IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — CONCEITO E INCIDÊNCIA — LUGAR DA TRIBUTAÇÃO

— Considera-se local da atividade da prestação de serviços, para fins de tributação, a sede da empresa ou dos seus vários estabelecimentos.

— Interpretação do Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968.

PARECER

I

Companhia Universal de Administração de Bens, sociedade anônima brasileira, com sede no Estado da Guanabara, na rua Impetraiz Leopoldina n.º 26/16-A, 1.º andar, a fim de dirimir dúvidas no que tange ao Imposto sobre Serviços, vem apresentar a seguinte consulta:

1.º É a Consulente sociedade anônima que tem como principal objetivo em sua atividade social a prestação de serviços referentes ao controle de cobranças, apuração de crédito, concessão de fianças e de administação de bens móveis em geral. Para esse fim possui a Consulente, em pleno funcionamento, um equipamento eletrônico (computador IBM-1401), cujo sistema mecanizado lhe dá ensejo às prestações de serviços, representadas principalmente pelo controle do cadastramento, crédito e cobrança de vendas a crédito, realizadas por outras empresas. Cumpre ressaltar que, na sua atividade social, a Consulente não compra nem vende mercadorias, limitando-se tão-somente a fornecer os serviços necessários para a realização das operações de venda a prazo, inclusive prestando ao comprador uma fiança, garantindo o valor da compra.

2.º Embora a Consulente preste serviços a outras empresas, tem sua principal relação de prestação de serviços com a clientela da Globex Utilidades S/A. (Ponto Frio), celebrando a Cia. Universal de Administração de Bens contratos de prestação de serviços com os chamados crediaristas, adquirentes de bens duráveis da Globex, afiançando-lhes o valor da sua compra.

3.º Acresce que, conforme já esclarecido pela Consulente, mediante seu equipamento eletrônico, instalado na sua sede, no Estado da Guanabara, é realizado praticamente todo o serviço que a Consulente presta, já que pelo computador são realizadas as operações de crédito, cadastramento e cobrança. Contudo, acontece que a Globex, possuindo lojas, além daquelas existentes no Estado da Guanabara, outras localizadas em municípios do Estado do Rio de Janeiro e em Brasília, Capital Federal, a Consulente celebra também com os crediaristas dessas lojas contratos de prestação de serviços, concedendo-lhes fiança para a compra a prazo da mercadoria.

4.º Com o advento do Código Tributário Nacional, para ilidir dúvidas se a Consulente devia recolher o Imposto sobre Serviços, realizou consulta ao Departamento do Imposto sobre Serviços do Estado da Guanabara, tendo referida repartição em data de 22 de março de 1967 respondido afirmativamente à consulta formulada.

5.º Considerando que, pelo Ato Complementar n.º 36, baixado pelo então Presidente Castelo Branco, cujo art. 6.º, inciso II, previu que, para efeito de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre Serviços, o local da

operação era determinado pelo local da sede da empresa, entendeu a Consulente dever recolher apenas ao Estado da Guanabara o valor do Imposto sobre Serviços. Isto ainda pelo fato, consoante já explicado, de que a prestação do serviço realizada pela Consulente é realmente operada pelo equipamento eletrônico localizado na sua sede social, no Estado da Guanabara.

6.º Acontece, entretanto, que em processo a que a Globex Utilidades S/A respondeu em Brasília (processo n.º 18.494/67), onde, aliás, teve afinal ganho de causa, houve um voto no sentido de ser incidente em Brasília o Imposto sobre Serviços, devido pela Consulente, responsável solidariamente pelo débito fiscal a Globex Utilidades S/A. Entendeu ainda o prolator do aludido voto da existência de irregularidade quanto ao fato da Consulente não ser estabelecida em Brasília, o que não lhe permitia celebrar contratos de prestação de serviços com os chamados crediaristas na Capital Federal, prevalecendo para a espécie a aplicação do art. 91 do Sistema Tributário do Distrito Federal, havendo consequentemente a incidência do Imposto sobre Serviços e sua obrigatoriedade de ser recolhido em Brasília, inaplicável, no entender do prolator, o disposto no art. 6.º do Ato Complementar n.º 36, de 13/3/67.

7.º Em se considerando que a Consulente recolhe ao Estado da Guanabara o Imposto sobre Serviços referente aos contratos que celebra com os crediaristas do Estado da Guanabara, de outros municípios e em Brasília, pergunta-se:

A) Há alguma irregularidade no fato de a Consulente não ser estabelecida em Brasília, nem possuir funcionários na Capital Federal, malgrado a celebração dos referidos contratos com crediaristas locais?

B) O fato da Globex receber através das suas caixas a totalidade das prestações, inclusive as devidas à Consulente, valores esses que somente através do computador no Estado da Guanabara são redistribuíveis entre as empresas, dá ensejo a que se possa pretender que a Consulente exerça *de fato atividade em Brasília?*

C) Não possuindo a Consulente filial, funcionários ou representantes em Brasília e considerando que sua prestação de serviço, com exceção da fiança dada ao crediarista, é realmente realizada através do seu equipamento eletrônico, montado no Estado da Guanabara, pode a Consulente considerar ser devido o recolhimento do Imposto sobre Serviços na Guanabara, segundo o preceito do inciso II do art. 6.º do Ato Complementar n.º 36?

D) O Imposto sobre Serviços, devido nos contratos celebrados pela Consulente com os crediaristas residentes em Brasília, é devido ao Estado da Guanabara ou à Prefeitura de Brasília?

Junta-se xerox da resposta da consulta realizada no Estado da Guanabara, a declaração de voto do Juiz da Junta Fiscal, José dos Santos Moura, e instrumento de contrato que a Consulente celebra com os crediaristas, para o perfeito esclarecimento da consulta.

II

1. Para melhor compreensão da matéria exposta na Consulta, necessário se torna o exame de alguns aspectos e noções fundamentais do imposto sobre serviços da competência municipal, tal como estruturado se acha na nossa legislação pertinente.

Vitoriosa a Revolução de março de 1964, preocupou-se o governo Castelo Branco com o sistema tributário, então vigente, o qual, segundo o consenso revolucionário, não atendia aos reclamos econômicos, jurídicos e políticos da Nação. Para reformulação desse sistema reputado arcaico, os Ministros da Fazenda e do Planejamento expe-

diram a Portaria GB-30, de 27 de janeiro de 1965, nomeando uma Comissão com a incumbência de elaborar o anteprojeto de uma nova discriminação das rendas tributárias. O sistema rígido da Constituição de 1946, no entendimento do governo, já não satisfazia, com efeito, às exigências nacionais.

Como elucida Aprígio Carvalho Silva, "dentre as várias razões que concorriam para tal entendimento negativo podemos lembrar: a multiplicidade e a acumulação de incidências tributárias que oneravam e dificultavam a produção e a circulação de bens e serviços; a relevância jurídica da discriminação de rendas, fazendo com que vários tributos gravassem o mesmo fato econômico; a existência de três sistemas tributários estanques, um para cada nível de governo etc. A multiplicidade e cumulatividade de incidências, as distorções econômicas e a inexistência de um sistema integrado, ao plano nacional, comprometiam seriamente o regime tributário então vigente" (O Imposto Municipal sobre Serviços. *In* NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário*, p. 168).

2. Com este roteiro, preocupou-se a Comissão de elaborar uma obra legislativa segundo a qual, em lugar do sistema vigente de impostos federais, estaduais e municipais, reservados à competência privativa de cada ente da Federação, vigorasse um sistema *uno* e *nacional* para atender à unidade política, econômica e jurídica do país. Não teríamos mais os impostos dos compartimentos estanques, da esfera legislativa federal, estadual e municipal, mas impostos nacionais com prevalência do poder da União para neles interferir.

Atenta a esse aspecto, procurou ainda a Comissão, para fiel desempenho de sua tarefa, fugir ao critério nominalista dos impostos, a saber, da designação dos impostos pelo *nomen juris*, preferindo estabelecer a tributação dos fatos econômicos pela indicação dos respectivos fatos geradores, reunindo, por outro lado, os impostos de idêntica natureza em figuras unitárias definidas em função de suas bases econômicas (liv. cit., loc. cit.).

Para aprovar, na sua substância, a obra legislativa da Comissão, baixou o Congresso Nacional, na sessão de 1.º de dezembro de 1965, após ampla discussão e limitadas alterações, a Emenda Constitucional n.º 18, mais tarde acolhida pela Constituição de 1967 e mantida pela Emenda Constitucional n.º 1, a vigente Constituição do Brasil.

3. No que diz respeito aos impostos municipais, pela citada Emenda, foram substituídas várias espécies tributárias, o imposto de licença, o imposto de diversões públicas e, principalmente, o imposto de indústrias e profissões, todos identificados *pelo nomen juris*, pelo imposto único sobre serviços de qualquer natureza: "Artigo 15 — Compete aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos estados.

Parágrafo único — Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12."

4. Segundo depõe o relator da Comissão elaboradora do novo sistema tributário, Professor Rubens Gomes de Souza, justificou aquele orgão a supressão do imposto de indústrias e profissões na consideração de que, além de não ser um campo de incidência nitidamente definido, era falho de base econômica real. E argumentava com base no chamado "movimento econômico", aceita para caracterização e cobrança do imposto pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal (*Súmula* 90). Não expressava esse "movimento econômico" senão a receita bruta da atividade tributada e, em tal caso, cobrado do comércio e da indústria sobre a receita bruta das vendas,

era esse imposto municipal a duplicação do imposto sobre vendas e consignações, reservada aos estados e à competência estadual.

Na verdade, de todas as atividades abrangidas pelo imposto de indústrias e profissões, segundo o autorizado especialista, as únicas que o município podia tributar sem interferência com impostos privativos de outros poderes eram as prestações de serviços (GOMES DE SOUZA, Rubens. Relatório. *In Reforma Tributária Nacional.* Publicação n.º 17, da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, Rio, Fundação Getúlio Vargas, 1966, p. 51; *Revista de Direito Público*, v. 3.º, p. 117).

5. Esse tributo, reservado aos municípios, tem por finalidade gravar forma tributária bem simples, onerando a circulação de serviços.

Mas, tratando de imposto reservado aos municípios e, por isso, ficando sua elaboração à exclusiva competência legislativa municipal, isso daria, como consequência, ensejo a distorções vitandas. Então, assentou-se, na norma constitucional, conforme o art. 15 transcrito, que lei complementar estabeleceria os critérios para distinguir as atividades por ele abrangidas e que podiam ser tributadas. Lei complementar estabelecia os critérios para distinguir as várias atividades passíveis de tributação.

6. Logo após a Emenda Constitucional n.º 18 foi promulgado, em 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, que estabeleceu o fato gerador do IMS, a definição de sua base de cálculo e a determinação da pessoa do contribuinte:

"Art. 71 — O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador do imposto de competência da União ou dos estados.

§ 1.º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I — o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II — a locação de bens móveis;

III — a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

§ 2.º As atividades a que se refere o parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão consideradas de caráter misto para efeito de aplicação do disposto no § 4.º do art. 53, salvo se a prestação de serviço constituir o seu objeto essencial, e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade."

Ainda no Governo Castelo Branco, o Ato Complementar n.º 27, de 8/10/66, manda acrescentar, na relação dos serviços tributados do art. 71, o inciso IV — *os jogos e diversões públicas.*

Logo a seguir, em 30 de janeiro de 1967, expedido o Ato Complementar n.º 34, ampliou-se o conceito sobre serviços, indicando esse Ato cinco novas modalidades de serviços tributáveis e estendeu sobremaneira a base tributária municipal, no que diz respeito a esse imposto, em fórmula ampla, permitindo a incursão da legislação municipal na tributação de quaisquer fornecimentos de trabalho, nas "demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos".

7. Sobrevindo a Constituição de 1967, foi mantida a competência municipal para decretação do imposto sobre serviços, nesta fórmula:

"Art. 25 — Compete aos municípios decretar:

II — imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos estados, definidos em lei complementar."

A Emenda Constitucional n.º 1 manteve esse dispositivo.

8. Quase dois anos após a vigência da Constituição de 1967, em 31 de dezembro de 1966, foi expedido o Decreto-lei n.º 406, que alterou profundamente a sistemática do imposto sobre serviços, revogando expressamente, a respeito desse tributo, as normas do Código Tributário Nacional (art. 13). Nova redação foi dada aos preceitos sobre o conceito, fato gerador, base de cálculo, contribuinte e local da prestação de serviços. Angustiou-se, então, a área de incidência do art. 71 do Código Tributário e do Ato Complementar n.º 34, segundo o qual, como vimos, era legítima a tributação numa área não taxativa, mas, exemplificativa: — "demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas e veículos".

Pelo Decreto-lei n.º 406, com efeito, a prestação de serviços passivel de tributação pelo município vinha expressa na lista de serviços anexa a esse diploma legislativo e deveria atender às condições desta, ainda que a atividade consignada envolvesse fornecimento de mercadoria. Os municípios, a partir de então, só poderiam tributar aqueles serviços expressamente indicados na "lista de serviços" anexa ao citado Decreto-lei. Se o serviço não consta desta lista, não é tributável, conforme o art. 8.º:

"Art. 8.º — O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1.º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2.º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias."

O parágrafo 2.º, acima transcrito, teve substituída a sua redação pelo artigo 3.º, III, do Decreto-lei n.º 834, de 8/9/1969:

"§ 2.º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias."

Esse dispositivo, como se vê, foi alterado pelo Decreto-lei n.º 834, de 8 de setembro de 1969, o qual fez ainda, no art. 3.º, algumas modificações no Decreto-lei n.º 406 (art. 1.º, § 3.º, inciso III; art. 1.º, § 4.º, inciso VIII; art. 8.º, § 2.º, art. 9.º, §§ 2. e 3.º; revogando o § 4.º do art. 4.º).

No que diz respeito ao local da prestação de serviços, quando o serviço é prestado em vários municípios, omisso fora o Código Tributário Nacional. Mas, o Ato Complementar n.º 36, e diploma posterior, Decreto-lei n.º 406, estabeleceram normas a propósito, como veremos na resposta ao último quesito da Consulta.

III

9. Expostos estes princípios, vejamos os vários itens da Consulta, tendo em vista a atividade da Empresa e ao fato de recolher ela o tributo de que se trata, ao Estado da Guanabara, referentemente aos contratos que celebra com os crediaristas desse Estado, de outros municípios e em Brasília.

Quanto ao 1.º quesito:

A) Há alguma irregularidade no fato da Consulente não ser estabelecida em Brasília, nem possuir funcionários na Capital Federal, malgrado a celebração dos referidos contratos com crediaristas locais?

10. Não há, em meu parecer, irregularidade no fato da Consulente não ser estabelecida em Brasília de não ter a empresa, sede ou filial na Capital da República. É que o fornecimento de trabalhos, os serviços que presta, o

são por intermédio de agentes, auxiliares de comércio, que encaminham os serviços à sede da empresa, no Rio de Janeiro, onde a Consulente tem, conforme expõe, sistema mecanizado, computador eletrônico em pleno funcionamento, que lhe dá ensejo às prestações de serviço representado pelo controle do cadastramento do crédito e cobrança de vendas a crédito realizadas por outras empresas.

Esses serviços são encaminhados por agentes, auxiliares de comércio, que, na frase do Prof. Valdemar Ferreira invocada por Rubens Gomes de Souza, "sem participar da operação no sentido indicado, atuam de maneira a possibilitá-la ou facilitá-la", possibilitando a "atividade intermediária na circulação de bens".

11. A atividade da Consulente, a meu ver, está prevista no n.º 21 da Lista Anexa ao Decreto-lei n.º 834, que veio, no caso da Consulente, substituir o item XII do Decreto-lei número 406, "intermediação de bens móveis ou imóveis". O item XII falava em "intermediação... de compra e venda de bens móveis ou imóveis". A supressão da expressão "compra e venda" no item XII na lei posterior, Decreto-lei n.º 834, teve em vista ampliar o conceito dessa atividade para abranger não somente a compra e venda, mas, ainda, outros modos de aquisição, troca, permuta, hipoteca, penhor etc.

12. Tais serviços podem pois ser encaminhados à sede da Empresa por aqueles mencionados agentes auxiliares de comércio. Transcrevemos, a este respeito, com pertinência, esta lição do Prof. Rubens Gomes de Souza: "Resta, porém, verificar se as hipóteses específicas enumeradas correspondem à premissa genérica da própria enumeração, ou seja, se configuram um "fornecimento de trabalho". Desde logo se pode responder que sim no tocante aos agentes, corretores e intermediários (figuras enumeradas na lei municipal) ou, de modo geral, aos que o art. 35 do Código Comercial chama de "agentes auxiliares do comércio": mas esta admissão por sua vez exige que se definam precisamente as atividades desses agentes. Ora, essa definição repousa sobre a distinção entre "partes" e "terceiros". Assim, Waldemar Ferreira diz que o comércio se efetua através de operações ou negócios jurídicos praticados pelos que neles assumem a posição de partes, isto é, reciprocamente conferem e contraem direitos e obrigações; e que estes, por contingências de tempo, distância, ou outras, podem valer-se de "agentes auxiliares do comércio" que, sem participar da operação no sentido indicado, atuam de maneira a possibilitá-la ou facilitá-la, praticando "atividade intermediária na circulação dos bens". Como se vê, voltamos aqui a uma distinção já feita, a propósito dos bancos, entre "operações" e "serviços"."

(O Imposto Municipal sobre Serviços e o Aceite Bancário. *Revista de Direito Público*, v. 3, p. 129).

13. A legislação tributária preferiu prestigiar as grandes organizações, baixar o seu custo operacional, tendo em vista os aparelhos eletrônicos de grande valor, centralizando os atos e serviços das grandes empresas. Por isso mesmo, considera local da atividade, da prestação de serviços, a sede social. Preferiu prestigiar a empresa, como um todo, e esta hoje é que exerce uma atividade econômica organizada. Que é atividade econômica organizada? Responde Ferrara Júnior, neste lance reproduzido no estudo de Nildo Serpa Cruz, professor da Faculdade de Direito de Santos, "que é quando a pessoa se vale do trabalho de outros para exercê-la, ou, em outras palavras, quando a atividade resulta de um complexo de pessoas ordenadas pelo empresário que dispõe de disciplina especial, isto é, os *imprenditori commerciali*" (O conceito de Empresa e o Imposto Municipal sobre Serviços de qualquer na-

tureza. *In Revista de Direito Público*, v. 11, p. 183).

A empresa, na conceituação de Ripert, é a unidade econômica e jurídica na qual se agrupam e coordenam os fatos humanos e materiais da atividade econômica (*Aspectos Jurídicos do Capitalismo Moderno*). E o ensinamento de Carvalho de Mendonça, reproduzido no referido estudo de Nildo Serpa Cruz, ainda hoje guarda atualidade: "Empresa é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação de diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços... com esperança de realizar lucros, correndo os riscos por conta do empresário, isto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob a sua responsabilidade. Este conceito econômico é o mesmo jurídico, em que pese a alguns escritores, que os distinguem sem fundamento (*Tratado de Direito Comercial*, v. I, n.º 345, p. 482).

Foi inspirando-se nesses conceitos que os legisladores economistas do Ministério da Fazenda, sempre sensíveis à aparelhagem moderna e custos operacionais, fixaram, no Decreto-lei n.º 406, o local da sede como o local da tributação dos serviços prestados em vários municípios.

14. A empresa age por seus auxiliares, agentes, intermediários de serviço, os quais, como ensina Amilcar Araujo Falcão, agem "por conta" de outrem, no caso, da Empresa-consulente, e sua interveniência nas operações que auxiliam não dão origem a uma outra incidência, senão a única praticada pela própria Empresa (*Revista de Direito Administrativo*, v. 62, páginas 31-33).

Fica assim respondido pela negativa o 1.º quesito da Consulta.

Quanto aos quesitos das alíneas B e C:

B) O fato da Globex receber através das suas caixas a totalidade das prestações, inclusive as devidas à Consulente, valores esses que somente através do computador no Estado da Guanabara são redistribuídos entre as empresas, dá ensejo a que se possa pretender que a Consulente exerça *de fato atividade em Brasília*?

C) Não possuindo a Consulente filial, funcionários ou representantes em Brasília, e considerando que sua prestação de serviço, com exceção da fiança dada ao crediarista, é realmente realizada através do seu equipamento eletrônico, montado no Estado da Guanabara, pode a Consulente considerar ser devido o recolhimento do Imposto sobre Serviços na Guanabara, segundo o preceito do inciso II do art. 6.º do Ato Complementar n.º 36?

15. Na verdade, os serviços são concluídos no Rio de Janeiro, embora em Brasília e em outros municípios tenham seu início. Em casos tais, o importante é fixar o local da tributação, na forma prevista pelo Ato Complementar n.º 36, art. 6.º, com a alteração do art. 12 do Decreto-lei n.º 406, de 31/12/1968. Esse dispositivo prevê o local, o município da tributação, em caso de serviços prestados *pelo estabelecimento* em vários municípios, como veremos na resposta à alínea *D*.

De qualquer forma, podemos adiantar que a atividade da empresa, para fins de tributação, é na sua sede, onde possui todo o aparelhamento e pessoal para prestação de serviço. De resto, é nesse local que está inscrita como prestadora de serviços e onde vem pagando, após consulta à repartição estadual competente, o imposto sobre serviços.

O importante, pois, em tais casos, é a fixação do local que a lei consigna como o da prestação de serviços, como se verá da resposta ao quesito seguinte.

Quanto ao quesito da alínea D:

D) O Imposto sobre Serviços, devido nos contratos celebrados pela Consulente com os crediaristas residentes em Brasília, é devido ao Estado da

Guanabara ou à Prefeitura da Brasília?

16. Como se viu, o Código Tributário era omisso a respeito do município competente para receber o tributo quando o serviço era prestado em vários municípios. Foi o Ato Complementar n.º 36, que, no art. 6.º, primeiro estabeleceu normas a respeito:

"Art. 6.º — No caso de empresas que realizam prestação do serviço em mais de um município, considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do imposto municipal correspondente:

I — O local onde se efetuar a prestação do serviço.

a) no caso de construção civil;

b) quando o serviço for prestado, em caráter permanente, por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no município;

II — O local da sede da empresa, nos demais casos."

Depois, o art. 12 do Decreto-lei número 406 alterou aquele dispositivo:

"Art. 12 — Considera-se local da prestação de serviço:

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

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

17. Interpretando esses dispositivos, o eminente Ministro Aliomar Baleeiro, no seu substancioso *Direito Tributário Brasileiro*, ensina, ao propósito: "O Ato Complementar 36/67 estabeleceu regras (...) no art. 6.º determinando que, quando empresas realizam prestação em mais de um município, seria local da operação o da prestação efetiva no caso de construções civis e no de prestação permanente por estabelecimento, sócios e empregados residentes no município, seria o da sede da empresa, nos demais casos. Convém lembrar que a empresa, além da matriz, pode ter outros estabelecimentos. A primeira é a firma; os estabelecimentos são os meios de ação dela (depósitos, fábricas, oficinas, agências etc). O Decreto-lei n.º 406 simplificou o problema. Cobra a imposto do art. 24, II, da Constituição Federal o município da sede do estabelecimento, se este presta os serviços; se o prestador não tem estabelecimento, cobra o tributo o município de seu domicílio" (*Ob. cit.*, 3.ª ed., p. 269).

18. A seu turno, Aprígio de Carvalho e Silva, no seu excelente estudo já citado, expõe, com clareza, a alteração operada: "O Ato Complementar n.º 36 havia regulado a matéria para as "empresas que realizassem prestação de serviços em mais de um município", considerando local da operação o local da sede da empresa ou, por exceção, o do local da prestação de serviço (caso de construção civil e de serviço prestado em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no município). Para os demais casos (serviços prestados dentro do território de um único município ou serviços prestados por profissional autônomo em vários municípios), não havia regulamentação alguma.

A nova legislação alterou substancialmente a matéria. Regulou o local de prestação de serviços de forma genérica, abrangendo os casos de serviços prestados em um único município e os prestados em vários municípios, tanto os prestados por empresa como os prestados por profissionais autônomos. De acordo com o art. 12 do Decreto-lei n.º 406/68, considera-se local de prestação de serviços aquele onde está situado o estabelecimento do prestador. Na falta deste, leva-se em conta o local do seu domicílio. Somente para os casos de construção civil, o local de prestação de serviços será o local onde se efetuar a prestação" (Estudo citado, p. 179).

19. Como se vê do texto, na sua exata interpretação, a nova legislação

regulou o local de prestação de serviços "abrangendo os serviços prestados em um único município e os prestados em vários municípios". E, de acordo com o art. 12, considera-se local de prestação de serviços para fins de tributação "aquele em que está situado o estabelecimento prestador". Quando a lei, aqui, se refere a "domicílio do prestador" tem em vista o domicílio da empresa, como para serviços prestados por profissionais, o das pessoas físicas. Tratando-se de sociedade, de empresa, somente no caso de construção civil é que o local onde se efetuar a operação é que se considera local de prestação de serviços para fins de tributação, não obstante estar em outro município a sede.

Neste mesmo sentido, eis a lição de Bernardo Ribeiro de Morais, que na expressão de Geraldo Ataliba, é "dos mais autorizados conhecedores dos tributos municipais, entre nós": "Convém notar que o Ato Complementar n.º 36, de 14 de março de 1967, estabeleceu, para as prestações de serviços em mais de um município, o conceito de "local de operação". Para efeito da incidência do imposto, considera-se local de prestação de serviços o local onde se ache a sede da empresa. O mesmo Ato Complementar abriu duas exceções em que o local de prestação de serviços será o local onde se efetuar a prestação de serviços: a primeira, quando se tratar de construção civil; a segunda, quando o serviço for prestado em caráter permanente, por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no município" (Imposto Municipal sobre Serviços. *Revista de Direito Público*. v. I, p. 186).

Em face da modificação do art. 6.º do Ato Complementar n.º 36, nem prevalece essa segunda exceção, como se mostrou, tratando-se de serviço prestado por empresa, salvo se ela tiver sede em um e filial em outro município, caso em que será tributada, como ensina Baleeiro, em ambos pelos serviços num e noutro prestados.

O legislador nacional preferiu, em verdade, prestigiar as grandes organizações, baixar o seu custo operacional, estimulando a aquisição de aparelhagem técnica moderna, aparelhos eletrônicos de grande valor para o fim de centralizar os atos e serviços das grandes sociedades. Considera, assim, local da atividade, da prestação dos serviços, para fins de tributação a sede da empresa ou dos seus vários estabelecimentos.

Fica, assim, respondido o quesito: o imposto é devido, no caso da Consulente, ao Estado da Guanabara.

20. Finalmente, dá notícia a Consulente de voto proferido pelo juiz José Santos Moura no sentido de ser a Consulente responsável pelo imposto de serviço ao Distrito Federal, pela mencionada prestação de serviços, como se viu, iniciada em Brasília.

Conforme procuramos mostrar, o artigo 6.º do Ato Complementar n.º 34 e o art. 12 do Decreto-lei n.º 406 não autorizam essa conclusão. Mas, para dissipar dúvidas, sugeriria a propositura de uma ação declaratória, com citação do Estado da Guanabara e Prefeitura de Brasília, para dirimir a controvérsia entre essas entidades, mesmo porque, na esteira do acordão do Supremo Tribunal proferido no recurso extraordinário n.º 63.804, da Bahia, do qual tive a honra de ser relator, quando juiz efetivo daquela Alta Corte, amparado em julgados vários (agravo n.º 27.773, *D.J.* 27/12/62;; recurso extraordinário n.º 49.151; recurso extraordinário n.º 54.289; recurso de mandado de segurança n.º 13.994, sessão de 18/3/65; Resolução n.º 83 do Senado Federal suspendendo a alínea *b* do art. 2.º do art. 3.º da Lei n.º 5.917, de 26/12/61 do Município de São Paulo — *Revista de Direito Administrativo* v. 46, p. 618-9), há de resultar restituição de imposto pago à entidade tributante a final reconhecida sem o cré-

dito tributário. No caso, se reconhecido o crédito fiscal a favor da Prefeitura de Brasília, haverá de operar-se restituição de tributo, então sem causa, recebido pelo Estado da Guanabara.

A ação declaratória seria procedimento judiciário idôneo para decisão da matéria.

Salvo melhor juízo.

Brasília, 16 de agosto de 1971. *Gonçalves de Oliveira*, Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal.