

A “Espacialidade” do ISS e o Estabelecimento Prestador

João Luiz Coelho da Rocha

A - Os Entes Tributantes e a “Guerra Fiscal”

A busca, pelos entes políticos, de maior base tributável, aplicável a seus contribuintes, de mais receitas tributárias enfim, é fenômeno constante na ordem jurídica brasileira, e sua intensidade é tal que não poupa sequer a disputa com outros entes públicos por débitos imputáveis aos mesmos contribuintes.

Verifica-se que a União Federal, por exemplo, ao procurar maior severidade nos tratos tributários, busca as exações cujas receitas são todas suas, preferencialmente àquelas em que há repartição com os demais entes federados.

A “guerra fiscal” entre os estados da Federação pelo ICMS, até aqui seu mais importante tributo - já a nível de caixa, já a nível de alavancagem econômica - é bem conhecida, e cada credor político estadual oferece mais vantagens às indústrias e grandes comerciantes com vistas a tê-los em seu espaço.

Enfim, na busca da otimização dos recursos derivados do poder tributante cada ente político cuida muito de si, e apenas de si, tal como o refrão popular: “*Amadeu, primeiro o meu*”...

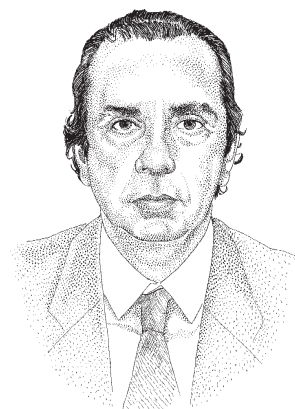
B - Os Municípios e o ISS

Coube aos Municípios, dentre as unidades políticas federadas aquelas de menor dimensão, uma parcela da repartição constitucional de tributos que se assenta basicamente no ISS e no IPTU.

Este último diz mais respeito ao potencial econômico de seus moradores ou mesmo dos ali não residentes enquanto proprietários de imóveis no local.

Já o ISS, este sim, fala de perto sobre o tónus das atividades econômicas na edilidade em questão, pois que é tributo ligado diretamente ao desenvolvimento do chamado setor terciário do arco econômico, de todo modo imbricado com a estrutura industrial e comercial da região.

É assim que se verifica como os municípios mais agigantados, como São Paulo ou Rio de Janeiro, em regra apõem as alíquotas máximas do ISS sobre o preço dos serviços por eles tributados, e assim o fazem porque - lei econômica ar-



João Luiz Coelho da Rocha

é Advogado no Rio de Janeiro.

caica que se estende de igual modo ao poder estatal enquanto credor - a necessidade do contribuinte em se instalar junto às grandes fontes de clientela o coloca desde assim à mercê e até com maior disposição de pagar mais tributo.

Observamos, no estado do Rio de Janeiro, municípios como os de Campos ou Macaé, que nas últimas décadas experimentaram reflexos do “boom” petrolífero e causadamente se alçaram pois ao nível dos maiores demandantes daquele tributo em alíquotas máximas.

Conseqüência mais ou menos inevitável desse quadro é o advento de edificações mais modestas que possam atrair a localização de importantes empresas prestadoras, oferecendo-lhes alíquotas benéficas de 3%, 2% ou até 1% a título de ISS sobre o preço dos serviços.

É razoável que as municipalidades prejudicadas por um possível êxodo de contribuintes procurem remediar de alguma forma a situação, lançando mão de meios que contenham o fato e a base impositiva dentro de sua esfera de competência.

C - O Critério do DL 406/68

Há limites óbvios, contudo. E são eles os estabelecidos na lei, pois que, se a) não existe tributo sem lei que estabeleça (art. 150, I da Constituição) e b) o DL 406/68 ainda rege, como lei complementar, lei qualificada, o imposto sobre serviços na ordem brasileira, cabe a este arcabouço legal definir qual o município de competência para cobrar cada determinado serviço.

Na verdade, o DL 406/68 é lei complementar aplicada à devida especificação das hipóteses de incidência do ISS por evidente ordem constitucional (art. 156, II):

“Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

...

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A regra da Lei Máxima, é, pois, daquelas de eficácia limitada (conf. Sacha Calmon Navarro Coelho “in” Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, 2ª ed., 1990, n.ºs 69 e seguintes), que *requer complementação normativa, pela lei qualificada, para ser aplicada*.

O Decreto-Lei 406, diz, então, quais os serviços que estarão sujeitos à incidência do ISS, implementando a ordem constitucional, e tão-somente eles serão os serviços cuja prestação acarreta o advento do fato gerador do imposto.

A taxatividade daquela lista contida na lei complementar tal como declarada pelos tribunais e até sumulada no STF é característica que se ajusta perfeitamente ao comando constitucional claro e expresso: só incide o ISS sobre a prestação daqueles serviços que a lei qualificada elencou “*numerus clausus*”.

Anotam-se essas poucas decisões - com franqueza, ressalvado o respeito necessário, absolutamente injurídicas e ilógicas - como a do TA Cível do Rio de Janeiro pela sua 1ª Câmara, em 17.08.94, reportada no Boletim Adcoas 1994, n.º 145594, onde se lê o voto do relator:

“O art. 156, IV, da CF, estabelece que compete aos Municípios instituir impostos sobre: IV: serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Logo, todo e qualquer serviço, que não seja de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, está sujeito ao ISS. É bem ver-

dade que, segundo o texto constitucional, esses serviços de qualquer natureza, são os definidos em lei complementar - art. 156, IV *in fine*. Mas também é certo que, em matéria de definição de tributos, a Constituição somente defere à lei complementar o poder de estabelecer normas gerais - art. 146, III, *a*, não lhe permitindo indicar, em espécie, concretamente, os fatos geradores, através de listas, taxativas ou exemplificativas”.

O “*decisum*” afronta, às escâncaras, a declaração solar da regra constitucional, e parece esquecer a existência das normas de eficácia limitada na Carta Maior, *por isso que a matriz do ISS na Constituição exige a definição dos serviços na lei qualificada*.

Essa é uma das funções constitucionais da lei complementar, e em vários dos capítulos da Carta ela aparece invocada como o ato legislativo necessário a dar eficácia à regra maior (de eficácia limitada, ou não “*self executing*”) ou, às vezes suficientes a encerrar tal eficácia (norma de eficácia contida, como a do art. 155 § 2º, “*a*”).

Já as funções cometidas à lei complementar no art. 146, III da Constituição, são elas afetadas de modo próprio à matéria tributária, e falam com a edição das “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

O DL 406/86, assim, além de dar eficácia plena à regra do art. 156, III da Constituição, declarando pois quais os serviços cuja prestação se sujeita ao ISS, também terá, nas suas normas, as regras gerais mandatórias pertinentes à regulação legal do tributo, e ainda, no que dita a alínea “*a*” do mesmo art. 146, III, há de ter ali regrado a definição do fato gerador art. 8º, da base de cálculo (art.

9º) e dos contribuintes do imposto municipal sobre serviços (art. 10º).

Não é nada difícil perceber da mera leitura da lei complementar que, em matéria de ISS, o fato gerador é “a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”.

A base de cálculo estatuída é “o preço do serviço”, e o contribuinte o seu “prestador” mas, no âmbito das normas gerais, por óbvio, até por cuidar de tributo cuja geração pode afetar vários municípios, há que se procurar onde a determinação de qual a edilidade competente.

Fala-se em uma carência de definição espacial, na própria Constituição, quanto ao ISS, quanto a seu devido credor municipal. A mesma carência de específico deferimento ao espaço próprio de um credor político acontece no trato do ICMS (art. 155, II), ou do IPVA (art. 155, III). Apenas em tributos como o IPTU (art. 156, I) ou o Imposto de transmissão “*causa mortis*” (art. 155, I) a Carta é expressa em declarar-lhes o município ou o estado competente para cobrá-los.

É provável que quanto ao ICMS ou ao IPVA, o caráter registral da propriedade tributável dos veículos neste caso, e a qualidade mais patente, concreta, identificável da operação de viação econômica da mercadoria elimine desde já quaisquer dúvidas quanto ao credor do imposto.

Já em matéria de prestação de serviços estaremos falando de fatos, ou cadeia de fatos, muitas vezes circunscritos ao campo da abstração.

Um serviço consultivo de engenharia, ou de assessoramento técnico, ou de contabilidade, ou de advocacia, freqüen-

temente pode ser executado para um determinado cliente ou na sede deste, ou no escritório do prestador de serviço, ou também parte ali e parte cá. Nem sempre teremos serviços necessariamente localizáveis como os de limpeza, dedetização, ou de gráfica, p. ex., que se situam por evidente, de modo claro e notório.

Mas naquelas normas gerais, acolhidas na ordem constitucional com força de lei complementar, o DL 406/68 traça seus parâmetros, o mais claramente possível, para a capitulação espacial da prestação de serviços sujeita a tributação do ISS, extraída daí a identidade do Município credor.

Depois de afirmar (art. 8º) que a hipótese legal de incidência é a “prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”, e de declarar (art. 10) que o contribuinte “é o prestador do serviço”, expressa o DL 406:

“Art. 12º - Considera-se o 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”.

Restou claro, claríssimo, que o legislador privilegiado houve por escolher o parâmetro do escritório base, do prestador do serviço, seu estabelecimento - ou domicílio se aquele não existir - para definir qual o município credor do imposto.

Excepcionou-se a hipótese da construção civil, talvez o mais concreto e decerto o mais “extremo” dos serviços listados, aquele que já nasce, evolui e se encerra em um determinado e certíssimo local, que a rigor nada tem a ver com o

estabelecimento/escritório do prestador do serviço.

D - A Distonia entre o Local dos Serviços e o Estabelecimento Declarado

Assiste-se contudo a uma certa presença dos municípios grandes, daqueles credores mais gravosos do ISS, postulando em juízo a submissão de muitos serviços que aparecem prestados com base em estabelecimentos dos contribuintes fora de sua área geográfica, mas que se reportam a clientes sediados ali na edilidade maior.

E neste teor, aparecem decisões como estas, da 1ª Turma do STJ (ementa transcrita na RDDT nº 1, p. 172), que demonstram acolher a pretensão fazendária, mesmo se declarando em afronta formal ao art. 12º do DL 406:

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 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realiza o fato gerador.

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

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga.” (STJ - Ac. unân.

da 1ª T. publ. no DJ 8-5-95 - Rec. Esp. 54.002/0/PE - Rel. Min. Democrático Reinaldo e Outros).

Não se pode fechar os olhos ao quão de razoável há de existir na propugnação das fazendas municipais, que vêm tantas receitas escapular a seu cofre, e nem o objetivo das Cortes, como aquela, de flagrar situações arquetípicas de evasão fiscal.

Contudo, é preciso que se fique atento bem de perto a esse fenômeno de escape à tributação municipal mais gravosa, para que não se veja evasão fiscal onde, por força de mais do que legítimo planejamento tributário, ocorre evasão lícita. Ninguém é obrigado a optar pelo pagamento maior de tributo, se alguma alternativa lhe é dada dentro da lei.

Se o Estado tem o poder-dever de tributar dentro dos limites da lei, ao contribuinte cabe satisfazer o débito quando e nos limites em que estiver ali enquadrado.

Não se lhe retira, contudo, o direito de buscar, dentro da ordem jurídica, uma situação menos gravosa.

Se a empresa tributada pelo lucro real tiver a oportunidade de uma grande venda em certa época, mas, diante da carga fiscal gerada, preferir realizar tal receita, mais adiante, por tais e quais razões que ali lhe permitam reduzir a carga, nada lhe impede ajustar com a cliente o adiamento da operação de venda. É uma alternativa lícita, não fraudulenta, de menor submissão à incidência tributária.

Da mesma forma, não será ilegal que uma determinada empresa prestadora de serviços abra um escritório em município próximo de São Paulo ou do Rio de Janeiro e a partir dali assente as bases para certos serviços, mesmo prestados a clientes com sede nas capitais.

Ora, bem, a lei complementar do ISS fala em estabelecimento prestador.

Pode-se invocar o citadíssimo art. 109 do CTN para se ter que o conceito, de direito comercial, de estabelecimento, é aquele que vai ditar o conteúdo, a definição e o alcance da identificação territorial perquirida.

E a partir daí, conforme o contido nesse mesmo art. 109 e no art. 110 do CTN, cabe à lei tributária determinar os efeitos fiscais daquelas definições, como o DL 406 o fez, declarando que serão elas a matriz de identificação do Município competente para tributar o ISS na hipótese.

Não há no direito comercial codificado brasileiro uma conceituação própria de estabelecimento, senão algumas referências incidentes como as da legislação locativa do fundo de comércio (Lei 8.245) ou da lei de falências (Decreto-Lei 7661).

Os estudiosos, como Rubens Requião (“Curso de Direito Comercial”, Ed. Saraiva, 1º vol., p. 203), buscam no sempiterno anteprojeto de Código Civil de 1972, a melhor capitulação jurídica, convalidando conceito arcaico nos usos e costumes comerciais:

“O Projeto do Código Civil, com efeito, conceitua o estabelecimento comercial como um complexo de bens organizado pelo empresário para exercício da empresas (art. 1176), podendo ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza (art. 1177)”.

O que queremos deixar claro é que o legislador tributário do ISS concebeu *pudesse haver uma alocação espacial pelo contribuinte prestador de serviços, usando um estabelecimento seu, um*

“complexo de bens” por ele criado, afetado a certa localidade, como eixo de uma prestação profissional.

E, se o fez assim para fugir de uma carga tributária maior referente ao ISS, agiu plenamente dentro da permissão legal.

É certo que há uma corrente doutrinária - em patente minoria, mas nem por isso descartável - capitaneada por Geraldo Ataliba e Roque Carrazza que entende não ocorrer a elisão lícita se o único objetivo da alternativa escolhida for o de reduzir o ônus fiscal.

Parece-nos mais convincente, contudo, a corrente majoritária que entende dispensável ocorrer uma outra necessária vantagem econômica para justificar a escolha do contribuinte.

De novo volta-se ao argumento central, já do incontestável direito, já do próprio bom senso: ninguém é compelido a adotar ou a aceitar a alternativa real mais gravosa em matéria de impostos.

E - O Estabelecimento Prestador Criado por Planejamento Tributário

Se o município vizinho me oferece menor alíquota do ISS, nada me impede de lá abrir um escritório e ali centralizar e controlar meus serviços ainda que estes venham a ser executados em grande parte em outro local.

Claro, se houver fraude, se essa organização do estabelecimento for uma verdadeira farsa, nada ali existindo senão uma fachada, aí sim se configura a evasão fiscal.

Mas isso é matéria, por claro, para o credor municipal provar e evidenciar, confrontando-se com a aparência legal formal do estabelecimento registrado.

Há uma certa orientação jurisprudencial no STJ, pela sua 1ª Turma, em

descartar o ditame do art. 12º do DL 406, e declarar que o município competente para cobrar o ISS será aquele “em cujo território se realizou o fato gerador”. Pode-se citar, além do aresto já referido, a decisão no Recurso Especial nº 41.867-4, publicada no DJ de 25.04.94, p. 9.208, cujos fundamentos são idênticos aos do aresto antes referido.

Aí se reflete uma postura que visa coibir certos expedientes nas “guerras municipais” onde se oferecem estabelecimentos de fachada para prestadores de serviços que ali nada de efetivo desempenham.

No XI Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em São Paulo, o prof. Eduardo Botallo, em palestra sumariada na Revista de Direito Tributário (Machado e Gonet Editores, nº 71, p. 41) explicava: “A mim parece que a jurisprudência tem buscado dar maior elasticidade ao preceito do art. 12º, ‘a’ do Decreto-Lei 834/69, sobretudo no tocante aos conceitos de ‘estabelecimento’ ou ‘domicílio’ do prestador. Isto é bom, porque se presta, inclusive, a desestimular práticas pouco sadias: alguns Municípios, com efeito, a pretexto de oferecerem ‘incentivos fiscais’ têm propiciado a concentração de um grande número de empresas de serviços em seus territórios, que neles mantêm pouco mais que a inscrição fiscal e um endereço”.

O raciocínio é juridicamente irretratável, mas há algo contudo de simplificação indevida na sua verberação prática. Afinal, a opção do planejamento tributário é hoje um direito consagrado ao contribuinte, corolário do princípio radical de que se todos devem cumprir a lei tributária, desde que ela incida; ninguém é, entretanto, obrigado a se colocar vo-

luntariamente sob a incidência, ou sob a mais gravosa incidência daquela lei em uma situação factual.

Veja-se Ricardo Mariz de Oliveira (*Planejamento Tributário - Teoria e Prática perante o Imposto de Renda*, in “Planejamento Fiscal Teoria e Prática”, Dialética, 2º vol., p. 109):

“Com efeito, principalmente representa ponto assentado em doutrina e jurisprudência, assim como é aceito pelas próprias administrações fiscais, que o contribuinte *tem o direito de organizar, ou reorganizar, sua vida, seus negócios e seu patrimônio da forma a mais econômica possível perante os possíveis encargos tributários* que venham, ou possam vir, a onerá-lo. Em outras palavras, não mais se discute o direito de evitar os tributos, não sendo o contribuinte brasileiro uma presa do fisco sem a menor possibilidade de se defender, acusado e tangido para dentro dos fatos geradores.

...

Claro que a economia desejada por esse caminho juridicamente válido pode ser a de total economia de todo e qualquer tributo, ou pode ser a de exclusão de um tributo (ou alguns tributos) para que haja a incidência de outro (ou outros) de menor valor, *ou ainda para que o tributo inevitável venha a incidir em menor intensidade econômica, ou seja postergado para data mais futura.*” (grifamos)

Se a alternativa do contribuinte, diante da pesada incidência do ISS em certo município, for a de abrir uma filial em Município próximo (credor de menor exigência), de onde possa coordenar seus serviços, essa será medida lícita, jurídica, de planejamento tributário.

Lembramos da lição de Luciano da Silva Amaro (“Imposto de Renda - Alterações fundamentais”, 2º vol., Dialética, São Paulo, 1988, pp. 111 e 112):

“Ao discorrer sobre o tema do ‘abuso de forma, abuso de direito e simulação’ em nosso livro de Direito Tributário Brasileiro, ressaltamos inexistir ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, *ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho*. Isso porque, se assim não fosse, por um imperativo lógico se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte *seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal*, quando dois fossem os caminhos possíveis e ele não tivesse uma razão de ordem civil ou comercial para seguir o caminho de menor tributação.”

Não é tão-apesas porque uma empresa abriu estabelecimento em município que aplique alíquota menor no cálculo do ISS que se dará a simulação ou evasão ilícita.

É preciso, como enfatiza Ricardo Mariz (ob. cit., p. 114) que se trate da “difícil prova da existência ou caso de simulação, esta sim, decisiva para caracterizar ou descaracterizar o tipo de prática ocorrido”.

F - A Evidência Relevante da Natureza dos Serviços

Acredita-se que no exame da matéria a apreciação casuística de cada prestação de serviços deve revelar elementos mais significativos para o esclarecimento da verdadeira filial prestadora dos serviços.

É claro que se uma empresa de contabilidade, toda centrada no Rio de Janeiro, abre formalmente um escritório

sem estrutura alguma em Município longínquo e dali extrai suas faturas, estamos verificando uma real simulação.

Mas se uma companhia de “projetos, cálculos e desenhos técnicos de qualquer natureza” (item 30 da lista) ou de “assessoria ou consultoria de qualquer natureza” (item 22) ou ainda de “análises, inclusive de sistemas, coleta e processamento de dados ...” (item 24), resolve montar um escritório situado em um município menor, sob trato de alíquota inferior de ISS, ela não está a rigor praticando evasão fiscal, senão um legítimo ato de planejamento de economia tributária, *pois nada impede, pela natureza não fixa, não agregada a local certo, daqueles serviços, que no escritório recém criado seja centralizado o controle daquelas atividades.*

Não nos esquece que a primeira daquelas decisões do STJ supra referidas desconsidera o formal estabelecimento prestador na hipótese, afirmando na leitura do art. 12 do DL 406 que

“a lei Municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de municípios onde não pode ter voga”.

Com o devido respeito, não nos afigura que a lei complementar estaria conferindo extraterritorialidade às leis municipais. A professora da PUC-SP e procuradora Municipal Anna Emília Cordeiro Alves em artigo publicado na Revista de Direito Tributário nº 71 (Malheiros Editores, 1998, pp. 108 e segs.), também rejeita como “duvidosa” a conclusão daquele julgado, explicitando:

“Parece mais que a referida lei complementar buscou cumprir sua função constitucional de dirimir conflitos de competência estabelecendo o critério da competência do Município onde se

encontre o estabelecimento prestador, e não necessariamente a sua sede”.

A regra legal portanto há de ser aplicada mesmo que exista a criação de um estabelecimento em outro município com o objetivo de economizar tributação.

É claro que se comprovado pelo Município prejudicado que o estabelecimento é uma simples fachada sem conteúdo que possa dar suporte ao serviço, aí sim a evasão fiscal ilícita se configurará.

Não há aí a presunção que milita a favor de qualquer credor fiscal, diante do fato enquadrado no lançamento. Pois que se a tipificação legal do ISS fala em “estabelecimento prestador”, é ônus do fisco interessado comprovar o “abuso de forma” diante da realidade econômica envolvida.

Ao fim das contas, acreditamos que esse deve ser assunto examinado “caso a caso” na especificidade das hipóteses em tela.

Isso porque, se cuidamos de serviços eminentemente identificáveis com um local de realização, como, p. ex., os de “limpeza e dragagem de pátios, rios e canais”, “desinfecção” “incineração de resíduos”, (itens 15, 16 e 18 da lista, respectivamente) não nos parece razoável se admitir um escritório prestador fora do município onde tais ações, essencialmente físico-químicas, se efetuem.

Mas, ou no caso de serviços de menor concretude local, e de mais abertura intelectual, como, por exemplo, os de “traduções e interpretações”, “contabilidade, auditoria”, “advogados”, “economistas”, (todos constantes da lista), não se pode, de início, desconsiderar um estabelecimento criado em município vizinho como hábil a sediar o controle daquelas atividades profissionais, ainda

que assim criado tal estabelecimento por economia fiscal.

Se houver suspeitas de existir mero artifício, destituído de realidade, cabe à Fazenda Municipal produzir a comprovada fraude, pois que opera a favor do contribuinte a formal prescrição da lei.

Há ainda, independentemente de tudo acima, a ocorrência de serviços intermunicipais (os de transporte e comunicações foram segregados pela constituição como afetos ao ICMS) e Marçal Justen Filho (“ISS no Tempo e no Espaço”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 2, p. 68) lembra que o DL 406 deles não cuidou, anotando ainda que com a evolução tecnológica essa espécie de serviços se propagou muito, devendo se ver aí a configuração de estabelecimentos diversos para os mesmos serviços.

Sérias dúvidas quanto à competência impositiva pela “espacialidade” aí aparecem.

A exclusão categórica dos serviços ultramunicipais de transporte do círculo do ISS já tem ditado pronunciamento jurisprudencial até para casos onde se suporia pudesse haver uma base municipal convincente:

“Não compete ao município a cobrança de imposto sobre serviços de transporte executado por helicópteros, sobre contrato com a Petrobrás, entre

seu território e plataformas petrolíferas que se situam fora dele.” (TA Cív. - RJ - Ac. unân. da 8ª Câmara. julg. em 27-3-96 - Duplo Grau de Jurisdição 10 - Capital - Rel. Juiz Jair Pontes de Almeida, *in* Adcoas 8151902).

“Os serviços de reboque de navios não estão sujeitos ao ISSQN, porque não se restringem aos limites do Município de Vitória e sim desenvolvidos inclusive em águas territoriais da União. Ao auxiliar na atracação do navio o rebocador executa a fase terminal do serviço de reboque, não incidindo o ISSQN.” (TJ - ES - Ac. unân. da 3ª Câmara. Cív. julg. em 20-12-94 - Rem. Ex. ofício 024910133008 - Capital, *in* Adcoas 146803).

A nossa percepção é que, esse conceito de intermunicipalidade vai se subsumir àquela realidade acima dos serviços de menor concretude local, ou de maior abstração e elaboração intelectual, que, a rigor, tanto podem ser “efetuados” em um como em outro município onde a empresa tenha estabelecimento, sendo de se assumir aqui que valerá a competência municipal daquela edilidade onde o contribuinte declarar ser o seu estabelecimento prestador, a menos que se prove de modo contrário sobre a realidade daquela específica prestação de serviços.