

# O LUGAR DO ISS NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ E A PROPOSTA DE UM ELEMENTO DE CONEXÃO

## THE ISS PLACE IN THE STJ JURISPRUDENCE AND THE PROPOSAL FOR A CONNECTION ELEMENT

ALTAIR ABNER DA SILVA EBERLE DAL PIVA<sup>1</sup>

### RESUMO

Este artigo examina o aspecto espacial do ISS nos julgados do RESP 1060210/SC e RESP 1439753/PE, buscando junto às teorias do lugar no Direito Penal uma proposta para superação da crise enfrentada no Direito Tributário.

**Palavras-chave:** Critério Espacial. Teorias do Lugar. Direito Tributário.

### ABSTRACT

Examination the territorial aspect of the ISS in the judgments of RESP 1060210/SC and RESP 1439753/ PE, searching with the theories of place in Criminal Law for a proposal to overcome the crisis faced in Tax Law.

**Keywords:** Spatial Criterion. Theories of the Place. Tax Law.

## INTRODUÇÃO

A questão em torno do aspecto espacial dos tributos é antiga e, ainda hoje, não encontrou clareza satisfatória – muito ao revés disso – nos quadrantes do direito, seja na lei, na jurisprudência ou na doutrina, embora elementar para garantir a placidez federativa, já que implica na garantia das competências horizontais dos entes federativos. Não sem razão, Paulo de Barros Carvalho (2019) alerta sobre problemas básicos ainda enfrentados pela doutrina no que atine ao critério espacial das hipóteses tributárias e a necessidade do avanço de pesquisas científicas a fim de enriquecer área tão desprovida de reflexões no Direito Tributário.

O ISS desponta como um dos principais tributos cuja espacialidade está situada nessa penumbra jurídica, haja vista a série de movimentos que poderão compor a conduta jurídica tributária, ao contrário, por exemplo, do que ocorre com o IPTU, outro tributo municipal, em que basta ser proprietário de imóvel situado em área urbana do Município. Além do ISS, o ICMS e o Imposto de Renda (incidente sobre ganhos auferidos no exterior) também são tributos marcados pela celeuma quanto ao critério espacial, contudo, em razão do corte necessário – já que “viver é recortar o mundo” (PONTES DE MIRANDA, 1937) – a abordagem adiante se aterá ao critério

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). São Paulo, São Paulo, Brasil. E-mail: altairabner@gmail.com

espacial do ISS e, mais especificamente ainda, em relação aos casos julgados pelo STJ nos RESP 1060210/SC (BRASIL, 2013) e 1439753/PE (BRASIL, 2014).

Nessa quadra, o intuito do presente artigo não é simplesmente tecer críticas ao entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça nos Recursos Especiais mencionados, especialmente o RESP 1439753/PE (BRASIL, 2014), mas, para além disso, por meio de tais decisões, demonstrar a relevância do tema e a necessidade de uma tomada de postura científica do intérprete no que atine à espacialidade da incidência tributária, que vai muito além da literalidade legislativa, requerendo do exegeta “incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de chegar-se ao conteúdo intelectual” (CARVALHO, 2019).

Feitas tais considerações, mister apontar que o texto será tratado em três partes: (i) um breve retrospecto da legislação e da jurisprudência do STJ atinente ao ISS; (ii) a compreensão do contexto processual em que foram julgados os casos da prestação dos serviços de leasing e de análises clínicas, bem como as críticas que podem ser apontadas diante do fato de a prestação de serviços com movimentos de conduta jurídica tributária serem parecidos e, ainda assim, as conclusões da Corte terem sido diferentes; e (iii) o apontamento do elemento de conexão territorial como um caminho possível para aclarar, ao menos, um pouco a penumbra que paira sobre a espacialidade do ISS.

## 1. O ISS E O CRITÉRIO ESPACIAL

O ISS foi criado no direito positivo pátrio em 1965, por meio da Emenda Constitucional 18/65 à Constituição de 1946 (BRASIL, 1965), tendo sido mantido na Constituição de 1967 (BRASIL, 1967). No plano infraconstitucional, foi inserido nos artigos 71, 72 e 73 do Código Tributário Nacional (BRASIL 1966) e, em 1968, foi tratado pelo Decreto-Lei n. 406/68 (BRASIL, 1968), que foi recepcionado com status de lei complementar pela Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

Foi o Decreto-Lei 406/68 que delineou as principais características do ISS, de modo a transparecer a sua regra-matriz, e estabeleceu por meio de lista os serviços que seriam passíveis de sua incidência (BRASIL, 1968). Em 2003, com a edição da Lei Complementar 116, houve a revogação dos artigos 8º, 10, 11 e 12 do diploma anterior e a explicitação da regra-matriz do ISS, com a manutenção de alguns serviços já previstos anteriormente e a inserção de novas atividades (BRASIL, 2003).

No que tange ao critério espacial, o Decreto-Lei 406/68 trazia a seguinte disposição em seu artigo 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 (BRASIL, 1968).

A regra prevista para o ISS continha, então, dois critérios atinentes ao lugar para a incidência do imposto: (i) o primeiro previa que o imposto era devido no local do estabelecimento prestador ou, na ausência deste, no domicílio do prestador; (ii) o segundo previa que o imposto era devido no local da prestação do serviço no caso de construção civil. A alínea “c” do dispositivo previa, ainda, que, em caso de exploração de rodovia com cobrança de preço, o imposto seria devido no Município em que houvesse a exploração da rodovia e, se ocorresse em mais de um município, haveria o rateio entre eles.

Vislumbra-se, portanto, que, se não fosse o caso de construção civil ou de exploração de rodovia com cobrança de preço, o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador, ainda que o serviço fosse prestado em outro Município, ao que se conclui, portanto, que o Decreto-Lei 406/68 trazia uma regra que comportava duas exceções.

Como já anotado, com o advento da Lei Complementar 116/2003, houve a revogação do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68 e o art. 3º trouxe a seguinte disposição acerca do local em que seria devido o ISS: “Art. 3º 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” (BRASIL, 2003).

Percebe-se que houve a manutenção do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador como o local em que será devido o ISS, mas, em contrapartida, a lei trouxe uma lista com vinte exceções em que deverá ser considerado como devido o imposto no local em que o serviço for prestado. Ainda, no artigo 6º, incluiu a hipótese de substituição tributária (BRASIL, 2003).

## 1.1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ ACERCA DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS

O Superior Tribunal de Justiça, à época da vigência do Decreto-Lei 406/68, construiu uma farta jurisprudência no sentido contrário àquele trazido no artigo 12, interpretando o referido artigo no sentido de que, ainda que a lei considerasse o imposto devido no local do estabelecimento prestador, a pretensão do texto seria de que o imposto pertence ao Município em que, de fato, se realizou a prestação do serviço.

Esse entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça foi fruto de dois fatores: (i) uma série de casos de fraude que chegou para sua apreciação, em que determinado prestador de

serviços estabelecia, de forma fictícia, sua sede em município com menor ou nenhuma alíquota, mas que, na verdade, toda a sua prestação de serviços ocorria em municípios diversos; (ii) considerando que os grandes prestadores de serviços se instalavam em Municípios economicamente mais relevantes, uma tentativa de redistribuição da receita do ISS entre pequenos e grandes Municípios (PIVA, 2012).

De ser ver, contudo, que, embora a jurisprudência à época do Decreto-Lei 406/68 tenha se firmado no sentido de que o ISS seria devido no local da prestação dos serviços, essa interpretação não foi capaz de resolver todos os problemas que envolvem o imposto, haja vista a complexidade dos fatores que permeiam a delimitação espaço-temporal de certas atividades.

Inobstante esse entendimento consolidado no STJ acerca da incidência do ISS no local que o serviço fosse prestado, a Lei Complementar 116/2003 ratificou a regra de que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, embora mitigada pelas várias exceções (BRASIL, 2003). Com isso, o entendimento da Corte Cidadã teve que se render à vontade do legislador, já que as novas hipóteses de incidência no local da prestação dos serviços deixaram cristalino qual era a regra e quais eram as exceções.

## 2. AS DECISÕES DO STJ NOS RECURSOS ESPECIAIS 1060210/SC E 1439753/PE

### 2.1. O CRITÉRIO ESPACIAL DO SERVIÇO DE LEASING E A DECISÃO DO STJ (RESP 1060210/SC)

A prestação de serviços de *leasing* está prevista no item 10.04 da lista anexa à Lei Complementar 116/03, com supedâneo nos artigos 146, III, “a”, e 156, III, da Constituição Federal, que prevêm a competência dos Municípios e do Distrito Federal para a instituição de ISS (BRASIL, 2003).

Importa consignar, ainda, que o serviço de *leasing*, para efeitos de determinação do sujeito ativo da obrigação tributária, está previsto na regra geral da Lei Complementar 116/03, ou seja, a incidência do tributo dar-se-á no local do estabelecimento prestador (BRASIL, 2003).

Em 2012, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial 1060210/SC (BRASIL, 2013), em que a empresa Potenza Leasing alegava a ilegitimidade do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS, pois, segundo a empresa, a incidência do ISS deveria ocorrer no Município de Osasco/SP, onde estava instalado o estabelecimento prestador do serviço.

Da leitura do voto do Relator Ministro Napoleão Falcão, depreende-se a existência de três etapas distintas na prestação de serviços de *leasing*, quais sejam: (i) o agente da concessionária recolhe os documentos com as informações para análise e encaminha à instituição financeira; (ii) a

instituição financeira procede à análise dos referidos documentos, aprovando a operação e liberando valores; (iii) o agente da concessionária faz a comunicação ao cliente acerca da decisão da instituição financeira e formaliza o negócio, entregando o bem e encerrando o serviço (BRASIL, 2013).

O Ministro Relator aponta, em digressão histórica, que o entendimento do STJ vinha sendo no sentido de que o ISS era devido no local onde o *serviço fosse efetivamente prestado*, ou seja, o local em que, de fato, a obrigação de fazer se concretizava, muito embora o Decreto-Lei 406/68 fosse claro acerca do local do serviço como sendo o *local do estabelecimento prestador*, salvo as exceções de construção civil e exploração de rodovias (BRASIL, 2013).

Assim, a condução dada pelo Superior Tribunal de Justiça torna-se paradigmática, já que procura romper com a corrente que predominava anteriormente, que negava efetividade ao critério da localização do estabelecimento prestador, por entender que a lei municipal sob essa perspectiva seria extraterritorial ao alcançar os serviços prestados em outros municípios.

O Tribunal passa, então, a dar efetividade ao critério escolhido pelo legislador. No caso do *leasing*, o Ministro Relator alia a complexidade do serviço prestado, mas com ênfase ao local onde estão concentrados os poderes decisórios do serviço, com a segurança jurídica que precisa resguardar o sujeito passivo nas obrigações tributárias.

De mais a mais, conforme restou consignado no voto do Relator (BRASIL, 2013), não se pode olvidar que a Lei Complementar 116/2003, embora tenha mantido como regra o local do serviço como sendo o do estabelecimento prestador, prestigiou a jurisprudência que vinha sendo mantida no Tribunal, pois elencou vinte exceções em que considera devido o ISS no local da prestação do serviço.

Em arremate, cola-se trecho do voto proferido no Recurso Especial:

Concluindo este tópico, tem-se que o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil, até porque é nele que se desenvolve a atividade sobre a qual incide o imposto, qual seja, de financiamento, de empréstimo de capital, circunstância que caracteriza o citado contrato, conforme definido pelo STF (BRASIL, 2013).

Privilegia-se, portanto, num primeiro momento, o critério eleito pelo legislador – local do estabelecimento prestador – e, como reforço de argumento, aquilo que se considera o cerne do serviço de *leasing* e que ocorre na sede do estabelecimento prestador, descartando, pois, do conceito de serviço as atividades meramente preparatórias ou de finalização.

## 2.2. O CRITÉRIO ESPACIAL DO SERVIÇO DE ANÁLISES CLÍNICAS E A DECISÃO DO STJ (RESP 1439753/PE)

A prestação do serviço de análises clínicas está prevista no item 4.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (BRASIL, 2003), que tem por fundamento os artigos 146, III, “a”, e 156, III, da Constituição Federal, no que tange às competências tributárias (BRASIL, 1988).

Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial 1439753/PE (BRASIL, 2014), em que se discutiu o local de incidência do ISS, pois determinado laboratório de análises clínicas que recolhia material biológico em posto de coleta no Município de Jaboatão dos Guararapes, efetivando a análise em seu estabelecimento no Município de Recife e, por fim, entregando os resultados no primeiro Município, pretendia recolher o tributo somente no Município de Recife, pois alegava ser ali a ocorrência do fato gerador.

Da leitura do voto do Ministro Relator, verifica-se, assim como no caso do serviço de *leasing*, a existência de três etapas para a efetivação do serviço de análises clínicas, que são: (i) um agente no posto de coleta extrai o material biológico, com as informações que serão objeto da análise e encaminha ao Núcleo Técnico-Operacional; (ii) o Núcleo Técnico-Operacional analisa o material biológico e confecciona um laudo técnico com as conclusões acerca do objeto da análise; (iii) o laudo é entregue ao tomador do serviço (BRASIL, 2014).

Fazendo menção ao julgamento do REsp 1060210/SC, o Ministro Relator é peremptório ao afirmar que, na vigência do Decreto-Lei406/68, o local de incidência do ISS é o local da prestação dos serviços e, com o advento da Lei Complementar 116/03, passa a ser o local do estabelecimento prestador, de modo que, havendo agência, filial ou qualquer unidade econômica do prestador, já é suficiente para a delimitação do critério espacial (BRASIL, 2014).

Contudo, já antecipando as críticas que serão desenvolvidas no próximo item, não se pode perder de vista que a lógica do legislador, no artigo 3º da LC 116/2003 (BRASIL, 2003), ao estabelecer como regra para incidência do ISS o estabelecimento prestador e, para as exceções, o local de prestação do serviço, é simples e tem sua razão para que assim seja: em regra, o serviço é realizado no local do estabelecimento, então, para aquelas atividades que, antevendo, poderão ser prestadas fora do local do estabelecimento prestador, a lei assegura que serão devidos no lugar em que se concretizarem.

Conforme visto anteriormente, esse foi o entendimento trilhado no julgamento do REsp 1060210/SC (BRASIL, 2013), pois tomou-se em consideração o que é a prestação do serviço de *leasing* e, confirmando que a atividade é desenvolvida na sede do estabelecimento prestador – já que não está e nem poderia estar prevista entre as exceções do artigo 3º, da Lei 116/03 (BRASIL, 2003), vez que é intrínseco ao aspecto material desse serviço que sua efetivação ocorra nas sedes com poderes decisórios – , o STJ entendeu que ali é que deve incidir o ISS.

Esse, entretanto, não foi o caminho perseguido pelo mesmo STJ ao decidir o REsp 1439753/PE (BRASIL, 2014), pois, mesmo constatando que a atividade de análises clínicas é

desenvolvida na sede do estabelecimento prestador, ainda assim, em razão da coleta ser realizada em municípios diferentes, considerou que o ISS deveria incidir no município em que houvesse a coleta e entrega do resultado. Tal raciocínio fica claro no excerto a seguir:

A função econômica precípua desenvolvida pelo laboratório recorrente não é coletar material biológico, embora referido serviço constitua hipótese de incidência do ISS, por se encontrar expressamente previsto na lista anexa à Lei Complementar 116/03, mas sim proceder à sua análise clínica, serviço este também integrante da lista.

É de se concluir que o entendimento nesse julgado não encontra respaldo em nenhuma das orientações adotadas ao longo dos anos na jurisprudência do STJ, pois não determinou o critério espacial do ISS nem pelo local da prestação do serviço nem pelo local do estabelecimento prestador, é dizer, a Corte estabeleceu que qualquer elemento é capaz de promover a determinação da competência para a incidência do ISS.

Neste ponto, apresenta-se tenazmente oportuna a advertência de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 298) anotada na introdução deste estudo e que será melhor desenvolvida adiante, alertando a necessidade de avanço científico na pesquisa da espacialidade dos tributos, e isso levando-se em conta as teorias desenvolvidas no âmbito do direito penal. É que naquela seara jurídica as questões afetas ao espaço possuem enunciados melhor desenvolvidos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência e, portanto, impossíveis de serem superados.

## 2.3 AS INCONGRUÊNCIAS DO STJ QUANTO AO CRITÉRIO ESPACIAL NAS DECISÕES DOS RECURSOS ESPECIAIS 1060210/SC E 1439753/PE

Do panorama delineado alhures, salta aos olhos que ambas as atividades – *leasing* e análises clínicas – têm movimentos formadores da conduta jurídica muito similares, sendo que algumas delas prestam-se somente à preparação do núcleo da prestação do serviço, que é o critério material, previsto constitucionalmente.

No voto proferido no REsp 1439753/PE (BRASIL, 2014), o Ministro Relator busca supedâneo para sua decisão junto ao Acórdão paradigmático do REsp 1060210/SC (serviço de *leasing*), afirmando que, com a superveniência da Lei Complementar 116/2003, houve uma virada na jurisprudência do STJ e, portanto, o local da incidência do tributo seria o local do estabelecimento prestador.

Ocorre que as premissas utilizadas como fundamentos para a decisão do RE 1060210/SC (BRASIL, 2013) são diversas das premissas utilizadas na decisão exarada no RESP 1439753/PE (BRASIL, 2014). Senão vejamos.

No caso do *leasing*, como se anotou linhas atrás, houve uma leitura do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, acerca do local do estabelecimento prestador, atrelada ao que, de fato, é a

prestação do serviço de *leasing*, para só, então, dizer que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (BRASIL, 2013). Em outras palavras, o serviço de *leasing*, embora, para ser operacionalizado, precise de atividades preparatórias que podem ocorrer em diferentes municípios, o financiamento de empréstimo de capital, que é a atividade sobre a qual o imposto incide, ocorre na sede do estabelecimento prestador.

Por sua vez, no caso do serviço de análises clínicas (BRASIL, 2014), verifica-se que o cerne acerca do que seja, de fato, tal serviço não foi objeto de definição do Tribunal, limitando-se a perquirir se existia um estabelecimento que pudesse estar atrelado à prestação do serviço, isto é, a inferência partiu de um raciocínio condicional que leva em conta apenas um elemento no antecedente, sem considerar outras intersecções que poderiam modificar a conclusão, enquanto que, no caso do *leasing*, o raciocínio operado pelo julgador levou em conta mais de um elemento no antecedente que, somados, permitiram inferir a conclusão adotada.

Demais disso, embora nas razões de seu voto o Ministro Relator do REsp 1439753/PE enfatize a impossibilidade de decomposição do fato imponible, o que se verifica, de fato, é o revés disso, havendo uma verdadeira cisão e isolamento do critério material do ISS nas razões tomadas:

Pela natureza das atividades que desenvolve, o laboratório recorrente compromete-se a entregar o laudo com o resultado das análises clínicas realizadas a partir do material colhido. O fato gerador se concretiza com a prestação desse serviço. A mera colheita, sem a indispensável análise, não tem nenhum sentido. O cliente paga pelo exame clínico, que vem materializado no laudo que lhe é entregue (BRASIL, 2014).

Com efeito, o tomador do serviço paga pela obtenção do resultado, contudo, a matriz constitucional do ISS não tem como critério material esse movimento, mas a prestação do serviço. Demais disso, o lugar da contratação ou do resultado não foi eleito pelo legislador como elemento de conexão territorial capaz de atrair a incidência tributária, ao contrário do local do estabelecimento prestador ou do local da prestação dos serviços.

É nítido, pois, que, ao contrário do caminho percorrido na decisão do RE 1060210/SC, em que houve um preterimento das atividades meramente acessórias e que tinham função apenas de preparar a real prestação do serviço, no caso do serviço de análises clínicas, o Tribunal preteriu a atividade principal, dando ênfase à colheita do material e à entrega do laudo. Ora, tanto a colheita de material quando a entrega do laudo não satisfazem o critério material que, no caso, é a análise do material recolhido.

De se atentar, ainda, para o fato de que as exceções trazidas no artigo 3º da LC 116/2003 (BRASIL, 2003) referem situações em que é evidente que os serviços ocorrem fora do estabelecimento prestador, revelando a lógica legislativa: (i) o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento porque, em tese, é ali que os serviços são realizados;

(ii) para aquelas atividades que, antevendo, poderão ser prestadas fora do local do estabelecimento prestador, a lei assegura que serão devidos no lugar em que se concretizarem.

Nessa linha de ponderações, é que se conclui que ambos os critérios – tanto do estabelecimento prestador, quanto do local da prestação do serviço – não podem ser aplicados exclusivamente, posto que são insuficientes para cumprir as demandas do mundo fenomênico e salvaguardar os primados constitucionais, de modo que devem ser trabalhados conjuntamente, conforme as atividades específicas previstas em lei, a fim de tentar equacionar os conflitos de competências entre os entes federativos.

De mais a mais, não se pode olvidar as nocivas consequências que a insegurança jurídica de situações como essa podem trazer aos contribuintes e ao próprio pacto federativo, já que possibilitam a bitributação, a guerra fiscal e a onerosidade excessiva que a complexidade tributária acaba impondo.

### **3. O ELEMENTO DE CONEXÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL**

Os apontamentos trazidos acerca das incongruências do STJ ao proferir decisões que atinem ao critério espacial da regra-matriz de incidência tributária não são apenas problema específico do ISS, embora nele apareçam de forma mais acentuada. Não por outro motivo, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 298) já advertiu a dificuldade que a própria doutrina ainda tem em relação ao tema, inclusive, em aspectos elementares. O prestigiado professor da USP e da PUC/SP propõe, então, a tomada das teorias do lugar do crime, do Direito Penal, já que o legislador teria tomado mão “das teses da nacionalidade, do resultado e da atividade, para construir a estrutura orgânica dos diversos tributos”.

É por esse caminho que Lucas Galvão de Britto (2014, p. 88/109) desenvolve seu trabalho acerca do lugar do tributo, passando pelas noções de território e de lugar no âmbito do direito penal e, após, abstraindo-se das especificidades atinentes àquele ramo penal e retendo as notas genéricas a toda norma jurídica, propõe asserções aplicáveis ao critério espacial da regra-matriz de incidência tributária (BRITTO, 2014).

Conforme disserta o referido autor, embora o legislador estabeleça um lugar para considerar ocorrido o crime, no âmbito penal, ou praticado o fato gerador, no direito tributário, “as condutas jurídicas, sendo sempre o resultado da atribuição de sentido unitário a uma reunião de movimentos, segundo as regras do código linguístico do direito, podem referir-se a um conjunto cujas partes integrantes podem estar dispersas no espaço” (BRITTO, 2014).

O serviço de análises clínicas julgado pelo STJ, portanto, embora se apresente de forma complexa, haja vista que se inicia com a coleta do material num determinado Município, sendo a

análise realizada em outro e a entrega do laudo no primeiro Município ou por meio eletrônico, adequa-se perfeitamente à técnica jurídica necessária para definição de lugar, haja vista que este, “como unidade do espaço, somente pode ser transposta à conduta se sua complexidade espacial for reduzida, por meio da decisão, às referências espaciais de um desses movimentos que a integra” (BRITTO, 2014).

No caso do serviço de análises clínicas, o movimento escolhido pelo legislador para reduzir a complexidade espacial é o do estabelecimento prestador, o que, por via de consequência, exclui o movimento da coleta do material ou o movimento da entrega do resultado, ainda que sejam necessários para a formação da conduta jurídica. Logo, as razões esposadas pela 1ª Turma do STJ, de que “o cliente paga pelo exame clínico, que vem materializado no laudo que lhe é entregue” (BRASIL, 2014) e que, portanto, o local onde receberia o resultado é que deveria ser considerado como de ocorrência da incidência tributária, não subsistem.

Demais disso, repisa-se, é preciso ter em mente a lógica legislativa prevista no artigo 3º, da LC 116/2003 (BRASIL, 2003), de que, parte-se do pressuposto, os serviços são prestados no local do estabelecimento prestador – é a regra. Para os demais casos, em que, de antemão, pela sua própria natureza, poderão ser prestadas em outros municípios, a lei prevê a incidência no local da prestação – são as exceções. A atividade de análises clínicas, portanto, subsume-se à regra. O serviço é prestado no estabelecimento e lá, portanto, é que o imposto deve ser recolhido.

Ocorre que, conforme já dito, os trabalhos acerca da espacialidade dos tributos ainda são paupérrimos e a incursão na área exige trabalho minucioso do intérprete. Não se ignora, ainda, que os percalços enfrentados na decisão da 1ª Turma do STJ (BRASIL, 2014) são acentuados em razão de conceitos não aclarados de território e que, por conseguinte, pretende-se evitar eventual extraterritorialidade entre os entes federativos.

Diante desse panorama é que se impõe estremar brevemente os conceitos de critério espacial e domínio espacial de vigência, a fim de se manejar com a acuidade necessária o que seja o elemento de conexão. Em relação ao primeiro – critério espacial da regra-matriz de incidência tributária – tem-se o “feixe de enunciados, implícitos ou explícitos, aptos a auxiliar o intérprete na identificação dos marcos espaciais que devem ser empregados para atribuir um lugar ao fato jurídico tributário” (BRITTO, 2014), enquanto que o segundo – domínio espacial de vigência – é o “conjunto de referências espaciais que circunscrevem os limites para aplicabilidade da norma tributária” (BRITTO, 2014).

De tais conceitos, extrai-se, portanto, que o domínio espacial de vigência é o intervalo territorial dentro do qual poderão incidir as referências enunciativas (critério espacial) acerca do lugar do fato tributário. No caso do ISS, o domínio espacial de vigência é o limite territorial do

Município e o critério espacial o local do estabelecimento prestador ou seu domicílio ou o local da prestação do serviço, conforme a Lei Complementar 116/2003 (PIVA, 2012).

Eis a celeuma em que se embaralha a doutrina e jurisprudência e que, muitas vezes, leva ao atropelo da boa técnica interpretativa exigida do operador do direito, como no caso da decisão proferida pelo STJ no RESP 1439753/PE (BRASIL, 2014): domínio espacial de vigência e critério espacial são conceitos diferentes e não necessariamente dizem respeito ao mesmo limite territorial, levando o incauto a aventar hipótese de extraterritorialidade nos casos em que os serviços podem ser prestados em um Município e o imposto devido em outro em que está situado o estabelecimento prestador.

Nessa quadra, ganha expressão “o elemento de conexão” do critério espacial para determinar o lugar em que será considerada a ocorrência do fato gerador. É o que ocorre no âmbito penal, em que o legislador capta situações de extraterritorialidade por meio do enlace de requisitos atinentes ao agente ou ao bem jurídico tutelado e possibilita a aplicação da lei ao determinar o lugar do crime dentro do território nacional e, portanto, sob o domínio espacial de vigência da lei.

Ora, outra não pode ser a conclusão trazida para o direito tributário, e aqui, especificamente, no caso do ISS, quando o estabelecimento prestador está situado em município diferente daquele em que ocorre a prestação do serviço ou partes dela: o legislador promove o enlace dos movimentos, conectando o serviço prestado fora do Município ao local em que está localizado o estabelecimento daquele prestador.

Lucas Galvão de Britto capta com excelência tal fenômeno ao apontar que:

Não é que os atos praticados fora do território sejam completamente irrelevantes: interessam eles como componentes daquele conjunto de movimentos a que a legislação brasileira – ao atribuir significado unitário, desprezando sua complexidade espacial – considera ocorrido no território nacional, segundo o critério do agente ou do resultado. Como a definição do lugar do crime, tal qual a do lugar do tributo, é marcada pela liberdade de estipulação, ainda que com alguns constrangimentos, descabe o juízo sobre sua veracidade e, até mesmo, dizer que se trata de ficção: para a legislação brasileira, o conjunto de movimentos só tem sentido se o agente ou o bem jurídico afetado estiver no Brasil, caso isso não se verifique, a legislação brasileira não atribui àqueles movimentos o significado jurídico de crime, pois lhe falta elemento essencial ao tipo [...]. Percebe-se que tais disposições costumam aparecer relacionando sempre um tributo já existente num ordenamento com um conjunto de movimentos que se desenvolve, parcialmente, em outro território, mas que, seja por uma condição dos atos comissivos, da situação agente ou do lugar do resultado, adentra o domínio espacial de vigência da pessoa legiferante (BRITTO, 2014).

Traçando um paralelo com a lição doutrinária e a decisão proferida pelo STJ no âmbito do REsp 1439753/PE (BRASIL, 2014), pode-se afirmar, então, que o local em que houve a coleta do material não deve ser desprezado pelo intérprete, mas considerá-lo como parte de um feixe de movimentos que a Lei Complementar 116/2003 (BRASIL, 2003) leva em consideração ao determinar que naquele tipo de serviço o imposto será devido na sede do estabelecimento prestador.

É o que ocorre na seara penal. O legislador não desconhece que os atos do crime se operam em lugares diversos, mas amarra todos esses movimentos em um critério definidor, a fim de alcançar seu desiderato.

Por oportunas e elucidativas, cola-se mais um trecho das lições de Lucas Galvão de Britto:

Nessas condições, aquilo que se observa é a escolha dessa fração que tem lugar no território do sujeito competente para, a ela, atribuir o significado unitário à conduta, firmar-lhe seu lugar. Não se trata de ampliar o domínio espacial de vigência, ou mesmo de estipular lugar fora deste, mas sim, de eleger um local dentro do âmbito eficaz da norma para a ele apenas, desprezando a complexidade geográfica do conjunto de movimentos, atribuir a ocorrência do fato jurídico tributário. É o Procedimento idêntico ao que faz o legislador do ICMS quanto estipula o lugar do estabelecimento de saída da mercadoria como o lugar da incidência desse imposto, ainda que tal operação, necessariamente, envolva outros locais geograficamente distintos. Para que se possa atribuir um lugar e promover a incidência, com o relato adequado, é preciso sempre reduzir a complexidade espacial à unidade. É o que faz o elemento de conexão, como também o critério espacial de toda e qualquer norma jurídica tributária em sentido estrito” (BRITTO, 2014).

É com base em tal escólio que se advoga a aplicabilidade da incidência do ISS no Município do estabelecimento prestador mesmo nos casos em que o serviço ocorra em Município diverso – ou alguns de seus movimentos, como no caso de do serviço de análises clínicas julgado pelo STJ (BRASIL, 2014) – haja vista a necessidade do recorte operacionalizado pelo direito diante da complexidade espacial que abrange o mundo fenomênico.

Nessa linha de ponderações, não se pode olvidar, ainda, que o direito positivo é um sistema próprio, regido por uma linguagem própria (TOMÉ, 2016) e que o legislador, ao promover a captação da realidade social para transformá-la em enunciados prescritivos, está limitado pela própria linguagem imposta pelo direito positivo. Isso, entretanto, não exonera o intérprete, que, utilizando-se da ciência do direito (CARVALHO, 2016), trave as intersecções exigidas para o deslinde das causas que a realidade social apresente.

Andou bem, portanto, o STJ ao julgar o RESP 1060210/SC (BRASIL, 2013), em que decidiu pela incidência do ISS no local do estabelecimento prestador do serviço de *leasing*, ainda que a atividade fosse composta de diversos movimentos. A Corte compreendeu, pois, a escolha do legislador que, diante de uma série de movimentos, elegeu como movimento apto a dar unicidade à prestação do serviço de *leasing* o local do estabelecimento prestador.

Como já exaustivamente pisado, não foi da mesma sorte o julgamento do RESP 1439753/PE (BRASIL, 2014), pois a mesma Corte desconsiderou o que seja a prestação do serviço de análises clínicas, já que decidiu pela incidência do ISS no local em há a coleta do material a ser analisado e entrega do resultado e, ainda, desprezou o elemento de conexão do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária determinado pelo legislador, que é o estabelecimento prestador.

## CONCLUSÃO

A espacialidade dos tributos ainda é tema incipiente no âmbito científico do Direito Tributário quando comparado, por exemplo, ao desenvolvimento que obteve no Direito Penal, de modo que tal imaturidade acaba por espalhar-se pela jurisprudência, tal qual ocorreu no julgamento dos Recursos Especiais 1060210/SC e 1439753/PE.

Ao analisar o RESP 1060210/SC, o STJ decidiu que, no caso da prestação de serviço de *leasing*, embora ocorram atividades preliminares em outros Municípios, o fato jurídico tributário efetivamente acontece no local do estabelecimento prestador (BRASIL, 2013). Por outro lado, no caso da prestação de serviço de análises clínicas (RESP 1439753/PE), o Tribunal decidiu que o ISS é devido no local em que é recolhido o material e entregue o resultado da análise, e não no estabelecimento prestador em que realmente ocorre o serviço de análises clínicas (BRASIL, 2014).

Da análise dos julgados, depreende-se que, no caso do serviço de *leasing*, houve uma leitura do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, acerca do local do estabelecimento prestador, atrelada ao que, de fato, é a prestação do serviço de *leasing*, para só, então, dizer que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador. Em relação ao serviço de análises clínicas, verifica-se que o cerne acerca do que seja, de fato, tal serviço não foi objeto de definição do Tribunal, limitando-se a perquirir se existia um estabelecimento que pudesse estar atrelado à prestação do serviço.

Desponta-se, portanto, certo receio em destrinchar as questões espaciais do tributo, diante do que se propõe a tomada das teorias do direito penal do lugar do crime e, especificamente, o elemento de conexão territorial para promover o enlace de situações que poderiam aventar suposta extraterritorialidade e colocá-las sobre o domínio espacial de vigência da lei.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>. Acesso em: 03 dez. 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Embargos de Divergência em Recurso Especial: 1439753 PE (2012/0090857-2). Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. DJ: 12/12/2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201200908572&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial: 1060210 SC (2008/0110109-8). Relator: Ministro Napoleão Maia Nunes Filho. DJ: 05/03/2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801101098&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de setembro de 1946**. Brasília, DF: Presidência da República, 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. **Decreto 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1968. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm). Acesso em: 16 mar. 2021.

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: Presidência da República, 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 16 mar. 2021.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PIVA, Silvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O Problema Fundamental do Conhecimento**. Porto Alegre: Globo, 1937.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

recebido em: junho 2020  
aprovado em: novembro 2020