

MEN-132 - Kocler  
07/04/15

---

# Revista de Direito Tributário

---



ANO IX

ABRIL-JUNHO DE 1985

N.º 32

### V — Emenda Constitucional

A despeito da clareza e rigor destas colocações — que tem o integral apoio da mais qualificada doutrina — o Judiciário (confundindo os conceitos de base tributável e critério de repartição do custo, pelos beneficiários dos serviços) vem declarando inconstitucionais as leis municipais (mesmo as mais corretas).

Com isso, os Municípios (e inúmeros Municípios de economia agrícola, no Brasil, tem 70% ou mais de suas despesas com esse tipo de serviço) ficam mais reduzidos em suas receitas. Daí a multiplicidade de soluções constantes de inúmeras propostas de inclusão de preceito, na nova Constituição, a ser brevemente elaborada, explicitando que “não se inclui na proibição (de adoção de base típica de imposto, para as taxas — atual § 2.º do art. 18 da CF) a adoção da área de imóveis como critério de rateio de custos”.

Preceito com tal conteúdo nada acresce, nem agrega ao sistema. Cinge-se a explicitar o que já está implícito no Texto Magno. Tem função didática (como o diria o genial Sainz de Bujanda). Mas, embora — em rigor técnico — seja despiciendo, à luz dos equívocos do Judiciário, tão danosos à correta aplicação do sistema jurídico, faz-se necessário por tal regra em nível constitucional. Impõe-se como providência do constituinte para dissipar um pouco o clima de “manicômio jurídico tributário” da nossa vivência, como o denunciou, há tanto tempo, o mestre Alfredo Becker.

## ESTUDOS

### ISS — COMPETÊNCIA MUNICIPAL

CLEBER GIARDINO

Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito  
da Universidade Católica de S. Paulo

I — Introdução. II — Lei Complementar. III — Impostos municipais. Partilha da competência. IV — ISS — Hipótese de incidência. V — O art. 12 do Decreto-lei 406/68. VI — O caso particular da construção civil. VII Conclusão.

#### I — Introdução

1. Questão fundamental para a correta aplicação do imposto municipal sobre serviços (ISS) é a que respeita ao chamado “local da prestação”; nada obstante, tem-lhe faltado devida consideração na doutrina e jurisprudência nacionais. Estas, sobre o tema, mostram-se basicamente empenhadas em seguir, de modo acrítico, as regras da legislação complementar (art. 12, do Dec.-lei 406/68); destarte são reticentes, omitem, ou recusam atenção às implicações sistemáticas, inafastavelmente relacionadas ao problema por injunção constitucional.

Sobre o problema, portanto, especialmente quando à forma como vem sendo enfrentado, são as considerações que aqui desenvolveremos.

#### II — Lei Complementar

2. A legislação complementar, a despeito da posição conspícua que mereceu na disciplina constitucional do processo legislativo, não deixa de ser, por definição, **legislação infraconstitucional**. Como observa Souto Maior Borges (*Lei Complementar Tributária*, Ed. RT, 1975, p. 30-35), o que distingue as leis complementares das leis ordinárias é, essencialmente, no plano material, a específica qualificação das matérias que lhe são próprias e, no plano formal, a solenidade especial de que depende sua válida produção (art. 50). Aliás, exatamente por lhe terem sido reservados temas precisos é que não concorre com a lei ordinária; a esta é vedado dispor sobre matéria atribuída à disciplina complementar. Isso visivelmente concentra, em âmbitos distintos, o perímetro particular de atuação de cada qual.

No demais, todavia, são leis “iguais”, vale dizer, devem ser instituídas e aplicadas do mesmo modo, com o mesmo respeito aos padrões constitucionais genéricos, condicionantes da validade de todas as leis. Submetem-se, por isso, idênticamente, aos comandos, princípios e regras, expressas ou implícitas, substanciais ou formais, dispostas na Constituição, sob pena de inconstitucionalidade.

3. Em síntese, a exemplo de qualquer outro ato legislativo infraconstitucional, também a lei complementar só é válida **se e quando**, em forma e conteúdo, observa as exigências superiores do sistema. Não há nela nenhuma qualidade ou virtude especial da qual pudesse retirar validade **per se**; isso seria aberrante num Estado constitucional como o brasileiro no qual, por definição, nenhum ato executivo, judiciário ou legislativo — salvo o processo de emenda constitucional — possui força para alterar a Constituição.

Por isso, mesmo quando o conteúdo de especial competência da lei complementar (por exemplo, a de dispor sobre conflitos de competência tributária — art. 18, § 1.º) consagra certa margem de liberdade legislativa para versar tema fundamentalmente constitucional, ainda assim a disciplina instituída só será regular (e constitucional) se compatível com os vetores, os nortes, ou as indicações emergentes do Texto Supremo. Há, no caso, liberdade relativa do legislador, no sentido de ser-lhe possível atuar nos desvãos duvidosos ou obscuros da Constituição, mas **sempre sob a condição de realizar os princípios** que a norma constitucional (obscura ou duvidosa) certamente afirma. Do contrário, agirá inconstitucionalmente; e sua obra estará inexoravelmente perdida.

### III — Impostos municipais — Partilha de competência

4. Não é juridicamente correta a afirmação de que, no sistema tributário brasileiro, haja o imposto sobre serviços ou **um** imposto sobre serviços. Expressão nesse sentido é evidentemente redutora da nossa complexidade institucional, formulada **brevitatis causae**.

Há, pelo contrário, no sistema brasileiro, **tantos** impostos sobre serviços **quantas forem** as distintas leis ordinárias municipais que concretamente tenham exercido idêntica (em conteúdo) competência recebida do texto constitucional. Isso significa que, se de fato há **um só** imposto de renda, ou **um só** imposto de importação, por exemplo (porque uma única legislação, federal, deles cuida), seguramente de **3.000 ou 4.000** impostos sobre serviços se deve cogitar, porque 3.000 ou 4.000 leis (ordinárias municipais), autônomas e distintas, abordam o mesmo objeto normativo.

5. Essas leis — todas elas — **incidem sobre a mesma matéria**. Isto é, respeitadas suas peculiaridades específicas, no geral qualificam juridicamente **os mesmos fatos** (prestação de serviços), tornando-os jurígenos para o efeito de produzirem as conseqüências tributárias próprias. Disso resulta que — inexistisse critério (constitucional) de seleção, em cada situação concreta, da lei especificamente aplicável — ter-se-ia presente, no sistema, a absurda e impensável situação de, pela ocorrência de uma só e mesma prestação de serviços, validamente propiciar-se incidência a milhares de leis municipais, naturalmente desencadeando milhares de obrigações tributárias distintas, mas de idêntica natureza.

Essa questão, por sinal, extrapola o campo restrito da tributação municipal, e da própria legislação tributária; nem mesmo corresponde a um problema do sistema brasileiro. Na verdade, é tema básico em todos os Estados do **tipo federal**, que têm como uma de suas características exatamente a circunstância de deterem os chamados entes periféricos (isônomos entre si), competências **materialmente concorrentes**. É portanto **matéria constitucional** que só **pela Constituição pode ser considerada e resolvida** (Pontes de Miranda, **Comentários à Constituição de 1967**, Ed. RT, 1967, t. II, p. 521). Se sua solução não transparece

em disposição explícita há de estar, necessariamente, **implicitamente disposta**. É completamente despropositado pretender pudesse o sistema federal tolerar essa esdrúxula e aberrante incidência cumulativa de múltiplas legislações convergentes!

Por isso, resolve-a o Texto Constitucional brasileiro. Incorre pluralidade de incidências, nos casos citados, **porque a Constituição limita e restringe, segundo critério territorial**, o âmbito de eficácia de cada uma dessas legislações "idênticas". Ou seja, sobre cada um dos fatos (serviços) ocorridos, **uma só e única lei** (das inúmeras existentes) incide e irradia efeitos; o critério de seleção (e recíproca exclusão) constitucionalmente consagrado para tal fim é de **consistência territorial** — critério do **situs**, segundo Pontes de Miranda — **implicando aplicação da lei vigente sobre a base física (território do município) dentro da qual o fato jurígeno se dá**.

6. Não há dúvida, portanto, que, para efeito de atribuição de competências aos Municípios (também aos Estados) a Constituição se vale, simultaneamente, de critério **ratione materiae** e de critério **ratione loci**; daí se conclui que as faculdades municipais (e estaduais), tributárias ou de qualquer outra ordem, só poderão ser validamente exercidas quando, pertinentes às matérias constitucionalmente referidas, sejam aplicadas **tendo for fundamento situações ocorridas, ou a ocorrer no interior do espaço territorial de cada uma dessas pessoas**. Não havendo exceção expressa na Constituição — eventualmente — permissiva de eficácia extraterritorial dessa legislação — qualquer exorbitância ao rígido perímetro estabelecido significará inconstitucionalidade da lei ou do ato de sua aplicação, conforme o caso, caracterizada **invasão ou usurpação de competência alheia**.

7. Os vetores do sistema, nessa matéria, são muito claros: definem os limites territoriais de cada Município, como barreiras insuperáveis à eficácia de suas leis. Assim sendo, sempre que, como condição da incidência normativa, a lei prefixe a ocorrência material de um fato, aquela só se dará se o acontecimento eleito produzir-se dentro — e não fora — dos lindes municipais. É essa a diretriz constitucional que orienta e comanda a aplicação dos impostos municipais sobre serviços, no Brasil. A ela devem integral respeito tanto as leis ordinárias dos Municípios, quanto as leis complementares da União (quando cabíveis na matéria).

### IV — ISS — Hipótese de incidência

A Constituição reserva aos Municípios a instituição de imposto "sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados" (art. 24, II). Atribui-lhes, pois, poderes de tributação do fato "serviços".

Não há, no caso, imposto do tipo "documental" ou seja (na classificação exposta por Amílcar Falcão) incidente sobre o título expressivo da relação (jurídica) "de serviços" estabelecida. Tampouco imposto sobre ato negocial: o fato da realização ou consumação do contrato de serviços. Na verdade, quando a Constituição alude a serviços de qualquer natureza, refere-se ao próprio ato material ou prestação concreta, especificamente o evento representativo da **execução do contrato de serviços** que, embora só se verifique sob o pressuposto da antecedente contratação, com ela em rigor não se confunde.

Daí não ser possível incidência do tributo se, a despeito de formalizado "contrato de serviços", não se produzem os correspondentes atos materiais expressivos da efetiva realização das prestações implicadas. Por isso, a par as notas substanciais do conceito de "serviços" — v.g. atividade em regime privado, *in commercium*, com propósitos interessados e lucrativos, significativa de "fazer" produtivo de utilidade material ou imaterial em benefício de terceiro (como excelentemente expostas por Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, "Suplemento Tributário", LTr, 19/81) segue-se ainda o **dado formal indispensável**, consistente na concretização, desses elementos abstratos, num fato ou evento reconhecível como o **material e efetivo desempenho do "fazer" contratualmente ajustado**. Só assim ocorrerá fato imponible (ou fato gerador) do imposto sobre serviços.

Fato que é, acontece e se corporifica em espaço determinado. "Os fatos imponíveis — como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico — acontecem num determinado lugar", observam Geraldo Ataliba (**Hipótese de Incidência Tributária**, Ed. RT, 1984, p. 97) e Alfredo Augusto Becker (**Teoria Geral do Direito Tributário**, Saraiva, 1972, p. 301). Ora, essa qualidade (presente em qualquer hipótese de incidência e, pois, também na do ISS), produz duas conseqüências de notável importância:

1.<sup>a</sup> — o local de ocorrência do fato pode, ou não, ter sido qualificado pela lei para fazer, dos eventos nele acontecidos, fatos jurídicos tributários (assim, todo o território físico da pessoa pública; assim, também, em situações especiais, regiões exteriores, quando possível a chamada "eficácia extra-territorial da lei"; do mesmo modo áreas específicas — v.g., a zona rural ou aduaneira — situadas no interior do mesmo território etc.).

2.<sup>a</sup> — o local de ocorrência do fato é modo oblíquo de prefixação da lei aplicável e, por conseqüência, de determinação do ente público ao qual caberá a instituição ou arrecadação do tributo (vide Dino Jarach, "Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária", RDP 17/295).

Por isso, conclui Geraldo Ataliba: "A ubiqualção dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária" (ob. e p. cit.).

10. As observações anteriormente feitas — sobre ter a Constituição Federal, determinado a sobreposição do critério territorial ao material, para efeito de repartição de competências tributárias entre os Municípios evidenciam como foram considerados, no Brasil, os dois desdobramentos lógicos retro referidos. De um lado, é certo que o sistema, permitindo plena captação, pelos Municípios, dos fatos ocorridos no interior de seus territórios, implicitamente lhes veda superação desse perímetro. (Isto é, em matéria de aplicação de legislação do ISS, Município algum poderá colher fatos realizados em território que não lhe pertença, sob pena de restrição ou detrimento de competência tributária alheia e, pois, de inconstitucionalidade). De outro lado, e por conseqüência, indica, como aplicável a esses eventos, a lei do município onde eles se verificaram; essa específica e determinada pessoa pública, enfim, é a constitucionalmente designada como titular do tributo **in concreto**.

11. Sublinhada, assim, a precisa dimensão do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária (que Becker designa como "coordenada de lugar"), já é possível, neste estágio, examinar o modo pelo qual a questão foi interpretada e desenvolvida na legislação infraconstitucional, especificamente no Dec.-lei 406/68, recebido como estatuto da natureza de lei complementar.

#### V — O art. 12 do Dec.-lei 406/68

12. Distanciada desses inafastáveis pressupostos, a disposição do art. 12 do Dec.-lei 406/68 (especialmente em sua letra "a") emerge visceralmente comprometida, mesmo que se dê ao legislador o crédito de haver buscado tolher conflitos de competência supostamente ocoríveis nessa matéria. É que, dentre vários caminhos possíveis para cumprir esse propósito, não soube escolher algum que fosse pertinente e apropriado.

13. Parece visível que a ubiqualção do serviço ao estabelecimento prestador, e não ao local onde efetivamente desempenhado, decorre da aplicação de simples e singelos critérios de direito privado (como soe acontecer, aliás — segundo dá conta Dino Jarach, ob. e loc. cit. — em sistemas estrangeiros). Optou-se pela solução do domicílio do prestador apenas porque, para efeitos privados, normalmente nesse local é que a prestação é exigível, é encontrável o devedor e o seu patrimônio, este, a uma só vez, continente dos créditos e asseguratório das responsabilidades contratuais. Além disso, é aí que se mantém a escrituração mercantil; são detidos e guardados os papéis, documentos e demais registros relativos às atividades exercidas. Tudo, enfim, como cumpridamente disposto ou **exigido pelo direito civil e comercial**.

Natural, portanto, tenha a lei complementar enveredado por esse raciocínio precipitado, superficial e acrítico, a final pretendendo localizar no município onde situado o "estabelecimento" (mais próximo e facilitado o controle, a arrecadação e a fiscalização do tributo) as faculdades impositivas correspondentes.

14. Ora, se é correto que o fato "serviços", fenômeno jurídico originado e consumado na órbita privada, deve ser compreendido e interpretado segundo os critérios do direito privado, não é menos correto que a disciplina da sua tributação é matéria de direito público, mais especificamente, **questão constitucional**. Na verdade, uma coisa é a definição jurídica dos "serviços" tributáveis (nesse quadrante, a remissão constitucional, irrecusavelmente, é ao direito privado); outra, muito diferente, a disciplinação da competência legislativa para tributá-lo (a esse respeito, a Constituição é **exaustiva e esgotante**). Por isso, se alguma característica peculiar do fato (v.g., renda de brasileiro produzida no estrangeiro; propriedade imobiliária pertencente a residente num município ou Estado e situada em outro etc.) obrigar que a distribuição da competência tributária a tenha na devida conta, então, é ao constituinte e à Constituição — e não ao legislador infraconstitucional — que essa preocupação deve tocar.

O que deixou de considerar, o editor do Dec.-lei 406/68, especialmente na alínea "a" do seu art. 12, é exatamente essa nota particular do sistema brasileiro: aqui, diferentemente do que se dispõe alhures, pela circunstância da Constituição repartir tributos entre União, Estados e municípios (e entre Estados entre si, e municípios entre si), é privativo e exclusivo, **segundo critério constitucional**, o "domínio" de cada uma dessas pessoas, individualmente considerada, sobre cada um dos fatos tributáveis ocorridos. O sistema **por definição** repele concorrência nessa órbita (o art. 22, da Constituição é, dentro dele, manifesta exceção); há, na estrutura política do Estado brasileiro, pluralidade de pessoas exercentes de poderes tributários; os limites das faculdades impositivas de cada qual, assim, **só podem estar, rigorosa e definitivamente, dispostos no texto constitucional**.

Não é isso o que se passa em outros regimes, nos quais **inexiste** disciplina constitucional a respeito. Diante deles é, pois, possível a livre elaboração legis-

iativa ou judiciária: e, nesses sistemas, pode o Poder Legislativo, ou mesmo o Poder Judiciário — com ampla esfera de liberdade — exercer funções que, no Brasil, na Constituição foram integralmente exauridas.

15. Importa, portanto, verificar qual o critério que poderia ter estabelecido a nossa Constituição (no caso, em exame) para discernir entre Municípios. Já foi visto — e tudo o que aqui se vem desenvolvendo pretende apenas tornar mais clara essa evidência — que **algum critério necessariamente** se incorporou ao Texto Magno. Seria ele, assim, o lógico, natural, direto, objetivo e preciso **critério territorial** (em relação ao fato “serviço” ocorrido), ou, ao contrário, outro qualquer, até hoje não vislumbrado, observado ou destacado, no texto constitucional, por nenhuma doutrina ou jurisprudência?

16. Na linha dessas considerações já se vê como insustentável a lei complementar, do modo como hoje redigida. Inexiste discricção infraconstitucional nessa questão! Não dependem os Municípios (é absurda inteligência nesse sentido) da maior ou menor felicidade do legislador complementar, no definir a latitude dos seus poderes; isso originariamente já fez o Texto Constitucional. Menos ainda dependerão de episódicas alterações de sentido nessa legislação (por exemplo, o art. 6.º do Ato complementar 36/67 e o art. 12 examinado), **sempre e necessariamente** benéficas para uns e detrimidas para outros.

Na verdade, não se salva a disposição do Dec.-lei 406. Veicula norma legal cuja validade pressupõe conformação e ajuste a comandos superiores. Virtual disciplina (subordinada) de possíveis conflitos de competência entre Municípios (a ser encetada pela lei complementar), portanto, só poderia prevalecer caso consonante, confirmatória ou, pelo menos, harmônica às diretrizes constitucionalmente dispostas. Isso, como amplamente já se viu, absolutamente não vem ocorrendo; o que se consagra no citado art. 12, “a”, é, isto sim, disciplina **gritantemente contrastante às exigências do sistema**, além de tudo, pretensamente aplicável em **todas** as situações de prestação de serviços, e não apenas nos casos efetiva ou potencialmente conflitivos.

17. Impõe-se, destarte, ficar com a Constituição, afastando e recusando aplicação à referida disposição do Dec.-lei 406/68. Sobretudo, como modo de prestigiar a autonomia municipal, que encontra, na garantia do regular exercício das competências tributárias do Município (art. 15, II, “a”) — exatamente como postas pela Constituição — a mais viva expressão da relevância que mereceu no quadro político e institucional brasileiro.

Isto posto, é possível, agora, incursionar na análise da letra “b” desse mesmo dispositivo.

#### VI — O caso particular da construção civil

18. O regime definitório do chamado “local do serviço”, previsto no art. 12, do Dec.-lei 406, insustentável quanto à sua letra “a” — à luz de adequado contraste constitucional — não resiste nem mesmo sob o ângulo do tratamento que deu (pela letra “b”) aos específicos e particulares “serviços de construção civil”.

É que, a respeito, embora acertando no acessório, o decreto-lei pecou no essencial.

19. Evidente, como amplamente visto, que também nesse caso a competência foi constitucionalmente reservada ao Município onde **executados** os serviços. A passagem final (letra “b”), do citado artigo é, assim, completamente

inócua e inoperante, porque apenas repete e reitera o que na Constituição já se houvera precedentemente definido.

Peca, entretanto, a regra, no essencial, porque induz compreensão no sentido de que **apenas os serviços típicos de construção civil**. (Isto é, a construção civil considerada **stricto sensu**, como atividade voltada à realização de “obra”), é que se subordina à regra disposta. O que representa, no mínimo, profundo e intolerável equívoco.

20. A “prestação”, cuja localização circunscreve a competência municipal em questão, pode consistir (sem dúvida alguma) em “edificações” ou “construções” em sentido estrito. É certo, inclusive, ser esse o núcleo fundamental, ou a mínima essência do conceito, com abstração do qual de outra e diferente realidade (e não da construção civil) se estaria cogitando. Todavia, a plena abrangência do conceito não se reduz a esse mínimo.

21. Em rigor, qualquer trabalho técnico (serviço) de engenharia ou arquitetura, **desde que relacionado a edificações ou obras** correspondente à noção de “construção civil”. Bem por isso, o próprio Dec.-lei 406/68, em mais de uma passagem qualifica subespécies de “construção civil”, aludindo, v.g., a obras hidráulicas e semelhantes; a serviços auxiliares e complementares — isto é, integrativos — da construção civil (item 19 da lista) e a serviços de demolição, conservação e reparação de edifícios, estradas, pontes e congêneres (item 20 da lista). Em todos esses casos reporta indiscutíveis **formas** de construção civil; para deixar mais saliente essa identidade, submete-as, a todas, a uma mesma disciplina excepcional em matéria de formação de base de cálculo (art. 9.º, § 2.º). Refere-se, mais, o decreto-lei, tanto aos serviços de engenharia consultiva — discriminando-os como abrangentes dos trabalhos de elaboração de estudos de viabilidade e organizacionais, planos diretores, anteprojetos, projetos básicos e executivos — quanto, inclusive, aos trabalhos de fiscalização e supervisão de obras e serviços de engenharia (art. 11 e parágrafo único). A tudo vincula um só e único requisito, qual seja, o de todos esses trabalhos necessariamente estarem **relacionados com obras**, isto é, favorecerem, como utilidade produzida em seu **específico benefício**, o termo essencial qualificador de construção civil: **a obra de engenharia**. Excluem-se, destarte, do conceito, prestações consistentes na elaboração (mesmo que por força de contrato de serviços) de trabalhos **in abstracto** de engenharia e arquitetura, não diretamente relacionados a nenhuma obra concreta; estes, no contexto sistemático da lista anexa ao Dec.-lei 406, devem enquadrar-se nos seus itens 17 ou 18, com simples “serviços de engenharia, arquitetura, urbanismo, projetos ou cálculo”. (Por óbvio que alguns ramos “não civis” da engenharia — totalmente alheios a “obras” — do mesmo modo estão alcançados pelos referidos itens 17 e 18, e não pelos itens 19 e 20, como é o caso, v.g., da engenharia mecânica, metalúrgica etc.).

Há mais, entretanto. A “construção civil” abriga, também, trabalhos ou serviços que, não sendo típicos (porque não legalmente privativos) de engenheiros ou arquitetos, expressam, entretanto, um “fazer” **direta e imediatamente relacionado com obra de engenharia**. Assim, os serviços qualificáveis como de simples “mão-de-obra de construção civil”; os de “meros reparos” (que prescindem de profissionais habilitados); os serviços de apoio **indispensáveis à realização de obra**, como os decorrentes de transportes de material ou pessoal; de guarda e vigilância de obras; de fornecimento de máquinas ou equipamentos de construção civil; utensílios ou roupas especiais; de erguimento e desfazimento de tapumes, vedações, andaimes etc.; de manutenção de “canteiros de obra”, “dormi-

tórios" ou núcleos habitacionais existentes ao propósito de permanência e abrigo do pessoal de obras; de desmatamento, destoca e preparação de terrenos; de remoção de entulho etc.

Se alguma dúvida pudesse pairar nas hipóteses em que esses trabalhos são desenvolvidos por terceiros (resolvíveis pelo critério da vinculação entre serviço e obra) é certo que, sendo tais serviços (acessórios) prestados pela própria empresa ou profissional de engenharia, nenhuma questão pode ser levantada; **haverá, no caso, inquestionavelmente, atividade complementar, juridicamente definível como de "construção civil"**. Nesses casos, reconhecida à atividade a natureza auxiliar da construção civil, então, **para fins do imposto municipal**, passará ela a definir-se como tal, perdendo qualquer outra qualificação peculiar e originária que eventualmente, do ponto de vista ontológico, pudesse ter.

23. Essa, a latitude que se impõe reconhecer ao conceito de "construção civil", como sistematicamente consagrado no Dec.-lei 406. Não há nele, redução à noção nuclear de "obra"; pelo contrário, o "tipo tributário" colhe atividades de engenharia *lato sensu*, desde que referidas às **obras**, e, mais que isso, todos os "fazer" subordinados, ainda que (propriamente) de diferentes naturezas, mas finalisticamente redefinidos como de "construção civil" pela sua **especial qualificação de utilidades servientes de obra de engenharia**.

Todas essas prestações, a nosso ver, acham-se incorporadas — malgrado a deficiência redacional do dispositivo — na cláusula "no caso de construção civil", referida na letra "b" do art. 12 do Dec.-lei 406/68.

#### VII — Conclusão

24. Em síntese, é possível concluir:

- a) o sistema tributário brasileiro, como estruturado pela Constituição Federal, obriga que a competência tributária dos municípios, em matéria de Imposto Sobre Serviços, seja qualificada por **critério territorial**;
- b) vinculam-se à competência de cada município os fatos específicos em que se traduz a materialidade do Imposto Sobre Serviços (a dizer, o desempenho concreto de atos materiais definíveis como de execução de contratos de serviço) ocorridos em seu respectivo território; logo, "local da prestação" é aquele onde materialmente executado o serviço; o município competente para tributar essa prestação será sempre e exclusivamente aquele em cujo território forem os serviços executados;
- c) o art. 12 do Dec.-lei 406/68 — embora possa ser tido como da natureza das leis complementares dispositivas acerca de conflitos de competência — é inaplicável no que veicula fórmula legislativa incompatível com os princípios assim claramente postos pelo Texto Constitucional (por exemplo, sua letra "a", quando diversos os locais da prestação e do estabelecimento ou domicílio do prestador);
- d) a letra "b" do mesmo art. 12 introduz disposição que corresponde às exigências da Constituição: é que, como qualquer outra espécie de serviço, também a "construção civil" se submete à lei tributária municipal imperante no âmbito territorial onde realizada a prestação;
- e) o decreto-lei, globalmente considerado, consagra conceito amplo de "construção civil" que, não se limitando às obras de engenharia *stricto sensu* alberga, também, quaisquer outras prestações objetivamente servientes da obra; a todos esses serviços, assim, implicitamente se referiu a letra "b", do precitado art. 12, ao aludir à "construção civil".

## ESTUDOS

### ISS — ISENÇÃO PARA OS SERVIÇOS PRESTADOS A SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA E EMPRESAS PÚBLICAS

EDVALDO BRITO

Professor assistente da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia

#### PARECER

Consulta o cliente se os serviços de engenharia consultiva prestados sob contrato, celebrado com sociedades de economia mista e empresas públicas, estão abrangidos pela isenção concedida pelo art. 11 e seu parágrafo único do Dec.-lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 22/74.

#### I — A supremacia da Constituição

A idéia de direito positivo como um sistema de leis conduz à concepção de uma ordenação hierárquica das normas jurídicas, com o objetivo de que a sua aplicabilidade não ofereça conflito.

Assim, imaginou-se figurá-lo como uma pirâmide (sistema piramidal do ordenamento jurídico) no ápice da qual se colocou a lei que tem a função de constituir-se como norma destinada a fundamentar as demais, sendo que a validade dessas demais depende da obediência aos postulados estabelecidos nessa lei que está localizada no cimo da pirâmide. Esta lei é a Constituição.

Daí a denominação, que ela recebe, de lei maior, lei suprema ou lei fundamental, porque lhe cumpre estruturar todas as funções do Estado, inclusive definindo as relações desse com o indivíduo.

A Constituição, portanto, faz derivarem de si e nela se fundamentarem, todas as leis e demais normas jurídicas do sistema sob pena de invalidez.

Conseqüência dessa supremacia da Constituição é a intocabilidade dessa "lei maior", através da rigidez na sua reforma e na sua revisão, bem assim pela sua guarda, esta, confiada aos órgãos de controle da constitucionalidade das leis.

Sendo assim, nenhuma situação jurídica poderá ser examinada, senão a partir da Constituição do Brasil disciplina, exaustivamente, tanto a ordem econômica, quanto a tributação. Esses dois aspectos da organização social brasileira estão, perfeitamente, vinculados à situação consultada.

#### II — A ordem econômica

A vida econômica manifesta-se conforme a lição de Bernard Chenot (cf. *Organisation Économique de l'Etat*; Daloz, Paris, 1951, p. 3), pela troca de produtos, de serviços e de moedas, com o objetivo de satisfazer as necessidades