmente e por esta razão, esta parte será abordada de forma mais detida. Expô-lo-emos a seguir.

O primeiro bem incorpóreo é o título empresarial. Diferentemente do nome empresarial, o título empresarial é a designação com a qual o empresário busca destacar o estabelecimento empresarial, é o símbolo que aparece para o público.¹³⁴

Nome empresarial, por sua vez, é aquele adotado pelo empresário ou pela sociedade para a titularização de relações jurídicas perante terceiros, para tanto deve ser levado a registro quando da constituição de uma sociedade ou de uma organização de empresário individual. Podendo ser firma ou denominação social a este respeito, a aplicabilidade de um ou de outro dependerá do tipo societário.

É possível e não raro que o nome e o título empresarial sejam coincidentes, no entanto esta não é uma regra, estando os empresários livres quanto à escolha do título que será utilizado. A eventual coincidência pode ser apenas uma estratégia de mercado utilizada pela empresa, com escopo de torná-la mais conhecida e facilitar a sua identificação.¹³⁵

Para o nome, existe todo um aparato de proteção jurídica, inclusive constitucional¹³⁶. Neste sentido, a segurança quanto a exclusividade do nome empresarial para a sociedade que primeiro inscreveu seus atos constitutivos no registro próprio é condição garantida pelo art. 1.166¹³⁷ do Código Civil de 2002 em razão do princípio da anterioridade.

¹³⁴ ALMEIDA, Amador Paes de. **Direito de Empresa no Código Civil**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2004, p 42.

¹³⁵ GONÇALVES, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios; GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. **Direito Comercial, Direito de Empresa e Sociedades Empresárias**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 48.

¹³⁶Art.5º XXIX, Constituição Federal de 1988 - a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País.

¹³⁷ Art. 1.166 do Código Civil de 2002 - A inscrição do empresário, ou dos atos constitutivos das pessoas jurídicas, ou as respectivas averbações, no registro próprio, asseguram o uso exclusivo do nome nos limites do respectivo Estado.

Este mesmo diploma, em seu art. 1.164¹³⁸, veda a alienação do nome empresarial. Diante disto, não nos resta outro posicionamento, senão de que o nome empresarial não é elemento do estabelecimento empresarial, sob pena de praticar conduta contraditória, vez que já foi defendido aqui neste trabalho a caracterização do imóvel como elemento do estabelecimento empresarial, dentre outros motivos, devido à possibilidade de este ser alienado juntamente com o estabelecimento.

Como o nome empresarial possui vedação legal, no que tange à sua alienação juntamente com estabelecimento, aquele não tem como ser elemento deste.¹³⁹

Já no que diz respeito ao título, trata-se de entendimento pacificado que este é elemento incorpóreo do estabelecimento empresarial, em que pese praticamente não possua amparo legal específico para sua proteção. A melhor proteção legal trazida para este elemento é a constante no art.195, V da Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96)¹⁴⁰, que prevê o crime de concorrência desleal para quem utiliza título empresarial alheio indevidamente.

Este elemento é responsável por agregar relevante valor ao estabelecimento, pois é o nome pelo qual a freguesia reconhece a empresa. Podendo ser alienado juntamente com estabelecimento, se corresponder à vontade manifestada pelas partes.

Outro relevante elemento incorpóreo do estabelecimento, a saber, é o ponto empresarial. Primeiramente, é válido salientar, que ponto empresarial não se confunde com imóvel, sendo um elemento corpóreo e o outro elemento incorpóreo.

¹³⁸ Art. 1.164 do Código Civil de 2002 - O nome empresarial não pode ser objeto de alienação.

Parágrafo único. O adquirente de estabelecimento, por ato entre vivos, pode, se o contrato o permitir, usar o nome do alienante, precedido do seu próprio, com a qualificação de sucessor.

¹³⁹ A título exemplificativo, defendem este ponto de vista Pontes de Miranda (MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, t. XV, Rio de Janeiro: Borsoi, 1956.), Amador Paes de Almeida (ALMEIDA, Amador Paes de. **Direito de Empresa no Código Civil**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2004.), João Eunápio Borges (BORGES, João Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.), Carvalho de Mendonça (MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, volume 5, livro III. 5 ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1955).

¹⁴⁰ Art. 195 da Lei nº 9.279/96 - Comete crime de concorrência desleal quem:

V - usa, indevidamente, nome comercial, título de estabelecimento ou insígnia alheios ou vende, expõe ou oferece à venda ou tem em estoque produto com essas referências. (BRASIL. **Lei nº 9.279**. Brasília, DF: Senado, 14 de maio de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9279.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.)

Em verdade, o ponto empresarial integra o bem imóvel e é responsável por acrescentar valor a este, independente de estar o estabelecimento utilizando imóvel próprio ou de terceiro.

É de bom alvitre destacar a importância do ponto comercial com a tutela a ele dispensada pela legislação, pois este é fator decisivo para o sucesso do negócio empresarial. Fabio de Ulhoa Coelho denomina como direito de inerência ao ponto o interesse jurídico do empresário à permanência de sua atividade no local em que ela é desenvolvida¹⁴¹.

Assim, o ponto comercial surge ou da localização do imóvel próprio do empresário, acrescentando-lhe valor, ou do contrato de locação de um imóvel que pertence a terceiro. Nesta hipótese, destaca-se nitidamente da propriedade.¹⁴²

Quando se trata de empresário proprietário do imóvel, este direito de inerência é assegurado com a propriedade da qual é titular. Já nos casos em que não se trata de um empresário proprietário, a proteção deste direito decorre de disposição contratual, assegurada pela legislação¹⁴³, que, dadas condições específicas, assegura-se a prorrogação compulsória do contrato.

Por outro lado, assiste relevância ao posicionamento de Newton De Lucca e Alessandra de Azevedo Domingues, ao definir que o ponto comercial será considerado como elemento corpóreo do estabelecimento empresarial quando se tratar de imóvel próprio do empresário, sendo elemento incorpóreo apenas quando o imóvel for de terceiro. Esta diferenciação trazida pelos juristas é justificada com a explicação de que, no caso dos imóveis próprios, o elemento ponto comercial acaba por se integrar ao próprio imóvel.¹⁴⁴

¹⁴¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**: direito de empresa. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 171.

¹⁴² REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial** - volume 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.293.

¹⁴³ Lei de Locações – Lei nº 8.245/91 - Art. 51. Nas locações de imóveis destinados ao comércio, o locatário terá direito a renovação do contrato, por igual prazo, desde que, cumulativamente: I - o contrato a renovar tenha sido celebrado por escrito e com prazo determinado; II - o prazo mínimo do contrato a renovar ou a soma dos prazos ininterruptos dos contratos escritos seja de cinco anos; III - o locatário esteja explorando seu comércio, no mesmo ramo, pelo prazo mínimo e ininterrupto de três anos.

¹⁴⁴ LUCCA, Newton de; DOMINGUES, Alessandra de Azevedo. Análise Crítica da Evolução do Instituto do Estabelecimento Empresarial. *In*: FINKELSTEIN, Maria Eugênia; PROENÇA, José Marcelo Martins (coord.). **Direito Societário** – série GVlaw. 1ºed. São Paulo: Saraiva: 2010, p.31.

No entanto, isto não invalida o que até aqui fora exposto, pois o foi com mero intuito de apresentar posicionamento diverso. Aqui, será mantida a posição suprademonstrada de que o ponto comercial diz respeito a um elemento incorpóreo do estabelecimento empresarial, seja qual for a circunstância.

Também são considerados incorpóreos os bens da propriedade industrial que o artigo 2º da lei nº 9.279/96¹⁴⁵ disciplina, basicamente, em quatro categorias: invenção, modelo de utilidade, desenho industrial e marca. Há que se informar que este é um tema amplo e com possibilidades diversas, assim, neste trabalho, será feita apenas uma abordagem perfunctória e elucidativa.

A invenção em simples descrição é a criação de algo novo, sendo dos quatro bens da propriedade intelectual o único que não possui conceituação legal, operando a lei por meio de exclusão ao estabelecer o que não é invenção.

O modelo de utilidade é uma espécie de aperfeiçoamento da invenção, ou seja, são os recursos que são empregados para ampliar as possibilidades de aplicação de uma determinada invenção, estando as manifestações intelectuais excluídas deste conceito. Por possuir profunda interatividade, tanto a invenção quanto o modelo de utilidade, para que sejam explorados com exclusividade, devem ser patenteados junto ao Instituto Nacional de Propriedade Intelectual.¹⁴⁶

O desenho industrial está definido na lei de propriedade intelectual no art. 95, que determina se tratar de alteração da forma dos objetos. Este elemento é bastante utilizado na indústria automobilística, por exemplo.

Por sua vez, a marca, também definida pela lei de propriedade intelectual no artigo 122, também é elemento incorpóreo do estabelecimento, sendo “os sinais distintivos visualmente perceptíveis, não compreendidos nas proibições legais.”¹⁴⁷ Além disto, podem ser de produto ou serviço, de certificação ou ainda, coletivas. No primeiro caso, é aquela que, nos termos do art. 123, I, é “usada para distinguir produto ou

¹⁴⁵ Art. 2º da Lei nº 9.279/96 - A proteção dos direitos relativos à propriedade industrial, considerado o seu interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País, efetua-se mediante: I - concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade; II - concessão de registro de desenho industrial; III - concessão de registro de marca; IV - repressão às falsas indicações geográficas; e V - repressão à concorrência desleal.

¹⁴⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**: direito de empresa. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 205.

¹⁴⁷ Art.122 – Lei de Propriedade Intelectual nº 9.279/96. (BRASIL. **Lei nº 9.279 – Lei de Propriedade Intelectual**. Brasília, DF: Senado, 14 de maio de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9279.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.)

serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa”; já nas marcas de certificação, nos termos do inciso II, é aquela “usada para atestar a conformidade de um produto ou serviço com determinadas normas ou especificações técnicas, notadamente quanto à qualidade, natureza, material utilizado e metodologia empregada”, quando se tratar de marca coletiva, conforme inciso III, é “aquela usada para identificar produtos ou serviços provindos de membros de uma determinada entidade”.¹⁴⁸

Assim, é inquestionável a ampla utilidade da propriedade industrial para o empresário, vez que através dela alcançará a exclusividade da sua marca, sua tecnologia ou seu serviço prestado. Ademais, ainda promove relevante valor econômico na formação da universalidade que vem a ser o estabelecimento.

Por derradeiro, é de fundamental importância ressaltar, que débitos não fazem parte do estabelecimento empresarial enquanto elemento incorpóreo, uma vez que aqui, adota-se o entendimento de que o estabelecimento é uma universalidade de fato e não uma universalidade de direito, sendo assim, os débitos integram o patrimônio e não o estabelecimento. Apenas para os que entendem o estabelecimento enquanto uma universalidade de direito, tratar-se-iam os débitos de elemento incorpóreos.

3.4 DO AVIAMENTO E DA CLIENTELA

A doutrina comercialista até hoje não conseguiu alcançar um consenso no que diz respeito à classificação do aviamento e da clientela, se devem ser tratados como um elemento do estabelecimento ou se é como um atributo. No caso do aviamento, como visto no tópico 3.2, a teoria de Carrara, impressionada com a sua relevância, chega a confundir o próprio estabelecimento empresarial com o conceito de aviamento.

¹⁴⁸ Art. 123 – Lei de Propriedade Intelectual nº 9.279/96. BRASIL. **Lei nº 9.279 – Lei de Propriedade Intelectual**. Brasília, DF: Senado, 14 de maio de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9279.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.)

Fato é que, no passado, tanto a aviamento quanto a clientela eram vistos como elementos do estabelecimento empresarial, mas, com a evolução dos estudos, passaram a ser considerados atributos.¹⁴⁹

Válido salientar, no entanto, que constituem atributo do estabelecimento e não da empresa, esta distinção é de grande relevância prática, como ilustra, perfeitamente, Marcelo Andrade Féres:

Suponha-se que um empresário, que vende no varejo calçados de luxo, tenha dois estabelecimentos empresariais, um situado em um bairro nobre e outro numa localidade humilde. No primeiro ponto, ele tem ótima clientela, as vendas são significativas. No segundo, o movimento não é suficiente para o pagamento dos custos operacionais. Com certeza, o *avviamento* não pode estar relacionado à empresa (atividade), pois ela é idêntica em ambas as situações. A capacidade de gerar lucro, assim, decorre diretamente da articulação dos elementos do estabelecimento, inclusive espacial, o que torna patente que cada *azienda* tem seu *avviamento*.¹⁵⁰

Nesta controvérsia, Rubens Requião, no entanto, prefere não adotar postura radical, na media em que entende que, tanto aviamento, quanto clientela, podem cada um, por si, ser considerados como atributo da empresa ou do estabelecimento, não possuindo para ele relevância tal debate.¹⁵¹

Filia-se, aqui, ao entendimento de que, tanto o aviamento quanto a clientela, são atributos do estabelecimento empresarial, não são elementos nem estão relacionados diretamente à empresa. A seguir, tratar-se-á com minúcia acerca de cada um deles.

3.4.1 Do aviamento

Como já referido, o estabelecimento é uma universalidade apta ao exercício da atividade pelo empresário. Assim, quanto maior o seu nível organizacional, maiores também as qualidades desta universalidade.

Neste contexto, trata-se o aviamento de conceito de fundamental importância para o instituto do estabelecimento empresarial, pois é, justamente, dele que decorre a motivação da tutela que lhe é conferida em caráter unitário.

¹⁴⁹ FÉRES, Marcelo Andrade. **Estabelecimento Empresarial**: trespasse e efeitos obrigacionais. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 34.

¹⁵⁰ *Ibidem*, loc. cit.

¹⁵¹ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial** - volume 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.284.

Sem delongas, o aviamento é a aptidão que o estabelecimento empresarial possui para gerar lucros, ou seja, é o sobrevalor do estabelecimento, sendo exatamente este sobrevalor a capacidade que o estabelecimento possui de apresentar um valor de mercado superior do que o valor que se alcançaria com a simples somatória de bens. Na língua inglesa o aviamento é chamado de *goodwill of a trade*.

Portanto, há que se falar que o aviamento não é um bem, mas uma situação de fato representativa de um valor econômico. Nem mesmo uma coisa, vez que decorre de uma série de fatores materiais, imateriais e pessoais que são reunidos no estabelecimento.¹⁵²

Como consequência destas características, o aviamento não é passível de avaliação econômica fora do contexto da atividade, vez que não é materializado em um corpo físico que possa ser avaliado pelos seus atributos. Por conseguinte, nenhum aviamento tem valor absoluto, associado à condição de coisa. O valor dele é sempre relativo e corresponde a uma função dos resultados futuros que a sua utilização, na atividade, permite esperar.¹⁵³

Com efeito, é inconfundível o estabelecimento com a figura do aviamento, uma vez que este é pressuposto daquele outro. Juridicamente, de todo estabelecimento decorrerá um aviamento, seja ele grande ou pequeno.

Oscar Barreto Filho ao explicar o conceito de aviamento, traz a teoria de doutrinador espanhol Mario Rotondi, que inovou em dividir o aviamento em duas formas, o objetivo ou real, que é aquele que é inerente aos elementos singulares do estabelecimento, e o pessoal ou subjetivo, que é aquele que deriva da pessoa e do prestígio do titular do estabelecimento. Sendo este um ponto de vista mais completo acerca do aviamento, englobando não só os atributos como também, o fator pessoal que influi sobremaneira.¹⁵⁴

¹⁵² QUEIROZ, Regis Magalhães Soares de. **Vedação da concorrência do trepassante do estabelecimento empresarial: seus limites e sua aplicação no espaço real e virtual**. 2000. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-18022009-144820/>>. Acesso em: 2015-04-04.

¹⁵³ CHINALIA, Olavo Zago. **Destinação dos elementos intangíveis do estabelecimento empresarial e do aviamento na extinção parcial do vínculo societário**. 2008. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-19022009-084640/>>. Acesso em: 2015-04-05.

¹⁵⁴ BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial**: fundo de comércio ou fazenda mercantil. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 174.

Quanto à proteção do aviamento, não está diretamente expressa em lei, mas decorre indiretamente, da própria tutela do estabelecimento empresarial. Isto é relevante, na medida em que, quando o estabelecimento sofre um dano, não se pode perder de vista, ao quantificar os danos sofridos, os danos ao aviamento.

Enfim, não existem dúvidas da importância do aviamento ao tratar-se de estabelecimento empresarial. Mesmo sendo uma abstração, este é responsável pela alta valoração econômica, muitas vezes incidentes, sobre um estabelecimento, afinal conforme o exposto, não há estabelecimento sem um respectivo aviamento, seja de qual tamanho for.

3.4.2 Da clientela

A clientela, por sua vez, possui íntima relação com o aviamento, pois se trata do conjunto de pessoas que mantém relação contínua com o estabelecimento em busca de bens ou serviços a serem prestados, isto constitui exatamente a manifestação externa do aviamento, sendo, portanto, a clientela o reconhecimento do estabelecimento.

Não há que se olvidar que o fim colimado pelo titular do estabelecimento é a obtenção de lucro, para tanto ele deve organizar os elementos disponíveis visando a maior eficiência produtiva possível, acrescentando-lhes um modo de ser passível de valoração econômica, cujo nome é aviamento. Este atributo do estabelecimento pode se manifestar em diversos vieses, sendo um dos índices mais evidentes do aviamento, a formação da clientela, que, por sua vez, também agrega ao estabelecimento um sobrevalor, passível de valoração econômica.

Oscar Barreto chega a afirmar que, em que pese os conceitos de aviamento e clientela não se confundam, a clientela é um dos fatores do aviamento, no entanto, ambos não existem *per se*, uma vez que a existência destes pressupõe a do estabelecimento.¹⁵⁵

Portanto, a noção de clientela está completamente vinculada à noção de aviamento, havendo entre os dois uma interação mútua capaz de aumentar o lucro do

¹⁵⁵ BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial**: fundo de comércio ou fazenda mercantil. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 179.

estabelecimento. Desta forma, na medida em que, o aviamento contribui para o aumento da clientela, a clientela contribui para conservar e fazer crescer o aviamento.

Perceba-se, no entanto, que não existe um direito sobre a clientela, uma vez que este grupo de pessoas que frequenta o estabelecimento oscila muito no tempo e no espaço, não sendo possível delinear-lo claramente.

Neste sentido, são precisas as lições de Mário Figueiredo Barbosa:

A clientela é uma coisa de natureza fugaz e volúvel e que, por isso, não pode acompanhar como a mercadoria, a própria sorte do estabelecimento. Representa uma expectativa, uma previsão mais ou menos fundada na possibilidade de lucro, nunca, porém, artigo do seu ativo, sobretudo por se tratar de algo imponderável, transitório, instável, cujo aumento ou decréscimo não está na dependência da vontade do comerciante.¹⁵⁶

Destarte, inexistente um monopólio da clientela, pois existe sempre a possibilidade de perdê-la, ou ainda eventualmente, a possibilidade de aumentá-la, sendo inegável, no entanto que quanto maior a clientela maiores as possibilidades do estabelecimento produzir lucros.

Não por outro motivo, senão o da imponderabilidade da clientela, que não podemos considerá-la, conforme aduzido alhures, como elemento do estabelecimento, mas sim, como um atributo, vez que esta é fugaz e imprecisa.

Não há para a clientela uma tutela jurídica direta, no entanto o art. 1.147¹⁵⁷ do Código Civil visa proteger a clientela ao impedir a concorrência desleal, assim como alguns dispositivos da lei de propriedade intelectual protegem a clientela de forma indireta sob o mesmo fundamento¹⁵⁸.

Deste modo, trata-se a clientela de atributo do estabelecimento empresarial com habilidade para agregar sobrevalor a este, sendo ainda um viés do aviamento que, por sua vez, deve organizar os elementos disponíveis do estabelecimento empresarial, visando a maior eficiência produtiva possível, trabalhando ambos juntamente e de forma interligada em prol do estabelecimento.

¹⁵⁶ BARBOSA, Mário R. de Figueiredo. **Valor da clientela no fundo de comércio**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 77.

¹⁵⁷ Art. 1.147 do Código Civil de 2002 - Não havendo autorização expressa, o alienante do estabelecimento não pode fazer concorrência ao adquirente, nos cinco anos subseqüentes à transferência.

¹⁵⁸ Art. 195 ao 210 da Lei nº 9.279 de 14 de maio de 1996.

A seguir, será aplicado o instituto do estabelecimento empresarial, conforme definição trazida pelo direito privado, ao direito tributário, para determinar com base neste conceito, qual é o sujeito ativo competente para cobrança do ISS.

4 DO SUJEITO ATIVO COMPETENTE PARA COBRANÇA DO ISS

Devido ao enorme número de impostos sobre serviços instituídos em todo território brasileiro, no critério espacial do ISS são múltiplas as possibilidades de conflitos de competência.

Os conflitos de competência no âmbito do ISS podem ser diferenciadas em dois tipos, quais sejam, a competência heterogênea e a competência homogênea. A competência heterogênea é aquela em que um mesmo fato se subsume a mais de uma hipótese tributável por tributos distintos, surgindo assim, uma dúvida acerca de qual tributo incidirá naquele caso, na prática ocorre bastante entre ICMS, ISS e IPI. Já a competência homogênea é aquela na qual não se questiona qual será o tributo incidente, mas sim, de quem é a titularidade para cobrança, sendo também chamada de competência espacial, uma vez que diz respeito à vigência da lei no espaço, mas que causa efeitos diretos na definição da sujeição ativa.¹⁵⁹

Este trabalho versa sobre a segunda hipótese, nos casos em que não existem dúvidas quanto ao fato de ser devido ISS, mas em um caso concreto, duas municipalidades distintas, de forma simultânea, se entendem no polo ativo da relação tributária decorrente de um mesmo fato tributável, de uma única prestação de serviço, e em consequência disto, passam a exigir, simultaneamente, o ISS.

Então, por óbvio, quando apenas um Município está envolvido na contratação e na prestação do serviço, não existem dúvidas a respeito de qual é o Município competente para cobrança do ISS, pois toda relação se submete a legislação municipal do local na qual ela ocorreu. No entanto, quando mais de um Município está envolvido na contratação e prestação do serviço, surgem os conflitos.

¹⁵⁹ PROCHALSKI, Daniel. **O critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS e os conflitos de competência entre municípios**. Curitiba: Juruá Editora, 2009, p.321.

Por esta razão, este capítulo visa estabelecer, a partir de uma análise da previsão constitucional combinada com a norma geral em matéria de ISS, qual municipalidade é competente para realizar a cobrança do tributo, não podendo esta escolha ser de forma arbitrária na medida em que, a Constituição prevê a materialidade de cada tributo, possibilitando assim, a repartição de competência, sendo inadmissível um município invadir a competência do outro.

4.1 NO DECRETO-LEI N. 406/68

O Decreto-lei nº406/68 editado ainda sob a égide da Constituição de 1967, até o ano de 2003, foi regra geral em matéria de ISS. Com o advento da Constituição de 1988, embora não tenha sido submetido à ritualística de uma lei complementar, este foi materialmente recepcionado pela então nova Constituição com status de uma, vez que tratava de matéria resguardada para este tipo de lei.

Este decreto visava, em conformidade com o papel de lei complementar, dispor sobre conflitos de competência entre os Municípios, bem como sobre “fato gerador”, base de cálculo, contribuintes e demais aspectos que lhe compete. Definindo o aspecto espacial, dispôs em seu art. 12:

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.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.¹⁶⁰

O dispositivo optou por considerar o local da prestação do serviço aquele em que estiver localizado o estabelecimento prestador, ou ainda, de forma subsidiária, caso não exista estabelecimento prestador, o domicílio do prestador. Apenas nos casos de construção civil e de extrapolação de rodovias, de forma expressa, a norma estabeleceu, como aspecto espacial do ISS, o local onde ocorrer a prestação do serviço. Estas seriam as únicas exceções trazidas no bojo do Decreto.

¹⁶⁰ BRASIL. **Decreto-lei nº 406** de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 30 out. 2015.

Desta forma, é possível observar que o Decreto optou pela técnica de ficção jurídica para efeito de definição de qual local se considera realizada a prestação de serviço, ou seja, não necessariamente o local da prestação do serviço, conforme determina a materialidade do tributo, definiria o Município para o qual o tributo era devido.

Objetivando evitar conflitos de competência, optou o legislador em criar a ficção do “estabelecimento prestador” no aspecto espacial, ao invés de utilizar nele a literalidade do aspecto material do ISS, como defendido pela corrente atrelada ao local da efetiva prestação do serviço vinculada a territorialidade das leis.

Portanto, ao criar esta ficção o legislador utiliza a previsão constitucional, mas tenta atribuir-lhe maior relevância, na medida que visa a sua concretização conjunta com a primordial função de uma lei complementar, qual seja, prevenir e contornar conflitos de competência.

Este trabalho já se manifestou por não entender que haja qualquer inconstitucionalidade na previsão desta ficção jurídica, pois o objetivo fulcral era dar ampla aplicação ao princípio da segurança jurídica do contribuinte.

4.1.1 Da jurisprudência antes da lei complementar n. 116/2003

Diante do crescimento da corrente que defendia a inconstitucionalidade do art. 12 do Decreto-lei 406/68 ao estabelecer, como regra geral, para o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, o local onde está localizado o estabelecimento prestador, esta questão chegou ao Colendo Superior Tribunal de Justiça que foi instado a se manifestar acerca da matéria.

Esperava-se neste momento que o STJ proferisse uma decisão que colocasse um fim nos questionamentos que começaram a permear o judiciário. No entanto, *data vênia*, o que o STJ fez foi agravar a situação, ao causar uma enorme insegurança jurídica nesta matéria, ao passo em que começou a proferir diversos posicionamentos confusos e divergentes ao longo dos anos.

Em outubro de 1991 no acórdão do Recurso Especial nº 6.670/ES¹⁶¹ de relatoria do Ministro Ilmar Galvão ficou decidido, conforme voto do ministro relator, que ao serviço em questão, aplicava-se a regra geral, local do estabelecimento prestador, mas de forma precisa, explica em seu voto, que estabelecimento não necessariamente é o local onde a empresa mantém sua sede principal e fixa, mas também onde eventualmente ela se instale ainda que de maneira precária ou temporária para execução do serviço contratado.

Já em abril de 1992 no Recurso Especial nº 6.642/ES¹⁶² de relatoria do Ministro Garcia Vieira foi decidido que o serviço em questão – transporte de pedra bruta e pó de pedra – era passível de tributação pelo ISS e não se enquadrava no conceito de construção civil, que seria exceção à regra geral. Por este motivo, presumiu-se que o direcionamento adotado seria o mesmo do REsp anterior, que inclusive é citado como precedente, qual seja, encaixar na regra geral do estabelecimento prestador.

No entanto, de forma contraditória, o STJ aplica a regra da alínea b do art. 12 do decreto lei – local da prestação do serviço e novamente em contradição, justifica que a “competência não é do município onde está situada a sua sede e sim o das suas instalações, ainda que provisórias.”. Portanto, o STJ aplica ao caso concreto a norma errada, mas fundamenta sua decisão, contraditoriamente, da forma correta, vez que o estabelecimento prestador não é apenas a sede, conforme visto no capítulo 3 deste trabalho, mas todo conjunto de bens materiais e imateriais organizados.

Em fevereiro de 1994 no acórdão do Recurso Especial nº 39.554-2/SP de relatoria do Ministro Garcia Vieira foi proferida decisão que opta por manter a aplicação literal do art. 12 do DL 406, afirmando que “não houve qualquer violação ao art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, primeiro porque tem a recorrida, em Santos, estabelecimento

¹⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 6.670/ES – Proc. 1990/0012937-0. Recorrente: Integral Engenharia Ltda. Recorrido: Município da Serra. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, DJ 21 out. 1991. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199000129370>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

¹⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 6.642/ES – Proc. 1990/0012908-7. Recorrente: Integral Engenharia Ltda. Recorrido: Município da Serra. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, DJ 06 abr. 1991. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199000129087>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

prestador e, segundo porque esta questão já está coberta pelo manto da coisa julgada”.¹⁶³ Aplicando neste julgado o local do estabelecimento prestador.

Neste REsp, o STJ se ateve a aplicação da previsão legal ao assegurar que o imposto era devido no local onde o serviço foi prestado somente porque, neste caso, a empresa prestadora do serviço possuía estabelecimento prestador no Município no qual o serviço foi realmente prestado. Asseverando inclusive, que neste estabelecimento a empresa adotou diversas medidas como, por exemplo, alugar máquinas, bem como já figurou como ré em execuções fiscais nesta municipalidade, caracterizando assim, a existência de um estabelecimento empresarial, ainda que temporário, no Município no qual o serviço foi prestado.

Então, embora aqui esteja sendo cobrado o tributo no local da prestação dos serviços, isto só está ocorrendo em decorrência da existência de estabelecimento prestador, conforme previsão legislativa.

Já no Recurso Especial nº 41.867-4/RS¹⁶⁴ de abril de 1994, cuja relatoria é do Ministro Demócrito Reinaldo, o STJ optou por proferir, decisão *contra legem*, ou seja, passou a promover interpretação jurisprudencial taxativamente contrária ao estatuído em lei.¹⁶⁵

Neste paradigmático julgamento, o Superior Tribunal de Justiça passou a se filiar a corrente de defesa do princípio da territorialidade da lei e por esta razão, determinou que embora o Decreto-lei, em seu art. 12, fale em estabelecimento prestador, o que ele realmente pretendia, era a tributação pelo Município no qual se realizou a

¹⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 39.554-2/SP – Proc. 1993/0028186-0. Recorrente: Município de São Bernardo do Campo. Recorrido: Xerox do Brasil Ltda. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, DJ 21 fev. 1994. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199300281860> >. Acesso em: 09 ago. 2015.

¹⁶⁴ EMENTA. TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. 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 de serviço que indica o Município competente para imposição do tributo (ISS), para que se 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 adotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso provido indiscrepante.

¹⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 41.867-4/RS – Proc. 93.0035118-4. Recorrente: Seltec Empresa Nacional de Serviços Ltda. Recorrido: Município de Pelotas. Relator: Min. Demócrito Reinaldo, DJ 25 abr. 1994. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199300351184> >. Acesso em: 09 ago. 2015.

prestação do serviço. Adotando, portanto posicionamento totalmente diverso do utilizado em julgados anteriores.

Após isto, em setembro de 1994, no Recurso Especial nº 23.371-2/SP¹⁶⁶ de relatoria do Ministro Milton Luis Pereira, o STJ profere nova decisão e mais uma vez, volta a aplicar a literalidade do art. 12 do Decreto-lei.

Neste REsp, o ministro relator é taxativo ao finalizar dizendo que “mais dizer ou acrescentar não é preciso para concluir-se que, desde que caracterizado o fato gerador, a incidência do ISS deve ocorrer no Município do estabelecimento prestador do serviço.”

Já em julho de 1999, no Resp 115.279/RJ¹⁶⁷, de relatoria do Ministro Francisco Peçanha Martins, foi aplicada a alínea “b” do art.12 do Decreto-lei 406/68, pois se tratava de serviço de construção civil. No entanto, o acórdão não se limitou a analisar sua matéria, mas também definiu que mesmo nos casos em que não se tratasse de serviços de construção civil, o tributo também seria devido no local da prestação de serviço, uma vez que não é possível conferir extraterritorialidade as leis tributárias.¹⁶⁸

Percebe-se então, que tantas alterações no posicionamento da Corte Superior deste país, trazem apenas malefícios para os contribuintes que passaram a ficar a mercê de um sistema jurisdicional indeciso, sem saber qual direcionamento tomar no caso concreto, muito menos sem saber o que esperar de uma eventual decisão judicial,

¹⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 23.371-2/SP – Proc. 1992/0014182-0. Recorrente: Município de Porto Alegre. Recorrido: Garavelo e Companhia Ltda. e Outro. Relator: Min. Milton Luiz Pereira, DJ 26 set. 1994. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199200141820>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

¹⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 115.279/RJ – Proc. 1996/0076214-7. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Construções e Comércio Camargo Corrêa s/a. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 01 jul. 1999. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199600762147> >. Acesso em: 09 ago. 2015.

¹⁶⁸ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - ISS - SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL - LOCAL DO RECOLHIMENTO -INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO D.L.406/68 - NEGATIVA DE VIGÊNCIA DE LEI FEDERAL NÃO CONFIGURADA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA - PRECEDENTES. O Município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município, o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território. Na comprovação da divergência jurisprudencial impõe-se que os paradigmas colacionados e o acórdão recorrido tenham enfrentado tema idêntico, à luz da mesma legislação federal, porém dando-lhes soluções distintas. A lei federal (art. 12, D.L. 406/68) pretende que o ISS pertença ao Município que recebe a prestação do serviço, fato gerador do tributo. Violação à lei federal não configurada. Recurso não conhecido.

visto que em cada julgamento havia um novo direcionamento adotado, havendo, portanto fundamentos jurisprudenciais diversos e em sentidos opostos.

Depois deste quadro, no qual se observava uma inquestionável insegurança jurídica no seio do poder judiciário brasileiro, como resultado de posicionamentos divergentes, em junho de 2000, o STJ decidiu, em sede de Embargos de Divergência no REsp nº 130.792/CE¹⁶⁹ de relatoria do Ministro Ari Pargendler, que o ISS é devido no local em que o serviço foi prestado, ou seja, optou o STJ por se filiar em definitivo, sem no entanto firmar regularmente, à corrente que aplica o princípio da territorialidade, e por esta razão, passou a proferir categoricamente decisões de forma contrária ao mandamento legal.¹⁷⁰

Embargos de divergência conforme dispõe o artigo 266¹⁷¹ do Regimento Interno do STJ, poderão ser interpostos no prazo de 15 (quinze) dias quando as turmas divergirem entre si ou de decisão da mesma seção. Portanto, visa estabelecer um marco decisório acerca de uma determinada questão.

O fundamento que STJ trouxe para embasar o seu entendimento é o de que o aspecto espacial da hipótese de incidência de um tributo deve levar em consideração a materialidade constitucionalmente prevista, portanto este aspecto deveria trazer o local da execução do serviço, pois não seria possível dotar a lei municipal de extraterritorialidade.

¹⁶⁹ 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.

¹⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 130.792/CE – Proc. 1997/0090500-4. Embargante: Corpo de Vigilantes Particulares Ltda - Corpvs e Outro. Embargado: Município de Juazeiro do Norte. Relator: Min. Ari Pargendler, DJ 21 jun. 2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199700905004>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

¹⁷¹ Art. 266 do Regimento Interno STJ - Das decisões da Turma, em recurso especial, poderão, em quinze dias, ser interpostos embargos de divergência, que serão julgados pela Seção competente, quando as Turmas divergirem entre si ou de decisão da mesma Seção. Se a divergência for entre Turmas de Seções diversas, ou entre Turma e outra Seção ou com a Corte Especial, competirá a esta o julgamento dos embargos. (Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/TV/pt_BR/Conhe%C3%A7a-o-STJ/Regimento-Interno>. Acesso em: 30 out. 2015).

Com este posicionamento, o STJ ofende a diretriz complementar do CTN constante em seu art. 102¹⁷², uma vez que este artigo traz a possibilidade expressa da concessão de efeitos extraterritoriais às leis municipais.

Portanto, o que se depreende é que a Egrégia Corte reputava o artigo 12 do Decreto-lei nº 406/1968¹⁷³ inconstitucional, mesmo sem efetiva declaração.

Ocorre que, o art.105, III da CF/88¹⁷⁴ estabelece a competência do STJ para julgar em recurso especial questões para a mera calibragem do sistema jurídico nacional, no que diz respeito à legislação federal, visando uniformizar a sua interpretação em todo poder judiciário. Logo, não compete ao STJ nenhuma avaliação *contra legem*, principalmente quando permeada por uma forte declaração implícita de inconstitucionalidade. No entanto, foi exatamente esta a postura adotada ao negar constitucionalidade à disposição literal da lei.¹⁷⁵

Prevê o art. 97 da CF/88¹⁷⁶ a cláusula de reserva de plenário que determina que apenas pela maioria absoluta dos integrantes de um órgão especial poderá ser declarada a inconstitucionalidade de um dispositivo e em 2008, a súmula vinculante nº 10 do STF¹⁷⁷ equiparou o afastamento de incidência à declaração de inconstitucionalidade. Portanto, o STJ buscando dar cumprimento a um pleito

¹⁷² Art. 102 do Código Tributário Nacional - 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.

¹⁷³ RONCAGLIA, Marcelo Marques. O aspecto espacial do ISS nas operações com cartões de crédito frente à jurisprudência do STJ (REsp nº 1.060.210/SC). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.220, 2014, p. 98.

¹⁷⁴ Art. 105 da Constituição Federal de 1988 - Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...] III - julgar, em 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: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

¹⁷⁵ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Responsabilidade tributária do tomador do serviço. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012, p. 98.

¹⁷⁶ Art. 97 da Constituição Federal de 1988 - Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

¹⁷⁷ Súmula Vinculante n. 10 do STF - Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte. (BRASIL. **Súmula Vinculante n. 10 do STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 30 out. 2015.)

constitucional implícito, acaba por violar outro preceito constitucional, mas desta vez, expresso.

Caio de Azevedo Trindade, concorda com este entendimento e assevera que realmente estavam as decisões do STJ com forte carga de declaração implícita de inconstitucionalidade.¹⁷⁸

A grande peculiaridade é que, mesmo com toda esta situação, o STJ não resolveu, em nada, os conflitos de competência municipais. Pelo contrário, acabou, na verdade, agravando ainda mais a situação. Na prática, o que passou a se verificar é que com o critério adotado pelo STJ, uma empresa passa a ser contribuinte de tantos municípios quantos tenham tomadores de seus serviços. Ou seja, quantas legislações tributárias municipais então uma empresa precisaria passar a ter conhecimento para cumprir com suas obrigações tempestivamente e fugir de penalidades por inobservância de dispositivos legais? Inúmeras.

Esta situação mostra-se também prejudicial ao fisco, pois torna o acesso ao contribuinte difícil, ainda que seja apenas para fiscalizá-los. A distância é uma adversária nestas questões.

Diante desta conjuntura, as municipalidades em decorrência da interpretação permissiva perpetrada pelo STJ, em suas próprias normas instituidoras, tomaram a providência de regulamentar o regime de substituição tributária, ao atribuir aos tomadores de serviço a responsabilidade pela retenção na fonte do ISS sobre serviços prestados em seu território.¹⁷⁹ Bem como, a municipalidade em cujo território encontra-se o estabelecimento, fatalmente também continuou a exigir o tributo com base na regra geral.

Portanto, o que se tinha, era a inconstitucionalidade da interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça, que para agravar ainda mais a situação, dava azo à bitributação.

¹⁷⁸ TRINDADE, Caio de Azevedo. Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos Processuais de Impugnação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.95, 2003, p.39,

¹⁷⁹ PAÇO, Daniel Hora do; DOUEK, Leonardo Gil. Limites para a cobrança e quantificação do ISS – efetiva prestação do serviço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.5, 1996, p.82.

4.2 NA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003

Em 2003 com a vigência da Lei Complementar 116/2003, em que pese toda a jurisprudência do STJ, a regra geral do Decreto-lei nº 406/68 permaneceu inalterada, pois novamente foi prestigiado pela legislação, em seu art. 3º, o local do estabelecimento prestador como elemento definidor do aspecto espacial do imposto e, por conseguinte definiu quem seria o seu sujeito ativo.

Uma novidade trazida pela nova norma, no aspecto espacial do ISS, foi a ampliação do rol de exceções. Nesta legislação, são vinte e duas exceções, em detrimento das duas únicas exceções do Decreto-lei, referentes aos casos da construção civil e da extrapolação da rodovia. Nos casos excepcionados pela norma, a regra continuou sendo o local da prestação do serviço.

Esta lei também ampliou a lista de serviços tributáveis, trouxe a possibilidade de tributação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior, bem como estabeleceu alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para todos os serviços.

Interessante notar que esta legislação não considerou a jurisprudência do STJ nesta matéria. Manteve a previsão concernente ao estabelecimento prestador como regra geral, da mesma forma que a legislação anterior considerava.

Mesmo com a manutenção do critério espacial, trazendo novamente como regra geral o local do estabelecimento prestador, fato que demonstra que para o legislador esta seria a opção mais adequada frente as dificuldades, não se pretende aqui dizer que inexistem equívocos na totalidade desta previsão. Como se passa a analisar no tópico a seguir.

4.2.1 Estabelecimento empresarial e o art. 4º da lei complementar n. 116/03

A Lei Complementar nº 116/03 trouxe ainda mais uma inovação, qual seja, conceituar, em seu art. 4º, o instituto do estabelecimento empresarial para fins de tributação pelo ISS. O decreto-lei não possuía esta previsão, se limitava a utilizar o instituto sem, contudo conceituá-lo.

Prevê a LC 116/03 que:

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.¹⁸⁰

Ao que parece, de acordo com o que foi visto no terceiro capítulo deste trabalho, no tópico 3.1, a Lei Complementar tributária utilizou para definir estabelecimento empresarial, para fins de incidência do ISS, a noção vulgar deste instituto. Ocorre que, esta ideia não é adequada para revelar o conteúdo jurídico definido no âmbito do direito privado para esta expressão.

Há que se ter em mente a premissa basilar de que não pode a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos do art.110 do CTN, para definir ou limitar competência. No entanto, foi exatamente isto que a LC 116 fez.

A grande questão que originou esta problemática é que a noção desenvolvida pelo senso comum sobre o estabelecimento é arraigado de tal modo que ensejou muitas confusões em diversos ordenamentos do mundo, quiçá em no bojo do direito tributário que nem mesmo possui a finalidade de se debruçar para encontrar o seu melhor conceito.

Bem como já foi visto, o CC de 2002 foi o primeiro diploma legal a trazer expressamente o conceito do instituto do estabelecimento empresarial. Antes disto, esta era apenas uma incumbência doutrinária que nunca se consolidou de forma pacífica. Verifica-se que a LC 116 entrou em vigor em 2003 e o CC vigente no ordenamento brasileiro, que inovou ao trazer conceito expresso de estabelecimento, por sua vez entrou em vigor em 2002.

Por ser tão recente a definição trazida no bojo do CC de 2002 a época da edição da LC 116, é possível que o legislador não tenha se atentado a esta novidade legislativa que diminuiu substancialmente as discussões sobre este instituto.

¹⁸⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília, DF: Senado, 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 15 set. 2015.

Primeiramente, estabelecimento empresarial foi conceituado expressamente no art. 1.142 do Código Civil de 2002¹⁸¹, que em síntese, afirma se tratar de um complexo de bens organizados. Logo, estabelecimento não é o local, o imóvel, o ponto comercial, estes são meros elementos constitutivos do estabelecimento empresarial, que podem ou não existir. Claro que o complexo de bens estará em um lugar no mundo, mas o estabelecimento não é “o local onde”, como prevê a lei.

Mesmo estando este complexo de bens em algum lugar do mundo, o que fatalmente possibilita a utilização deste instituto como aspecto espacial da hipótese de incidência de um tributo, não é possível, como tenta a LC, vincular o estabelecimento a um imóvel.

Deste modo, resta claro que é equivocada a conceituação de estabelecimento pela lei complementar, pois este não pode ser compreendido como o local do exercício da atividade empresaria, o elemento vinculado ao local da atividade é o ponto empresarial e não o estabelecimento como um todo.

Não se pode perder de vista que, para a caracterização do estabelecimento, basta que haja um complexo de bens que deverão ser organizados pelo empresário para a consecução de uma finalidade comum, o exercício da empresa. É com a organização destes bens que o empresário passa a agregar a estes um sobrevalor surgindo, desta maneira o estabelecimento.

Portanto, ao utilizar o instituto do estabelecimento empresarial no aspecto espacial do ISS, não se pode confundir o local da ocorrência do fato imponible com o lugar em que os serviços são executados ou com o local que simplesmente efetuar a contração, o faturamento ou a administração dos serviços. Estabelecimento não é nenhum destes extremos.

Júlio M. de Oliveira e Carolina Romanini Miguel foram sensíveis à problemática e ao analisar o art. 1.142 do CC, visando a melhor aplicação tributária deste dispositivo, determinaram como encontrar o lugar no qual está o estabelecimento, sendo para eles aquele lugar no espaço em que “as condições necessárias para a prestação dos serviços são reunidas ou mantidas, vale dizer, o local em que o contribuinte

¹⁸¹ BRASIL. **Código Civil**. Brasília, DF: Senado, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.

possui um conjunto de meios necessários para a prestação dos serviços.”¹⁸² Evidenciando não estar o estabelecimento associado à necessidade de existência de um imóvel para ser caracterizado.

Observe que é diferente dizer que o estabelecimento é o local, conforme diz a lei, do que dizer que o estabelecimento é o complexo de bens que se encontra em determinado lugar.

Desta forma, o aspecto espacial para efeitos de recolhimento do imposto é onde eventualmente o prestador se instala, mesmo em caráter precário e temporário, desde que com um complexo de bens organizados para a finalidade de executar os serviços contratados.

A confusão de entender estabelecimento como um local e não como um complexo de bens, ensejou a situação de algumas empresas passarem a abrir simples portas com a finalidade de recolher o ISS no Município no qual a carga fiscal fosse reduzida, pois sendo o estabelecimento um local, com uma simples porta estaria preenchido o requisito para a tributação ocorrer no Município no qual esta porta estivesse.

Portanto, visando estabelecer melhores parâmetros para a tributação do ISS com base no estabelecimento prestador, a LC nº 116/03 trouxe um conceito manco e incompatível com a realidade do instituto de origem civil.

Certamente, teve o legislador a melhor das intenções tendo em vista os problemas frequentes na tributação do ISS durante a vigência do decreto-lei que abarrotou os tribunais. Entretanto, pretendendo solucionar os conflitos de competência, optou o legislador por conceituar uma matéria que não é tributária e por isto, incidiu em erro que nada mais fez do que ocasionar outros tantos problemas.

4.2.2 Da jurisprudência após a Lei Complementar n. 116/2003

Durante a vigência do decreto-lei, observou-se que a Egrégia Corte entendia que o critério para a definição do aspecto espacial do ISS não deveria ser aquele

¹⁸² OLIVEIRA, Júlio M. de; MIGUEL, Carolina Romanini. O critério espacial do ISS e a lei complementar 116/03. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p. 305.

constante na lei. Por este motivo, entendia que o imposto era devido no local onde o serviço fosse efetivamente prestado, independentemente, de onde estivesse o estabelecimento prestador.

Com o advento na LC 116/03 que optou por manter a mesma regra geral constante na legislação anterior, muito se especulava qual seria o posicionamento do STJ perante esta nova legislação.

Um longo período se passou, até que o Superior Tribunal de Justiça optou por revisar seu posicionamento em outubro de 2009 no REsp 1.117.121 – SP¹⁸³ em julgamento da primeira seção, de relatoria da Ministra Eliana Calmon sob a ritualística dos recursos repetitivos nos ditames do art. 543-C do Código de Processo Civil¹⁸⁴.

No julgamento em análise, o STJ adotou o posicionamento de que sob a égide do DL 406/68 o imposto era devido ao local da prestação do serviço em conformidade com o art. 12 do mencionado decreto, o que, segundo o STJ, foi alterado pela LC 116/2003, pois com a vigência da LC 116/03 a competência para a cobrança do imposto passou para o local da sede do prestador do serviço, conforme art. 3º da mesma lei.

Em trecho do voto da relatora Ministra Eliana Calmon, determina-se que:

(...) com a edição da Lei Complementar 116/2003 houve alteração de entendimento em relação ao local de recolhimento do ISS sobre os serviços prestados, porque foi profundamente alterado o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pelo novo diploma que, atendendo à reivindicação dos

¹⁸³ TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. 1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003). 3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS. 4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência. 5. Recurso Especial conhecido e provido. 6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008.

¹⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.117.141/SP – Proc. 2009/0090826-0. Recorrente: Município de Presidente Prudente. Recorrido: Companhia Paulista de Obras e Serviços – CPOS. Relator: Min. Eliana Calmon, DJ 14 out. 2009. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200900908260> >. Acesso em: 20 ago. 2015.

contribuintes, consignou o lugar da sede da empresa como o local de recolhimento do ISS.¹⁸⁵

Ora, foi analisado neste quarto capítulo, no tópico 4.2 que a LC 116/03 nada alterou do aspecto espacial do ISS. Ambas as legislações preveem, como regra geral, o estabelecimento prestador. Percebe-se então, que o STJ ao causar uma confusão durante a vigência do DL, tenta imputar ao art. 12 desta legislação, a responsabilidade decorrente de uma alteração legislativa que de fato não ocorreu.

O fato é que mesmo a Lei Complementar não tendo proporcionado nenhuma mudança significativa, o STJ passou a entender que o aspecto espacial do ISS corresponde ao local onde está o estabelecimento prestador, alinhando-se à previsão legal.¹⁸⁶

Contudo há que se observar que a interpretação do aspecto espacial enquanto estabelecimento prestador continuou equivocada no âmbito do STJ, pois entende a Egrégia corte o estabelecimento como o “local da sede do prestador do serviço”, interpretação completamente distinta do real significado de estabelecimento empresarial, conforme visto no tópico anterior, pois estabelecimento não é o local, muito menos é a sede.

A confusão era tamanha que o caso analisado pelo REsp 1.117.121 – SP se tratava de uma consignação em pagamento do ISS em decorrência de uma prestação de serviço de construção civil e mesmo assim, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo entendeu competente o Município no qual estava localizado o estabelecimento prestador. Conquanto, tanto para a DL, quanto para a LC, trata-se esta de uma hipótese excepcionada, na qual o Município competente é o do local no qual o serviço foi prestado.

Enorme mudança ocorreu com o julgamento do REsp nº1.060.210/SC¹⁸⁷, em março de 2013 pela primeira seção, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho

¹⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.117.141/SP – Proc. 2009/0090826-0. Recorrente: Município de Presidente Prudente. Recorrido: Companhia Paulista de Obras e Serviços – CPOS. Relator: Min. Eliana Calmon, DJ 14 out. 2009. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200900908260> >. Acesso em: 20 ago. 2015.

¹⁸⁶ RONCAGLIA, Marcelo Marques. O aspecto espacial do ISS nas operações com cartões de crédito frente à jurisprudência do STJ (REsp nº 1.060.210/SC). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.220, 2014, p. 98.

¹⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210/SC – Proc. 2008/0110109-8. Recorrente: Potenza Leasing s/a Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Relator:

também sob a ritualística dos recursos repetitivos nos ditames do art. 543-C do Código de Processo Civil.

A matéria analisada no recurso tratava acerca da incidência do ISS sobre arrendamento mercantil financeiro. Primeiramente, o então relator, Ministro Luiz Fux, determinou o sobrestamento do Recurso Especial, na forma do art. 543, § 2º do CPC¹⁸⁸. Os autos foram remetidos para o STF para que se procedesse com a apreciação do Recurso Extraordinário para solução da questão de índole constitucional prejudicial à apreciação das demais teses constantes no Recurso Especial, qual seja, de incidência ou não do ISS nas operações de arrendamento mercantil.

Superado este debate ante a decisão proferida pelo STF no RE 592.905/SC¹⁸⁹ de relatoria do Ministro Eros Grau em dezembro de 2009, com repercussão geral reconhecida no sentido de entender que o arrendamento mercantil compreende três modalidades, quais sejam: o arrendamento mercantil operacional, o arrendamento mercantil financeiro e o denominado lease-back. No primeiro caso, há locação, nos outros dois, serviço e, portanto incide o ISS.

Quando da análise do STJ, após julgamento da matéria prejudicial, apreciou-se as questões nucleares do Recurso Especial. Quanto a competência para a cobrança do ISS, cujo fato se deu ainda na vigência do art. 12 do DL 406/68, o STJ decidiu que o ISS é devido ao Município em que fica o estabelecimento prestador e não o local onde o serviço foi prestado, aplicando a mesma regra inclusive para o período de vigência da LC 116/03, alterando tudo o que a própria Corte disse outrora, como se verifica de trecho decisivo da ementa:

Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à

Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ 28 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200801101098>>. Acesso em: 20 out. 2015.

¹⁸⁸ BRASIL. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Senado, 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 30 out. 2015.

¹⁸⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Pleno, Min. Relator: Eros Grau, julgado em: 14 de dez. de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2638475>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de *leasing* financeiro e fato gerador do tributo.¹⁹⁰

À vista disto, é preciso realizar algumas considerações. Primeiramente, no voto do relator consta que durante a vigência do DL 406/68 o sujeito ativo da relação tributária é o Município da sede do estabelecimento prestador. Entretanto, observa-se que em momento algum o mencionado DL se utiliza da palavra “sede”. Bem como, a utilização da palavra “sede” determina que para a verificação do aspecto espacial do ISS será necessária a existência de um imóvel.

Contudo, é necessário ter em mente que o estabelecimento empresarial é um organismo econômico na sua complexidade de bens instrumentais, dos quais o ponto e o imóvel são apenas elementos constitutivos, podendo existir ou não.

Já para o período de vigência da LC 116/03 determina o acórdão que o ISS é devido ao Município onde o serviço é efetivamente prestado, ou seja, no lugar em que a relação é concretamente perfectibilizada, assim entendido como o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional com poderes decisórios.

Portanto, em que pese fale em local onde o serviço é efetivamente prestado, explica e aplica sua previsão em conformidade com a definição de estabelecimento constante no art. 4º da LC 116/03. De toda forma, observa-se o STJ utilizando a equivocada definição de estabelecimento de “o local onde”.

Percebe-se então, que para um mesmo critério, qual seja, estabelecimento prestador, utilizado tanto na vigência do DL quanto da LC, o STJ promove diferentes interpretações deste signo em um mesmo acórdão.

Sensível a esta situação, acerca da qual todos os demais votos-vista não observaram, na medida em que, em regra, se limitaram a seguir o voto do relator, o Ministro Herman Benjamin busca esclarecer a definição de estabelecimento, visando tornar claro os seus contornos. Para tanto, determinou que, ao seu ver, estabelecimento pode ter duas conotações e em seguida, explica qual delas o art. 4º da LC 116/03 utilizou, nos seguintes termos:

Estabelecimento sempre foi entendido, no Direito Brasileiro, em duas acepções:

¹⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210/SC – Proc. 2008/0110109-8. Recorrente: Potenza Leasing s/a Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ 28 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200801101098>>. Acesso em: 20 out. 2015.

- a) universalidade de bens utilizados pelo empresário ou pela sociedade empresária, sinônimo de fundo de comércio, conforme o art. 1.142 do CC; e
- b) local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado, produzindo, vendendo, prestando serviços, acepção adotada nos arts. 11, § 3º, da LC 87/1996; 969 do CC; 49 do CDC; 3º da Lei de Falências; 2º, § 1º, da Lei Antitruste, entre outros.

O art. 4º da LC 116/2003, ao definir o *estabelecimento prestador*, não inova em relação ao conceito amplamente acolhido no âmbito empresarial, falimentar, concorrencial, cível e consumerista. Apenas traz expressamente à normatização do ISS essa segunda acepção de estabelecimento (= local onde o empresário realiza o objeto empresarial).¹⁹¹

Verifica-se que no item “a” o Ministro traz o real conceito de estabelecimento e no item “b” ele traz o conceito de ponto empresarial, elemento incorpóreo integrante do conceito de estabelecimento, o qual ele entende que a LC 116/03 adotou como conceito de estabelecimento prestador em seu art. 4º.

Portanto, em que pese o STJ tenha passado a adotar a previsão legal ao aplicar no aspecto espacial do ISS o estabelecimento prestador, permanece este Colendo Tribunal cometendo equívocos em sua aplicação, pois utiliza conceito errôneo do instituto do estabelecimento empresarial.

Deste precedente, o que se extrai é que o STJ, ainda não pacificou qual seria o seu entendimento acerca conceito de estabelecimento empresarial e ao tentar conceder aplicabilidade ao conceito trazido no bojo da LC 116/03, confunde o que vem a ser ponto empresarial com o próprio conceito de estabelecimento sendo, no entanto aqueloutro integrante deste.

Após este precedente, a Egrégia Corte já foi instada a se manifestar outras vezes sobre a mesma matéria. Como, por exemplo, no AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.265.934/MG de maio de 2015 para definir o sujeito ativo na vigência da LC 116/03 e determinou que “o município competente para arrecadar o ISSQN é aquele onde está localizada a sede do prestador do serviço, assim entendido o local onde se comprove haver unidade autônoma ou profissional com poderes decisórios.”¹⁹² E

¹⁹¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Pleno, Min. Relator: Eros Grau, julgado em: 14 de dez. de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2638475>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

¹⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento nº 1265934/MG – Proc. 2010/0003669-8. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Município de Betim. Relator: Min. Regina Helena Costa, DJ 19 mai. 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=20100003669>>. Acesso em: 20 out. 2015.

novamente, verifica-se a necessidade de uma sede sendo constatada na jurisprudência do STJ.

Desta forma, diante de tantas alterações e incertezas no posicionamento do STJ a respeito do critério espacial do ISS que será utilizado para determinar qual é o Município competente para realizar a sua cobrança, permanece a sensação de que poderá surgir, a qualquer momento, uma nova decisão, com um novo direcionamento. A insegurança permanece.

4.3 DO REAL SUJEITO ATIVO PARA COBRAR O TRIBUTO

Com base no que foi exposto até então, cumpre-se definir qual é o real sujeito ativo competente para a cobrança do ISS, a ser extraído diretamente do aspecto espacial deste imposto.

Por se tratar o estabelecimento empresarial de um complexo de bens materiais e imateriais reunidos de forma organizada para a consecução de uma atividade, *in casu*, a de prestar serviço, não necessariamente haverá um imóvel envolvido nesta prestação, portanto não existe obrigatoriedade na existência deste elemento na estrutura de um estabelecimento afetado para prestação de um determinado serviço. É possível a configuração de um estabelecimento empresarial prestador de serviço sem que haja imóvel designado para sua consecução em uma determinada municipalidade.

Por este motivo, para utilização adequada do conceito de estabelecimento empresarial, em observância ao art. 110 do CTN, será necessária, para sua configuração, a estruturação de uma unidade organizada com bens materiais e imateriais voltada para a prestação de um determinado serviço. Quando for possível verificar a afetação desta unidade para concretização da atividade de prestar serviço, ali será o estabelecimento e neste município deve ocorrer a tributação, mesmo no caso em que não haja um imóvel, ou como prevê o STJ, uma sede.

Portanto, no caso do serviço ser prestado em um determinado Município e a empresa ter uma sede em outro Município, distinto daquele no qual o serviço foi prestado, se for verificada a existência de uma unidade organizada para a

concretização deste serviço, pertencente a universalidade que é o estabelecimento, mesmo que neste local não exista efetivamente um imóvel, será competente para a cobrança do tributo o Município no qual o serviço foi prestado, mas não por uma distorção do aspecto espacial como fazia o STJ na vigência do DL, mas pela configuração, neste Município, de um estabelecimento empresarial que ensejará a tributação naquela localidade.

Bem como, se no local da prestação do serviço não for possível verificar esta mesma unidade organizada com bens materiais e imateriais, não se configurará o estabelecimento empresarial, devendo ocorrer a tributação no Município em que esteja de fato o estabelecimento prestador, local distinto do Município no qual o serviço foi prestado, podendo ser no município da sede.

A possibilidade prevista no art. 6º da LC 116/03 de responsabilidade de terceiro pelo crédito tributário, deverá ser utilizada de forma excepcional e nos casos expressamente previstos em lei. Não pode a Municipalidade utilizar deste dispositivo para determinar a retenção do ISS pelo tomador do serviço de forma indiscriminada na media em que, isso ocasionaria rotineiras circunstâncias nas quais o prestador sofreria cobrança do ISS por dois Municípios ao mesmo tempo. No Município no qual prestou o serviço por ter sofrido retenção na fonte e no Município no qual está o estabelecimento prestador, pois esta é a regra geral para cobrança deste tributo.

Por ter a LC 116/03 escolhido para compor o aspecto espacial do ISS o estabelecimento prestador, conceito originalmente de direito privado, deve a lei tributária, nos ditames do art.110 do CTN¹⁹³, respeitar a conceituação trazida de forma expressa e inequívoca pelo Código Civil. Entendendo-se assim, como sujeito ativo competente para cobrança do ISS, em regra, o Município no qual esteja localizado o complexo de bens materiais e imateriais organizados para a consecução de uma finalidade em comum.

Inquestionavelmente, trata-se este de um conceito bastante abstrato e demasiadamente amplo para figurar como um critério definidor de competência para realizar a tributação por um ente federativo. Mas sendo esta a previsão legislativa, há sempre que se realizar a busca pelo estabelecimento a fim de tributar adequadamente.

¹⁹³ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 25 de outubro de 1966. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014.

5 CONCLUSÃO

Com base em todo conteúdo exposto, algumas conclusões precisam ser devidamente pontuadas. Primeiramente, em que pese a Constituição fale na tributação de imposto sobre serviço de qualquer natureza, a criação de uma ficção para a definição do seu aspecto espacial, notadamente o estabelecimento prestador, é plenamente válida na medida em que não fere a Constituição, mas muito pelo contrario, visa contempla-la ao exercer a sua função de solucionar conflitos de competência. Não havendo, portanto nenhuma inconstitucionalidade no aspecto adotado pela legislação.

Posteriormente, conclui-se, de forma inquestionável, o estabelecimento empresarial, definido pela legislação e pela doutrina civil brasileira é um complexo de bens, materiais e imateriais, que não necessariamente está vinculado a um imóvel sede para a prestação do serviço, o estabelecimento pode não estar fixado em um local específico. Afinal, este elemento é integrante facultativo do próprio conceito de estabelecimento. Havendo que se salientar, contudo o caráter unitário do estabelecimento empresarial consolidado na legislação pátria pelo art. 1.143 do Código Civil.

Sobre o aspecto espacial adotado pelo legislador para o ISS, faz-se mister algumas observações. A primeira é que durante a vigência do Decreto-lei 406/68 o critério espacial adotado pela legislação era que o tributo seria devido no local do estabelecimento prestador. Entretanto, por muitos anos, a jurisprudência do STJ entendeu que quando o legislador falava em estabelecimento prestador, ele queria na verdade que a tributação ocorresse no local em que o serviço foi prestado, filiando-se à corrente que defendia a aplicação do princípio da territorialidade, adotando com isto, um posicionamento *contra legem*, com forte teor de declaração implícita de inconstitucionalidade.

A segunda questão é a de que a LC 116/03 em nada inovou ao trazer também como aspecto espacial ISS o local do estabelecimento prestador, mantendo a ficção. Entretanto, com a sua vigência, ocorreu substancial alteração do entendimento do STJ, que passou a aplicar a previsão legal de que o ISS é devido ao Município no

qual está localizado o estabelecimento prestador para o período de vigência da LC 116.

Já, com o julgamento do REsp nº1.060.210/SC com repercussão geral reconhecida, ocorreu uma completa e paradigmática mudança no STJ, quando este Tribunal passou a entender que, tanto durante o período de vigência do DL quanto agora, durante a vigência da LC 116/03, o critério espacial do ISS é o local do estabelecimento prestador em conformidade com o art. 3º da LC 116/03¹⁹⁴ e art. 12 do DL 406/68¹⁹⁵.

Após, observa-se que LC 116/03 inovou ao trazer em seu art. 4º¹⁹⁶ um conceito para estabelecimento prestador, referindo-se como “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços” violando, desta forma, o art. 110 do CTN¹⁹⁷ que veda a alterações de conceitos de direito privado, resultando em uma patente ilegalidade deste dispositivo.

Quanto a esta previsão legal, na prática, o que ocorre é que o STJ, ao invés de declarar a sua ilegalidade, tenta, a todo custo, promover sua aplicação mediante interpretações completamente equivocadas. Confunde, em suas explicações, o conceito do próprio estabelecimento com elementos que lhes são constitutivos, notadamente, com o ponto comercial. Definindo-o como o “local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado”¹⁹⁸. Definição completamente distinta da previsão contida no art. 1.142 o CC de 2002¹⁹⁹ acerca de estabelecimento.

Assim, cruzando as premissas trazidas neste trabalho, direito empresarial com direito tributário, fica claro que o legislador tributário, tentado conferir maior

¹⁹⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília, DF: Senado, 31 de julho de 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 15 set. 2015.

¹⁹⁵ BRASIL. **Decreto-lei nº 406** de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm>. Acesso em: 30 out. 2015.

¹⁹⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília, DF: Senado, 31 de julho de 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 15 set. 2015.

¹⁹⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 25 de outubro de 1966. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014.

¹⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210/SC – Proc. 2008/0110109-8. Recorrente: Potenza Leasing s/a Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ 28 nov. 2012. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200801101098> >. Acesso em: 20 out. 2015.

¹⁹⁹ BRASIL. **Código Civil**. Brasília, DF: Senado, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.

segurança jurídica ao contribuinte cria a ficção do estabelecimento prestador, que é perfeitamente constitucional tendo em vista o seu propósito de solucionar conflitos de competência. Entretanto dos conceitos extraídos da própria LC e da jurisprudência do STJ, o que se percebe a todo tempo, é um delineamento completamente equivocado do que vem a ser estabelecimento empresarial. Na prática, o que tem ocorrido é a conceituação do estabelecimento como se este fosse um ponto empresarial, havendo, portanto, uma inversão de conceitos.

Realmente, por ser o conceito de estabelecimento tão flexível e dinâmico ao nível de ser necessário fazer a análise casuística se, em determinada circunstancia, verifica-se ou não a caracterização de um estabelecimento, mesmo que não haja ali um imóvel vinculado ao estabelecimento, todo engajamento de trazer uma segurança jurídica ao contribuinte acaba por não alcançar seu objetivo.

Ademais, o próprio Código Civil de 2002 assegurou a natureza unitária do estabelecimento, previsão que por si só faz este conceito inadequado para ser utilizado como critério espacial de um tributo, pois caso existam vinte municípios com pontos empresariais vinculados a uma mesma empresa, todos estes serão componentes de um único estabelecimento, pois o estabelecimento é unitário, o que em tese, possibilita que a tributação ocorra em qualquer município, na medida em que a lei utilizou “estabelecimento prestador” e não “ponto empresarial”. Este ultimo conceito sim, esta vinculado a um imóvel e apenas a um Município, o que facilitaria substancialmente a determinação de qual é o ente competente para a tributação.

Portanto, um conceito adequado a ser utilizado para fins de tributação do ISS, visando acabar com os conflitos de competência, seria o de ponto empresarial afetado à prestação de um serviço a um determinado Município, o ponto sim, sempre estará vinculado à existência de um imóvel.

Tal previsão ensejaria uma maior segurança, pois a necessidade de ser um ponto afetado à prestação do serviço eliminaria a possibilidade de abertura de meras portas visando a tributação em alíquotas menores, bem como acabaria com o problema de os tribunais tentarem a todo custo conceder aplicabilidade a uma previsão legislativa que na prática encontra diversas barreiras devido sua enorme abrangência, alterando assim o conceito do próprio instituto utilizado, apenas para lhe conferir efetividade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. **Direito de Empresa no Código Civil**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMARO, LUCIANO. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012 p.207-208

ARGENTINA. **LEY n. 11.867**. Disponível em: <<http://infoleg.mecon.gov.ar/txtnorma/25829.htm>>. Acesso em: 29 out. 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BALEEIRO, Aliomar atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARBOSA, Mário R. de Figueiredo. **Valor da clientela no fundo de comércio**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.5, 1996.

_____. ISS – Alguns limites constitucionais do critério espacial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.208, 2013.

_____. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial**: fundo de comércio ou fazenda mercantil. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, João Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 10 do STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 30 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Pleno, Min. Relator: Eros Grau, julgado em: 14 de dez. de 2009. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2638475>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 6.670/ES – Proc. 1990/0012937-0. Recorrente: Integral Engenharia Ltda. Recorrido: Município da Serra. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, DJ 21 out. 1991. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199000129370>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 6.642/ES – Proc. 1990/0012908-7. Recorrente: Integral Engenharia Ltda. Recorrido: Município da Serra. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, DJ 06 abr. 1991. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199000129087>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 39.554-2/SP – Proc. 1993/0028186-0. Recorrente: Município de São Bernardo do Campo. Recorrido: Xerox do Brasil Ltda. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, DJ 21 fev. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199300281860>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 41.867-4/RS – Proc. 93.0035118-4. Recorrente: Seltec Empresa Nacional de Serviços Ltda. Recorrido: Município de Pelotas. Relator: Min. Demócrito Reinaldo, DJ 25 abr. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199300351184>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 23.371-2/SP – Proc. 1992/0014182-0. Recorrente: Município de Porto Alegre. Recorrido: Garavelo e Companhia Ltda. e Outro. Relator: Min. Milton Luiz Pereira, DJ 26 set. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199200141820>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 115.279/RJ – Proc. 1996/0076214-7. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Construções e Comércio Camargo Corrêa s/a. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 01 jul. 1999. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199600762147>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 130.792/CE – Proc. 1997/0090500-4. Embargante: Corpo de Vigilantes Particulares Ltda - Corpvs e Outro. Embargado: Município de Juazeiro do Norte. Relator: Min. Ari Pargendler, DJ 21 jun. 2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=199700905004>>. Acesso em: 09 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121. Recorrente: Ideal transportes e guindastes Ltda Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos . Relator: Min. Octávio Gallotti. Brasília, DJ 25 mai. 2001. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1474346>. Acesso em: 17 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 847985. Recorrente: Município de Garibaldi. Recorrido: Banco Mercedes-Benz do Brasil S/A . Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DJ 13 fevereiro 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4661444>>. Acesso em: 29 nov. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.117.141/SP – Proc. 2009/0090826-0. Recorrente: Município de Presidente Prudente. Recorrido: Companhia Paulista de Obras e Serviços – CPOS. Relator: Min. Eliana Calmon, DJ 14 out. 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200900908260>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.060.210/SC – Proc. 2008/0110109-8. Recorrente: Potenza Leasing s/a Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ 28 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200801101098>>. Acesso em: 20 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 77183. Recorrente: Banco do Brasil S/A. Recorrido: Prefeitura Municipal de Promissão. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. São Paulo, DJ 04 outubro 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172665>>. Acesso em: 29 nov. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento nº 1265934/MG – Proc. 2010/0003669-8. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Município de Betim. Relator: Min. Regina Helena Costa, DJ 19 mai. 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=20100003669>>. Acesso em: 20 out. 2015.

BRASIL. **Código Civil**. Brasília, DF: Senado, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Senado, 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 30 out. 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.

BRASIL. **Código Comercial**. Publicado na CLB de 1850 T.11, p. 57-238, 25 de junho de 1850. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

BRASIL. **Decreto-lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm>. Acesso em: 30 out. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 15 set. 2015.

BRASIL. **Lei nº 8.245**, de 18 de outubro de 1991. Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. Brasília, DF. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8245.htm >. Acesso em: 17 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 9.279**, de 14 de maio de 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9279.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.

BRASIL. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/sites/STJ/TV/pt_BR/Conhe%C3%A7a-o-STJ/Regimento-Interno >. Acesso em: 30 out. 2015).

BRASIL. **Regulamento 737**. Determina a ordem do Juízo no Processo Commercial. Publicado na CLB em de 25 de novembro de 1850. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DIM/DIM737.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

BUENO, Rudson Domingos. **O ISS na importação de serviços e os tratados internacionais**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional Econômico) – Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, Disponível em: <http://www.btdt.ucb.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1716 >. Acesso em: 2015-05-08.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. Responsabilidade tributária do tomador do serviço. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012

CAVALLI, Cássio Machado. Apontamentos sobre a Teoria do Estabelecimento Empresarial no Direito brasileiro. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 858, abril de 2007.

CEZAROTI, Guilherme. O fato gerador e o aspecto espacial do ISS *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012.

CHINALIA, Olavo Zago. **Destinação dos elementos intangíveis do estabelecimento empresarial e do aviamento na extinção parcial do vínculo societário**. 2008. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-19022009-084640/>>. Acesso em: 2015-04-05.

CIÊNCIA. In: AULETE, Caldas. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Lexikon, 2007

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DACOMO, Natalia de Nardi. **O critério material da hipótese de incidência do imposto sobre serviço**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=629>. Acesso em: 2015-05-07.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro – Teoria geral das obrigações**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FÉRES, Marcelo Andrade. **Estabelecimento Empresarial: trespasse e efeitos obrigacionais**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERREIRA, Flávia Carrazzone. **Norma padrão do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS): Materialidade e Base de Calculo**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-16082011-162044/>>. Acesso em: 2015-03-24.

FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial: o estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**, volume 6. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 1962.

FILHO JUSTEN, Marçal. ISS no tempo e no espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.2, 1995.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil**: volume 2. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIARDINO, Cléber. Territorialidade e ICM. **Revista de Direito Mercantil Industrial Econômico Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 43, 1981.

GOLÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro 2**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GONÇALVES, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios; GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. **Direito Comercial, Direito de Empresa e Sociedades Empresárias**. 1ºed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – Local em que é devido o tributo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012.

IACOMINI, Marcello Pietro. **Estabelecimento empresarial**: negócios jurídicos pertinentes. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-16082011-162044/>>. Acesso em: 2015-03-24.

ITÁLIA. **Codice Civile**. Disponível em: <http://www.studiocataldi.it/codicecivile/codice_civile_V_titolo_VIII.asp>. Acesso em: 29 out. 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria das Normas**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986.

LUCCA, Newton de; DOMINGUES, Alessandra de Azevedo. Análise Crítica da Evolução do Instituto do Estabelecimento Empresarial. *In*: FINKELSTEIN, Maria Eugênia; PROENÇA, José Marcelo Martins (coord.). **Direito Societário** – série GVlaw. 1ºed. São Paulo: Saraiva: 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

_____. **Comentários ao código tributário nacional** – volume II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, volume 5, livro III. 5 ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1955.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, t. XV, Rio de Janeiro: Borsoi, 1956.

OLIVEIRA, Júlio M. de; MIGUEL, Carolina Romanini. O critério espacial do ISS e a lei complementar 116/03. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

PAÇO, Daniel Hora do; DOUEK, Leonardo Gil. Limites para a cobrança e quantificação do ISS – efetiva prestação do serviço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.5, 1996.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre Serviço de Qualquer natureza. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____; CARDOSO, Lais Vieira Cardoso. Comentários à lista de serviços anexa à lei complementar 116/03. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva;

_____ (Orgs.). **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá Editorá, 2012.

PROCHALSKI, Daniel. **O critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS e os conflitos de competência entre municípios**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

QUEIROZ, Regis Magalhães Soares de. **Vedação da concorrência do trepassante do estabelecimento empresarial: seus limites e sua aplicação no espaço real e virtual**. 2000. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-18022009-144820/>>. Acesso em: 2015-04-04.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial** - volume 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. O aspecto espacial do ISS nas operações com cartões de crédito frente à jurisprudência do STJ (REsp nº 1.060.210/SC). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.220, 2014.

SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e “local da prestação”. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.196, 2012, p. 90.

TRINDADE, Caio de Azevedo. Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos Processuais de impugnação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.95, 2003.

VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. **ISS: Comentários e Jurisprudência**. 3 ed. São Paulo: Isto, 2002.

**ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM
DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

Aos 14 de dezembro de 2015 realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaborahy 989 – em Salvador/ Bahia, às 18h, a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelando (a) Clarice Oliveira Miranda, intitulada, *O sujeito ativo competente para a cobrança do ISS e o conceito de estabelecimento empresarial*, estando presente o (a) prof.(a) Daniela Lima de Andrade Borges, os demais componentes da Banca Examinadora, Prof(a) Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi e Prof(a) Ruy Amaral Andrade e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Daniela Lima de Andrade Borges	7,5 (sete e meio)	
Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi	7,5 (sete e meio)	
Ruy Amaral Andrade	8,0	

Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Daniela Lima de Andrade Borges

Membro da Banca Examinadora
Daniela Lima de Andrade Borges

Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Membro da Banca Examinadora
Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Ruy Amaral Andrade

Membro da Banca Examinadora
Ruy Amaral Andrade

14 de dezembro de 2015

