

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LARISSA RODRIGUES LAKS

**A CORRETA DELIMITAÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Porto Alegre
2014

LARISSA RODRIGUES LAKS

**A CORRETA DELIMITAÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre
2014

CIP - Catalogação na Publicação

Rodrigues Laks, Larissa

A Correta Delimitação do Critério Espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza / Larissa Rodrigues Laks. -- 2014.
128 f.

Orientador: Luiz Felipe Silveira Difini.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, BR-RS, 2014.

1. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. 2. Critério Espacial. 3. Competência Tributária Municipal. 4. Decreto-Lei nº 406/1968. 5. Lei Complementar nº 116/03. I. Silveira Difini, Luiz Felipe , orient. II. Título.

LARISSA RODRIGUES LAKS

**A CORRETA DELIMITAÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovada pela Banca Examinadora em 02 de julho de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Examinador: Prof. Dr. Adão Sergio do Nascimento Cassiano
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Examinador: Prof. Dr. Prof. Dr. Igor Danilevicz
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Dedico este trabalho

Aos meus pais, à Lúh e à Olenka, pela minha formação.

Ao Sérgio, meu marido, pelo apoio incondicional.

À Leda e Alfieri, pelo estímulo do saber e professorar.

Ao professor Difini, pela oportunidade, paciência e sabedoria.

O tigre que morre hoje tem a mesma idade daquele que morreu 5 mil anos atrás, porque os tigres só sabem acumular as próprias vivências. Porém, o mesmo não ocorre com os homens. Estes são todos – em maior ou menor grau – antropófagos. Alimentam-se das vivências dos coevos e também e principalmente de todas as vivências das gerações anteriores. (BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999, p. 104-105).”

RESUMO

O presente estudo trata da definição do critério espacial de incidência do ISSQN segundo os princípios constitucionais da autonomia municipal, do federalismo e da territorialidade tributária. Considerando que a distribuição de competências tributárias é formulada de forma rígida pela Constituição Federal, abordaremos a possibilidade de a Lei Complementar nº 116/03, a pretexto de fixar normas gerais e dirimir conflitos de competência em matéria tributária, tenha a possibilidade de alterar a regra definida segundo o princípio da territorialidade tributária, que determina a competência dos municípios dentro de sua área geográfica. Para o desenvolvimento do estudo, abordaremos os critérios integrantes da regra-matriz de incidência do Imposto, segundo o princípio da territorialidade e as possibilidades de relativização deste princípio nas situações que envolvam os chamados serviços multilocais ou fracionados e as importações de serviços. A dissertação tem como tema central a discussão acerca da possibilidade de cobrança do ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –, de acordo com a regra estabelecida na legislação complementar, que prevê a incidência do imposto no local onde situado o estabelecimento prestador ou no domicílio do prestador. Nosso objetivo é provar que esta regra não está de acordo com a Constituição Federal e que a correta definição da competência para a cobrança do ISSQN é estipulada segundo o local onde efetivamente prestados os serviços, entendimento este que encontra respaldo nas decisões atualmente proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN; Critério Espacial. Competência tributária municipal Decreto-lei 406/1968; Lei Complementar nº 116/03.

ABSTRACT

The present study is about the definition of space criteria of incidence of the ISSQN according to the constitutional principles of municipal autonomy, federal principle and territoriality taxation. Considering that the distribution of tributary competences is formulated in a rigid way by the Federal Constitution, this study will approach the possibility of the Declaratory Statute n° 116/03, whit the pretext of assigning general norms and resolve competence conflict off tributary laws, given the possibility off changing the rule defined according to the territorial taxation principle, that determines the competence of the municipalities within their geographic area. For the development of the study, the criteria integrating the rule array of the tax incidence will be approached, according to the principle of territoriality and the possibilities of relativization of this principle in the situations involving so-called multi-site and fractional services and the importations of service. The dissertation has as central subject the discussion about the possibility of collection of ISSQN (Acronym for Tax on Services of Any Nature), according the rule established on the declaratory legislation, which predicts the incidence of tax in the site where either the business or the domicile of the service provider are located. The goal in this study is to prove that this rule is not in accordance with the Federal Constitution and that the accurate definition of the competence to collection of ISSQN is determined according to the site where the services were effectively rendered, such understanding that is supported by the recent decisions of the STJ court (Superior Court of Justice).

Keywords: Tax on Services of Any Nature, space criteria, Municipal Tax Competence; Decree-law 406/1968, Declaratory Statute 116/2003.

ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADIN - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF/88 – Constituição Federativa de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário de Justiça

DJe – Diário de Justiça Eletrônico

DL – Decreto-lei

EC 3/93 – Emenda Constitucional n. 03 de 1993

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISSQN- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

REsp – Recurso Especial

RExt – Recurso Extraordinário

ST – Substituição Tributária

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL COMO ASPECTO ESTRUTURANTE DE SUA AUTONOMIA FEDERATIVA, OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E AS LEIS COMPLEMENTARES.....	15
<i>2.1 A Definição de princípios como alicerces do sistema jurídico</i>	<i>15</i>
<i>2.2 A delimitação constitucional das regras de competência tributária</i>	<i>19</i>
<i>2.3 Federalismo e autonomia municipal</i>	<i>22</i>
<i>2.4 Competência Tributária Municipal e Lei Complementar Nacional</i>	<i>29</i>
3. O CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN NOS SERVIÇOS PRESTADOS EM LOCAL DEFINIDO E A SUA DEFINIÇÃO NAS HIPÓTESES DE SERVIÇOS MULTILOCAIS E IMPORTAÇÕES DE SERVIÇOS.....	40
<i>3.1 Os Critérios integrantes da regra-matriz do ISSQN.....</i>	<i>40</i>
<i>3.2 Classificações e formas de aplicação ou mitigação da aplicabilidade da aplicabilidade do princípio da territorialidade tributária.....</i>	<i>466</i>
<i>3.3 O conceito de prestação de serviços e a definição do local da prestação nos serviços multilocais.....</i>	<i>53</i>
<i>3.4 Aspectos controversos envolvendo a tributação das importações de serviços</i>	<i>62</i>
4 A DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN SEGUNDO A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	73
<i>4.1 O Decreto-lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03</i>	<i>73</i>
<i>4.2 As alterações propostas pelo projeto de Lei do Senado Federal nº 386, de 2012 ...</i>	<i>87</i>
<i>4.3 Análise crítica dos precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, na vigência do Decreto-lei nº 406/1968 e após a edição da Lei Complementar nº 116/03</i>	<i>92</i>
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	112
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	118
REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS.....	124

1 INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, doravante denominado ISSQN, imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, constitui atualmente uma importantíssima fonte de receita para estes entes. Conseqüentemente, é crescente a atenção voltada para a discussão jurídica relacionada à competência ativa para a sua cobrança, ponto central a ser abordado nesta dissertação, o qual tende a ocupar, também, a pauta dos presentes e futuros debates acerca das reformas do Sistema Tributário Nacional.

A ideia-chave desta dissertação é a de analisar se a competência para cobrar o ISSQN estabelecida segundo as definições do Decreto-Lei nº 406/68 e da Lei Complementar 116/2003, poderia estar ferindo princípios constitucionais básicos, como a territorialidade tributária, a autonomia municipal e a busca por uma federação mais justa e menos desigual. Analisaremos se a atribuição de competência tributária ativa para os municípios nos quais se localizam ou estão domiciliados os estabelecimentos prestadores de serviços, a despeito de onde ocorra de fato a prestação dos serviços, afrontaria o direito constitucional de exercício da competência tributária ativa pertencente aos municípios nos quais tal prestação de fato ocorreria, os quais, em geral, são mais pobres do que aqueles nos quais os prestadores estão sediados.

No presente estudo, os princípios constitucionais tributários da autonomia dos municípios, da federação, da territorialidade tributária serão tratados como normas de obrigatória observância. Este conceito está bem desenvolvido por parcela da doutrina brasileira que conceitua o direito como uma ferramenta que se presta à harmonização do convívio humano, do convívio social, sendo as normas jurídicas integrantes de um sistema pretensamente completo, devendo as situações de contradição entre uma norma e outra de superior hierarquia ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário, que decidirá acerca da existência de antinomias ou inconstitucionalidades.

Ainda, segundo os conceitos de lógica jurídica, orientada segundo modais deônticos, os critérios integrantes do antecedente da norma tributária são aqueles que indicam os elementos para que se saiba exatamente o momento no qual se caracteriza o fato descrito na hipótese, quais sejam: os critérios material, espacial e temporal. O conseqüente da norma determina que, uma vez realizados os critérios previstos no antecedente, imponha-se um ônus tributário, representado pelo dever de alguém de pagar

um tributo, numa determinada quantia expressa monetariamente, representados, portanto, pelos critérios pessoal e quantitativo.

Consideradas as grandes discussões relativas à competência dos municípios e do Distrito Federal (doravante tratada de como competência dos municípios apenas, para fins de praticidade da abordagem), para exigência do ISSQN no Brasil e, ainda, sobre serviços importados do exterior e consumidos no Brasil, ou iniciados no Brasil e exportados para ou exterior, faz-se necessário um estudo mais aprofundado em relação aos critérios integrantes do antecedente da regra-matriz de incidência, em especial relativamente ao critério territorial ou espacial, o qual poderá fornecer os necessários subsídios para a correta delimitação da competência tributária municipal relativamente ao ISSQN.

O estudo do critério espacial ou territorial da regra-matriz de incidência tributária demanda uma análise concomitante do denominado princípio da territorialidade tributária, o qual estaria implícito na Constituição e atribuiria aos entes tributantes o poder para o exercício da competência tributária relativa aos fatos geradores cuja ocorrência se verifique nos limites de seu território. Existem correntes doutrinárias que se opõem à existência do denominado princípio da territorialidade na carta constitucional, contudo, filiamo-nos neste estudo ao entendimento segundo o qual existem princípios constitucionais expressos e não expressos, figurando o princípio da territorialidade no rol desta segunda categoria, dos princípios não expressos.

Em algumas situações, os serviços podem ser prestados em locais diversos ou de forma fracionada, ou até mesmo contratados pela internet, de forma que, nestas situações, não seria possível a obediência estrita ao critério da territorialidade tributária, pois não haveria possibilidade de determinação do local no qual os mesmos seriam efetivamente prestados.

Além disso, abordaremos a previsão contida na legislação complementar, relativa à incidência do ISSQN nas situações de importação de serviços, sendo discutida a possibilidade de que o vínculo referente ao ônus da tributação seja estabelecido entre o ente tributante e o tomador dos serviços importados, situado no Brasil, o que caracterizaria, para alguns, uma forma de mitigação da aplicabilidade do princípio da territorialidade. Esta possibilidade estaria atrelada, também, à tendência de que atualmente seja obedecido o chamado princípio do destino em termos de tributação do consumo em nível internacional, critério este mais coerente com a ideia de tributação isonômica entre produtos ou serviços nacionais e estrangeiros.

Embora aceitemos que, em termos de tributação internacional, existiria uma tendência de adoção de outros elementos de conexão ao território pelos entes titulares da competência tributária, sendo nestas hipóteses considerados outros fatores, a exemplo da residência ou a fonte da tributação, como justificativa para a imposição do ônus de pagar tributos exigidos por determinados Estados, entendemos que, nos limites internos das fronteiras brasileiras, vigora o princípio da territorialidade, que determina que os tributos sejam cobrados nos locais nos quais fisicamente sejam caracterizados os aspectos integrantes da regra-matriz de incidência tributária.

Nesse contexto, será analisado o princípio da territorialidade tributária sob diversos ângulos, tanto no que pertine à necessidade de aplicação das leis de um determinado ente dentro dos seus limites territoriais, assim como em relação à impossibilidade da lei municipal incidir para além dos limites territoriais daquela determinada municipalidade. Estudaremos o enfoque constitucional de aplicação do princípio da territorialidade tributária na cobrança do ISSQN pelos municípios, os quais tributam atividades ocorridas no âmbito dos seus limites geográficos e, muitas vezes, extrapolam estes limites, pretendendo tributar fatos ocorridos em outras municipalidades, o que remete o estudo à análise da repercussão desta polêmica perante os tribunais superiores.

Atualmente, o Supremo Tribunal Federal adota posicionamento no sentido de que não há repercussão geral na matéria pertinente à correta interpretação da legislação infraconstitucional, em relação ao aspecto espacial do tributo, de forma a afastar sua competência para julgamento do tema. A decisão destas controvérsias, portanto, há muitos anos é efetuada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o qual, ao julgar dois casos sob a sistemática dos recursos repetitivos, posicionou-se no sentido de que a competência para a cobrança do tributo é do município onde estes são efetivamente prestados, com a ressalva de que estas decisões vêm apenas desconsiderando o disposto na legislação complementar vigente, deixando de aplicá-la, e tangenciando a abordagem da questão sob o enfoque da constitucionalidade dos dispositivos relativos à competência para a cobrança do tributo constantes da legislação complementar.

A presente dissertação está organizada em três grandes capítulos, além desta introdução, contada como primeiro capítulo e da conclusão, o último. No segundo capítulo, são desenvolvidos alguns conceitos norteadores da discussão jurídica em torno do tema, como o conceito dos princípios da autonomia municipal, do federalismo, da territorialidade tributária, o conceito de competência tributária, o conceito de autonomia

municipal no contexto do sistema federativo brasileiro e, principalmente, as atribuições e limitações estabelecidas através das leis complementares. Em particular, nesse ponto, introduzimos o questionamento central relativo à possibilidade de a lei complementar, na sua função de instituir normas gerais de direito tributário, constituir-se, na prática como uma espécie de poder paralelo à Constituição, de forma a maximizar os conflitos federativos existentes, ao invés de dirimi-los.

No terceiro capítulo, é desenvolvido o conteúdo que compõe o núcleo teórico da dissertação, através da identificação do critério espacial como determinante para a caracterização da ocorrência da regra-matriz de incidência do ISSQN e da análise detalhada do conceito do princípio da territorialidade tributária e das diversas classificações formuladas pela doutrina no estudo do tema. Também dedicamos especial atenção ao conceito de prestação de serviços e às modalidades de serviços denominados multilocais ou fracionados, caracterizados pela impossibilidade de determinação exata do local nos quais são prestados, de forma a ensejar o recurso a outras regras, para além da territorialidade. Além disso, neste capítulo desenvolveremos uma abordagem do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, questionando a possibilidade de criação de vínculo entre o ente tributante e o tomador dos serviços importados, nos termos da previsão legal contida no caput do art. 6º da LC 116/03.

Por fim, no quarto capítulo, concentramo-nos na análise propriamente dita da legislação sobre a tributação de serviços em nível municipal, antes e depois da Constituição de 1988, bem como da jurisprudência e da proposta legislativa em tramitação, o Projeto de Lei do Senado Federal de nº 386/2002, o qual pretende trazer inovações que possibilitem a superação dos atuais problemas. Na análise da LC 116/2003, chama-se atenção para o conteúdo expresso na legislação e pela tentativa de equiparação artificial, através de uma ficção jurídica, do local onde é prestado o serviço com o lugar em que está sediado o estabelecimento prestador ou onde domiciliado o prestador, pois estes podem ou não coincidir, sendo analisada a possibilidade de que esta tentativa de reconciliação entre o disposto no art.3º da LC 116/03 e o princípio da territorialidade tenha aptidão para conferir-lhe ares de constitucionalidade.

Ainda neste capítulo, faremos uma análise pormenorizada da jurisprudência, a indicar que uma solução definitiva para a polêmica relativa à correta delimitação do critério espacial do ISSQN exigiria, talvez, a manifestação efetiva do Supremo Tribunal Federal em relação à constitucionalidade da Lei Complementar nº 116/03, a qual poderia repercutir em eventuais avanços na discussão no âmbito do Poder Legislativo, que

atualmente analisa as propostas de alteração da legislação complementar, devendo observar a necessidade de conciliação entre os dispositivos da lei reformadora e os princípios constitucionais.

2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL COMO ASPECTO ESTRUTURANTE DE SUA AUTONOMIA FEDERATIVA, OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E AS LEIS COMPLEMENTARES

2.1 A Definição de princípios como alicerces do sistema jurídico

Para a melhor compreensão do sentido atribuído aos conceitos de princípio da autonomia municipal, do federalismo, da territorialidade tributária e da capacidade contributiva, cujos conceitos constituem-se como pressupostos para a abordagem do tema central do presente estudo, relativo à delimitação do critério espacial do ISS, devemos preliminarmente traçar um panorama do sentido a ser atribuído à expressão princípio, especialmente quando se trata de princípios constitucionais tributários.

Obviamente, a inserção de determinados assuntos na Constituição Federal não decorre de mera casuística, e sim de uma escolha minuciosa levada a efeito pelo legislador constitucional em relação aos temas a serem objeto de sua regulação. Portanto, considerando-se que os princípios da autonomia municipal, do federalismo, da territorialidade tributária e da capacidade contributiva estão no rol dos princípios constitucionais, e, dada a posição de máxima hierarquia ocupada pela Carta Magna no ordenamento e a própria estrutura do sistema jurídico, seria correto pressupor que a estes princípios constitucionais seja atribuída rígida e necessária observância.

Contudo, o conceito da expressão princípio, remissiva à ideia de início ou ponto de partida¹, vem gerando imensas controvérsias doutrinárias, sem que tenha sido alcançada uma unanimidade acerca de sua definição.

O estudo do tema relativo à definição e aplicação dos princípios e regras deve obrigatoriamente referir as conclusões elaboradas por Ronald Dworkin², segundo o qual a distinção entre regras e princípios seria caracterizada pela aplicação das primeiras sob a forma do ‘tudo ou nada’, fórmula esta que preconizaria que as regras deveriam ser aplicadas de forma automática, quando verificadas as circunstâncias por ela previstas e, ainda, que estas seriam válidas ou inválidas. Segundo o autor³, ainda, os princípios não seriam aplicáveis automaticamente, devendo sua aplicação envolver uma avaliação

¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeitos de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 65.

² DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

³ Ibid.

segundo seu grau de importância. Utilizando-se destas premissas, Robert Alexy⁴ retoma o debate sobre o tema, referindo que as regras conteriam mandamentos definitivos, ao passo que os princípios seriam mandamentos de otimização, devendo ser aplicados segundo as possibilidades jurídicas concretas, na medida do possível, ou “*prima facie*”.

Embora consideradas as significativas colaborações dos estudos desenvolvidos por Ronald Dworkin⁵ e Robert Alexy⁶ em torno desta temática, suas conclusões não foram suficientes para a solução dos problemas relativos à imprecisão conceitual e terminológica pertinente ao conceito de princípios e regras.

Estas falhas foram apontadas na obra de Ricardo Guastini⁷, o qual refere que a teoria até então desenvolvida parecia fundar-se na ideia de que a aplicação de regras não daria margem a dúvidas e tampouco comportaria algum grau de discricionariedade, de forma que a indeterminação ou elasticidade de aplicação não seria um critério eficaz para a distinção entre princípios e regras. O autor⁸, então, procura encontrar uma solução para o problema da definição dos princípios, conceituando-os como normas fundamentais do sistema, quando afirma que:

Os princípios são aquelas normas consideradas pelo legislador, pela doutrina e/ou pela jurisprudência como fundamento (num dos possíveis sentidos do termo) [...] de um conjunto de normas. Em síntese, são princípios as normas que, aos olhos de quem fala se revestem de uma especial importância, ou aparecem como normas ‘caracterizantes’ do ordenamento ou de uma sua parte. Por esta razão e neste sentido costuma-se acompanhar o substantivo ‘princípio’ do adjetivo ‘fundamental’.

No Brasil, as reflexões relativas à aplicação e conceituação dos princípios e regras se mantém atual, e são objeto de diversos estudos, a exemplo daquele desenvolvido por Humberto Ávila⁹, o qual atenta para a necessidade de que os estudiosos do direito tributário observem as discussões realizadas no âmbito da Teoria Geral do Direito, no que toca à conceituação dos princípios e à distinção entre princípios e regras, de forma a evitar a imprecisão terminológica ou a utilização de conceitos já superados. Humberto Ávila¹⁰ aponta para as deficiências da teoria que denomina de

⁴ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**, Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 86 et seq.

⁵ DWORKIN, 2002.

⁶ ALEXY, op. cit.

⁷ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p.188.

⁸ Ibid., p. 186.

⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 125, p. 33-49, fev. 2006.

¹⁰ Ibid.

“teoria clássica relativa ao estudo dos princípios”, a qual teria construído uma fraca distinção entre os dois conceitos, e destaca algumas vantagens, embora tampouco destituídas de falhas, naquela que denominou “distinção forte entre princípios e regras”, baseada na ponderação de valores, referindo ainda que, a despeito das diferentes classificações existentes, alguns princípios constitucionais tributários seriam indiscutivelmente regras inflexíveis, de modo a serem considerados como impositivos e de obrigatória observância.

Acerca do tema, interessante referir a lição do ilustre Paulo de Barros Carvalho¹¹, o qual conceitua os princípios como regras de observância obrigatória, em função da superação da concepção do direito como restrito a um conjunto de regras, ao referir que:

O corolário natural de tudo quanto se expôs é que o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado das normas, coparticipando da integralidade do ordenamento. Não estão ao lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivesse, seriam formações linguísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque “princípios” são “normas jurídicas” carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho¹², ainda, a interpretação dos princípios deve levar em conta os valores postos no sistema, referindo o autor que:

Em termos de direito positivo, princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, de tal forma que a compreensão de outras unidades do sistema fica na dependência da aplicação daqueles vetores.

[...]

A interpretação dos princípios, como normas que são, depende de uma análise sistemática capaz de levar em consideração o universo das regras jurídicas, enquanto organização sintática (hierarquia sintática) e enquanto organização axiológica (hierarquia dos valores jurídicos), pois assim como uma proposição prescritiva do direito não pode ser apreciada independentemente do sistema a que pertence, outro tanto acontece com os valores jurídicos injetados nas estruturas normativas. Desse processo de integração resultará o entendimento da mensagem prescritiva, em sua integridade semântica, sempre elástica e mutável.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 261.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito. **Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, Porto Alegre, n. 7, jan./jun. 2011, p. 146-147.

Acerca do caráter normativo dos princípios constitucionais, também leciona Roque Antônio Carraza¹³, quando refere que:

É dos princípios jurídico-constitucionais que, a partir de agora, passaremos a cuidar, porque são especialmente eles que dirigem a atuação de todas as normas jurídicas, interferindo, por conseguinte, também no exercício da competência tributária.

Registramos, de logo, que os princípios constitucionais têm caráter normativo, como demonstrou, de forma brilhante e insofismável, Norberto Bobbio: “Os princípios são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. A palavra princípio leva a engano, tanto que é velha a questão entre os juristas se os princípios gerais são normas. Para mim, não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras.

[...]

Muito bem, em razão do seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de pontos de apoio normativos para a boa aplicação do direito.

Nesse contexto, tomamos como premissa a afirmação de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁴, ao afirmar que “è muito mais grave, na interpretação, transgredir um princípio do que norma”, referindo o autor, ainda, que a desatenção do comando contido num princípio acarreta uma ofensa a toda a lógica do sistema jurídico, e, por esta razão, poderíamos afirmar que a transgressão destes comandos constituiria grave forma de inconstitucionalidade.

Por estas razões, na presente dissertação, embora mantenhamos a denominação de princípio às regras constitucionais da autonomia municipal, da federação, da territorialidade e da capacidade contributiva, consignamos que os mesmos serão tratados segundo sua posição de normas fundamentais do sistema constitucional brasileiro, e por esta razão, de observância compulsória.

Considerando-se, ainda, a temática central do presente estudo, relativa à correta delimitação do critério espacial do ISSQN, abordaremos, a seguir, outros temas fundamentais às futuras conclusões deste estudo, em especial a temática da delimitação constitucional das regras de competência tributária, do princípio federativo, da autonomia municipal e do papel das leis complementares em matéria tributária.

¹³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 49-50.

¹⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Considerações em torno dos princípios hermenêuticos. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 21, jul./set. 1972, p. 144.

2.2 A delimitação constitucional das regras de competência tributária

A competência tributária pode ser definida como a aptidão para a criação de tributos, por meio de lei, da qual são titulares a União, os Estados e municípios. A delimitação do poder detido por cada um destes entes públicos decorre da Constituição Federal (CF), a qual detém o denominado poder tributário¹⁵ e, por esta razão, especifica quais os tributos cuja competência é atribuída a cada uma das pessoas políticas.

Existe uma controvérsia na doutrina acerca da criação ou não de tributos pela Constituição Federal¹⁶, e, no presente estudo, será adotada a posição segundo a qual o exercício da competência tributária pelos entes públicos é que gera o nascimento do tributo. Esta corrente tem como alguns dos expoentes Paulo de Barros Carvalho¹⁷ e Roque Antônio Carraza¹⁸, o qual assevera que “a carta suprema não criou tributos.”

A atribuição de competência tributária apenas às pessoas políticas é, em realidade, uma decorrência do princípio da legalidade, uma vez considerada a necessidade de instituição de tributos por meio de lei, posto que somente as pessoas políticas detentoras de um poder legislativo com representação própria serão capazes de editar leis para a instituição dos tributos cuja competência lhes seja outorgada.

A distribuição de competências tributárias, efetuada segundo os ditames do princípio da legalidade é bem definida por Paulo de Barros Carvalho¹⁹, ao referir que:

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

Por força do princípio da legalidade (CF, art.5º,II), a ponência das normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.

[...]

¹⁵ CARRAZA, 2011, p. 566: “[...] em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma constituição federal repartiu entre União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.”

¹⁶ Um dos autores que defende que os tributos seriam criados pela constituição é BORGES, José Souto Maior, in: A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços. *Projeção. Revista Brasileira de Tributação e Economia*, São Paulo, v. 1, ago. 1976, p. 3-26.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 267.

¹⁸ CARRAZA, 2011, loc. cit.

¹⁹ CARVALHO, op. cit., loc. cit.

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

A atribuição constitucional de um campo tributário próprio a cada um dos entes políticos é uma fórmula que assegura a isonomia entre as pessoas políticas e autonomia financeira, política, administrativa e legislativa de cada uma delas. As autonomias financeira e orçamentária, conjugadas, permitem que o ente político obtenha os meios com os quais se assegurará da possibilidade de exercício das demais autonomias²⁰, sendo o exercício autônomo destas capacidades por cada uma das pessoas políticas integrantes da federação brasileira um pressuposto básico na organização do sistema federativo de estado.²¹

Nessa linha de raciocínio, leciona José Souto Maior Borges²², ao mencionar que:

A procedência dessas conclusões revela tanto mais evidente quando se considere que a Constituição confere aos Municípios autonomia erigida em princípio, com particular ênfase, especialmente quanto à instituição e arrecadação dos tributos de sua competência. A competência para tributar é um instrumental da autonomia do Município, por isso mesmo que, sem autonomia financeira, a autonomia política e administrativa é falaciosa. Quem dá o fim (a autonomia política e administrativa) dá o meio (a autonomia financeira).

Segundo Roque Antônio Carrazza²³, são seis os traços característicos da competência tributária no Brasil. O primeiro deles diz respeito à privatividade, ou exclusividade de competência da União, dos Estados, dos municípios e do Distrito Federal, para a criação dos tributos que lhes são atribuídos pela Constituição, característica esta que se distingue da eventual participação que uma pessoa política pode ter no produto da arrecadação de um tributo privativo de outra. Além de exclusiva, a competência de cada pessoa política não pode ser delegada a terceiros (indelegabilidade), não pode ser renunciada (irrenunciabilidade) e, mesmo não sendo exercida por longo tempo, é incaducável (incaducabilidade). Contudo, nenhuma pessoa

²⁰ CARRAZA, op. cit., p. 574.

²¹ BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004, p. 12: “A competência do Município para instituir o imposto sobre serviços está compreendida na cláusula constitucional do peculiar interesse municipal (art. 29), que é afinal um pré-requisito para a efetivação da autonomia do Município na gestão dos seus próprios negócios e interesses. Sem autonomia financeira – é vetusta a afirmação do princípio – não há autonomia política e administrativa.”

²² Ibid, p.21.

²³ CARRAZA, 2011, passim, p. 738-758.

política tem titulação jurídica para alterar, no sentido de ampliar ou restringir a competência tributária que recebeu da Constituição (inalterabilidade), podendo, na melhor das hipóteses, não utilizá-la, ou exercê-la parcialmente, se assim o quiser (facultatividade).

É natural que se observe que, uma vez que as normas constitucionais outorguem a um dos entes públicos a competência para a instituição de determinado tributo, ao mesmo tempo vedem às demais pessoas políticas a aptidão para fazer o mesmo, sob pena de, em não o fazendo, estar permitindo hipóteses de bitributação. Este conceito é denominado pela doutrina como privatividade de exercício da competência tributária²⁴, segundo o qual compete a cada um dos entes titulares de competências outorgadas constitucionalmente, privativa e exclusivamente, a capacidade para a instituição dos tributos cuja titularidade lhes pertença.

No intuito de evitar possíveis conflitos, portanto, a Carta Magna estabeleceu uma rígida distribuição de competências tributárias, utilizando diferentes técnicas para a definição do ente político competente para a instituição de cada espécie tributária (impostos, taxas, contribuições de melhoria, outras contribuições e empréstimos compulsórios). Acerca da rigidez que caracteriza a distribuição constitucional de competências tributárias, as quais são fixadas por regras e não por princípios, é interessante mencionar a lição de Humberto Ávila, ao referir que:

Nesse sentido, é correto afirmar que a Constituição pressupõe conceitos que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário. Não é ocioso relembrar que a Constituição Federal de 1988 optou por atribuir poder aos entes políticos por meio de regras jurídicas e, não, de princípios. As regras estabelecem, por sua própria estrutura, razões que afastam a livre ponderação de valores por parte do Estado no exercício de suas competências, tornando determinável o âmbito material de poder. Além disso, a instituição de um sistema rígido inserto numa República Federativa conduz a uma repartição de competências marcada exatamente por conceitos mínimos, na medida em que os mesmos fatos não poderão ser tributados por mais de uma pessoa política de direito interno.²⁵

Ressalte-se que, com frequência, nos Estados Federados, ocorrem situações em que um ente se julga competente pra instituir tributo cujo campo de incidência seja o mesmo daquele já tributado por outra pessoa política. Muitas vezes, caracterizam-se situações de instituição de tributo pelo Estado, relativo a um determinado fato já

²⁴ Ibid., p. 730.

²⁵ ÁVILA, Humberto. **O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 165-183.

tributado pela União, gerando um conflito de competência entre entes públicos de nível federativo distinto, caso em que a edição da lei pela pessoa incompetente, ou que caracterize invasão de competência, deve ser considerada nula, dada a sua ilegitimidade constitucional em virtude de invasão de competência.

Em outras situações conflitivas, um município pretende tributar um serviço cuja prestação tenha se verificado no território de um ente federativo distinto, conflitos estes a serem objeto de abordagem neste estudo. Nesse contexto, passaremos a fazer considerações, nos tópicos seguintes, relativas ao modelo federativo brasileiro, à consolidação dos municípios enquanto entidades federativas autônomas e ao papel das leis complementares em relação à fixação de normas gerais em matéria tributária, para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e para a solução de conflitos em matéria tributária estabelecidos entre a União, os Estados e municípios.

2.3 Federalismo e autonomia municipal

O conceito de regime federativo abrange, necessariamente, o de descentralização político-jurídica de competências e, ainda, seu exercício pelas diferentes pessoas políticas componentes do estado federal: a União, os Estados e os municípios, os quais constituem unidades autônomas formadoras de um todo maior: a unidade nacional. O interesse nacional seria aquele capaz de conferir unidade ao todo, de integrar a nação em formato de estado federativo.

Na doutrina, entre as diversas classificações mais tradicionais relativas às formas de estado, convém destacar aquela que formula uma distinção entre as formas de Estado Unitário e Estado Federal. Para Alexandre Moraes²⁶, o Estado Unitário é aquele rigorosamente centralizado num mesmo poder, para um mesmo povo, num mesmo território, e o Estado Federal, por sua vez, é definido como a união de estados, na qual estes possuem autonomia e participação política, sendo que esta segunda forma de Estado pressupõe a consagração de certas normas constitucionais para a sua configuração e para a manutenção de sua indissolubilidade. Esta aliança de Estados, portanto, em torno de um núcleo único federal, para elaboração do pacto federal, deve respeitar a autonomia política de cada um destes entes estaduais.

²⁶ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 258.

O federalismo brasileiro se originou, portanto, de um Estado Unitário, que por uma decisão constitucional, conferiu autonomia às províncias²⁷, que passaram a formar a federação por força centrífuga. Naturalmente, a origem histórica de cada federação acaba por influenciar a maior ou menor autonomia praticada por seus estados-membros, sendo que, geralmente, as federações por agregação conferem uma maior autonomia aos estados em relação às experiências por desagregação.²⁸

Com a abolição do Império e a proclamação da República no Brasil, portanto, o ideal federativo²⁹ se difundiu e criou raízes na cultura jurídico-social brasileira e foi se renovando, sucessivamente, nas constituições pátrias, sendo consolidado como princípio constitucional na CF de 1891, mantendo-se nesta condição nas sete cartas que lhe sucederam, tanto nos períodos democráticos quanto nos períodos autoritários ou ditatoriais, conforme menciona Marta Ávila, ao referir que:

Desde a Constituição de 1891, com exceção da de 1946, está prevista a indissolubilidade do vínculo federativo no federalismo brasileiro. No entanto, na Constituição de 1988, além da alteração formal, ocasionada pela transferência de tal previsão do Título da Organização do estado para o Título Dos Princípios Fundamentais, foi acrescido o município ao tratar de tal garantia.³⁰

A permanência e perpetuação do princípio federativo nas Constituições Federais brasileiras é uma das evidências que nos conduz à percepção de sua relevância enquanto princípio e enquanto forma de consolidação, ainda que meramente formal, do ideal de democracia. No nosso país, aqueles que pretenderam desconsiderar o princípio federativo o fizeram apenas por via oblíqua, de forma velada, mas não ousaram pretender derrubá-lo ou afrontá-lo. O ideal federativo pátrio vigente pressupõe a existência de harmonia entre os poderes federal, estadual e municipal e a existência de um poder maior e superior a todos estes, o poder nacional.³¹

²⁷ SOUZA JUNIOR, Cesar Saldanha. Estudo introdutório em torno do sentido do federalismo. In: SOUZA JÚNIOR, Cesar Saldanha; ÁVILA, Marta (Coord.). **Estudos sobre o federalismo**. Porto Alegre: Dora Luzzato, 2007, passim, p. 33-35.

²⁸ LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Competências federativas na Constituição e nos precedentes do STF**. São Paulo: Jus Podium, 2012, p. 32.

²⁹ O ideal federativo surgiu no Brasil como um método de reação das forças das elites rurais de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, as quais, interessadas no poder político, repudiavam o método então vigente de escolha dos Presidentes de Província pelo Primeiro Ministro, nomeado pelo imperador, o qual assegurava a alternância entre os partidos liberal e conservador e não permitia maior avanço das elites cafejeiras rumo ao poder. Cf. SOUZA JUNIOR, op. cit., loc. cit.

³⁰ ÁVILA, Marta. A Federação Brasileira e o Município. In: SOUZA JÚNIOR, Cesar Saldanha; ÁVILA, Marta (Coord.). **Estudos sobre o federalismo**. Porto Alegre: Dora Luzzato, 2007, p. 326.

³¹ ATALIBA, Geraldo. Federação. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 20, n. 81, p. 172-181, jan./mar. 1985.

A federação brasileira atual, portanto, é caracterizada como a forma de Estado na qual o poder político é exercido de forma descentralizada³², estando repartido entre três ordens jurídico-políticas dotadas de autonomia: a União, os Estados e os Municípios, os quais, reunidos, formam uma quarta unidade, composta pela associação das demais para formação de um todo – a unidade nacional, a unidade total.

Segundo Geraldo Ataliba:

O estado federal, a comunidade jurídica total, consiste, pois, no conjunto formado pela comunidade jurídica central, a Federação, e pelos estados-membros, isto é, comunidades jurídicas regionais. Os entes federados (União e estados) entre si mantêm relações somente de coordenação, sendo subordinados unicamente à Constituição. É mesmo da melhor doutrina que os Estados são igualmente soberanos nas suas respectivas esferas, definindo-se a Federação como a autonomia recíproca dos poderes central e regionais, sob a égide da Constituição.³³

Desde a Constituição de 1891, foi consagrada nas constituições nacionais a previsão de indissolubilidade do vínculo federativo, a qual, atualmente, consta no art. 1º da Carta Magna, que prevê que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios. O texto do art. 1º é complementado pelo art. 18 da CF, que dispõe que a organização político-administrativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos e possuidores da tríplex capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e auto-administração.

Podemos ir ainda mais longe, como o faz Geraldo Ataliba³⁴, ao afirmar que o estado federativo concilia quatro instituições jurídico-políticas distintas: a União, o Estado, o Município e a Nação. E o interesse nacional seria aquele capaz de conferir unidade ao todo, de integrar a nação em formato de estado federativo. Em terras brasileiras, é correto afirmar, também, que a federação surgiu como imperativo da administração racional, que preconizava como forma de governabilidade a descentralização de poder em pequenos centros locais, sendo a união federativa formada pela equalização dos conceitos de unidade federativa e autonomia local. O equilíbrio das

³² Cf. ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 1988, p.37: “Exsurge a federação como a associação de estados (feodus,foederis) para formação do novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos de soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela ‘autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal, caracterizadora dessa igualdade jurídica, dado que ambos extraem suas competências da mesma norma (Kelsen). Daí cada qual ser supremo em sua esfera, tal como disposto no Pacto Federal.”

³³ ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional e leis nacionais e federais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 13, n. 53-54, jan./jun. 1980, p. 69, ou jan./mar. 1987.

³⁴ Id., 1985, p. 172-181.

forças antagônicas que corroboram para a união federativa e para a separação em unidades autônomas pode ser considerado como o “feixo do arco” que permite a manutenção do Estado Federal³⁵.

A despeito das diversas classificações existentes em relação às formas de federalismo³⁶, em especial relativas aos modelos centrífugo e centrípeto, cooperativo e dual ou federalismo de equilíbrio³⁷, parece mais relevante para o presente estudo aquela que classifica os modelos federativos entre federalismo simétrico e assimétrico, distinção esta elaborada segundo o nível de equilíbrio entre as unidades federativas. O federalismo simétrico³⁸, essencialmente, seria caracterizado como o modelo federativo no qual todos os entes periféricos recebem o mesmo tratamento orgânico e material³⁹. O modelo federativo assimétrico, a seu turno, é aquele que estabelece tratamento diferenciado às unidades federativas, com prerrogativas distintas e estruturação orgânica diferenciada⁴⁰.

O processo que culminou com o reconhecimento dos municípios enquanto unidades federativas autônomas, no Brasil, foi responsável pela atual caracterização do federalismo brasileiro como assimétrico, uma vez que o modelo suprime algumas das peculiaridades relativas ao federalismo simétrico e agrega outras mais, sem, contudo, deixar de lado a essência do ideal federativo, marcada pela coexistência da soberania

³⁵ LOPES FILHO, 2012, p. 31 refere que, segundo a evolução histórica que culminou com a formação do Estado Federativo nos países que adotam esta forma de estado, é possível que se observe que existem diversos modelos federativos, sendo que as classificações mais usuais utilizam o critério de formação histórica, de divisão de competências e de equilíbrio entre as unidades na divisão de poder.

³⁶ Ibid., loc. cit.

³⁷ Cf. HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 458.

³⁸ Segundo conceito de LOPES FILHO, op. cit., p.32.

³⁹ Cf. Raul Machado Horta apud MAZINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/32501/000782984.pdf?...1>>. Acesso em: 1 maio 2013. p. 36: “[...] composição plural do estado, repartição de competências entre o Governo Central e os Governos Locais, abrangendo legislação e tributação federal nos Estados-membros, para preservar a integridade territorial, a ordem pública e os princípios constitucionais da Federação; o Poder Judiciário dual, repartido entre a União e os Estados, distribuído entre Tribunais e Juízes, assegurada a existência de um Supremo Tribunal, para exercer a função de guarda da Constituição, aplacar dissídios de competência e oferecer a interpretação conclusiva da Constituição Federal; o Poder constituinte originário, com sede na União; o Poder constituinte derivado nos Estados-membros, fonte da auto-organização e da autonomia desses ordenamentos parciais; a organização bicameral do Poder Legislativo Federal, obediente ao princípio da representação do povo na Câmara de Deputados e da representação do povo na Câmara de Deputados e a da representação dos Estados no Senado federal ou órgão equivalente.”

⁴⁰ Segundo conceito de LOPES FILHO, 2012, loc. cit.

nacional e de autonomia dos entes federados⁴¹. Nesse contexto, esclarece Juraci Mourão Lopes Filho que:

Por sua vez, o disciplinamento constitucional foi distinto ao se comparar Estados-membros e Municípios. Estes não possuem os mesmos órgãos nem as mesmas prerrogativas constitucionais daqueles. Os Municípios não possuem Judiciário, nem representação, nem prerrogativas constitucionais daqueles. Os Municípios não possuem Judiciário, nem representação no Senado federal, por exemplo. Nesse aspecto, portanto, o federalismo brasileiro é assimétrico.⁴²

Segundo a Constituição Federal vigente, art. 60, § 4º, inc. I, “não será aceita proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado”, em razão do que devem ser entendidas como vedadas quaisquer possíveis emendas que pretendam a eliminação, supressão, derrogação ou extinção do sistema federativo, e as propostas neste sentido não podem ser sequer objeto de deliberação⁴³. A forma federativa de estado é, portanto, uma das cláusulas pétreas⁴⁴ consolidadas na Carta Magna, e em relação a estas mesmas não se admite qualquer projeto, proposta ou possibilidade de reforma.⁴⁵

Na atual Carta Magna, os municípios foram alçados à condição de entes federativos autônomos e, por esta razão, titulares de competências administrativas, políticas e financeiras próprias. Segundo Raul Machado Horta:

A Constituição Federal de 1988, mantendo os Estados e o Distrito Federal na composição da Federação – o distrito federal para exercer a função de sede da Capital Federal (art18 § 1º) - suprimiu a presença do Território Federal naquela formação e contemplou os Municípios na composição da República Federativa (arts. 1º e 18), introduzindo o ente heterogêneo na estrutura constitucional da organização político-administrativa do Estado Federal Brasileiro.⁴⁶

⁴¹ Segundo MAZINA, 2008, loc. cit.

⁴² LOPES FILHO, op. cit., p. 33.

⁴³ Cf. HORTA, 2003, p. 450.

⁴⁴ Em relação à impossibilidade de proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, vide HORTA, 2003, p.458: “Na análise da repartição de competências, não se pode desconhecer que a repartição da competência tributária, organizada no Sistema Tributário Nacional, contemplando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, é desdobramento econômico-financeiro da repartição constitucional de competências e nela se integra, como parte definidora da forma federativa de Estado. Nesta condição, como já se registrou na exposição, a repartição de competências tributárias dos entes da República Federativa é matéria que não pode constituir objeto de proposta de emenda, para aboli-la, estando protegida pela cláusula da irreformabilidade.”

⁴⁵ Acerca da conceituação de cláusula pétrea, vide NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal Comentada**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 422: “A norma proíbe o Congresso Nacional de elaborar emenda constitucional que vise abolir as garantias que menciona. Por essa razão, essas garantias são denominadas cláusulas pétreas, isto é, imodificáveis por meio do processo legislativo ordinário de emenda constitucional.”

⁴⁶ Ibid., p. 450.

Portanto, um dos grandes diferenciais do modelo federativo implementado no Brasil pela Constituição de 1988, como representação reativa ao autoritarismo até então vigente, foi consubstanciado através da consolidação do município enquanto entidade autônoma, dotada de competências e poderes próprios, outorgados pelo poder constituinte originário através do texto magno⁴⁷. Com efeito, a assecuração da autonomia municipal, expressa no art.34, VII, “c” da CF, traz implícita a ideia de consolidação do ideal democrático, através da descentralização de poder em relação ao ente central e à esfera federal, característica marcante nas Constituições anteriores.⁴⁸

A autonomia municipal pode ser conceituada como “a faculdade de que a pessoa política município tem de, dentro do círculo de competências pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferência, seu governo e estabelecer suas normas jurídicas, sendo que este último aspecto (competência legislativa) ganha destaque, para que bem se caracterize a autonomia jurídica do município”⁴⁹. Segundo a atual Constituição, o município é entidade autônoma, prerrogativa esta consolidada nos arts. 29 e 30 do Texto Magno. O art. 29 consolida a autonomia política municipal, os poderes de eleição do prefeito e vereadores. O art.30, a seu turno, determina que aos municípios compete legislar sobre assuntos de interesse local, assim como suplementar a competência da União e dos estados, quando couber⁵⁰, e arrecadar os tributos de sua competência⁵¹.

⁴⁷ Cf. Caio Tácito apud MAZINA, 2008, p. 37: “Na Constituição de 1988 o pêndulo da história mais uma vez se dirige ao extremo oposto à ordem constitucional que desaparece. Na busca do equilíbrio na Assembléia Constituinte, ao autoritarismo presente no modelo exaurido sucede-se a valorização das liberdades públicas, garantidas mediante novos instrumentos institucionais (habeas data, mandado de segurança coletivo, ação de inconstitucionalidade por omissão, mandado de injunção) a par da revivescência da autonomia estadual, sobretudo expressa na partilha tributária mais favorável e a afirmação marcante da personalidade do município)”.

⁴⁸ NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade, loc. cit.

⁴⁹ HUNG, Tsai Meng; MARAGANO, Luciano Chanin. **ISS: como definir o local de incidência do Imposto sobre Serviço**. São Paulo: IOB, 2010, p. 46.

⁵⁰ NERY JÚNIOR; NERY, 2009, loc. cit.

⁵¹ Cf. BARRETO, Aires. **O ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9: “Por autonomia municipal pode-se entender a faculdade conferida pela Constituição à pessoa política Município para editar nos limites por ela traçados suas próprias normas legislativas, dispor sobre seu governo e organizar-se administrativamente. O princípio da autonomia municipal expressa-se, especialmente, pelas disposições veiculadas nos arts. 29 e 30, da Constituição Federal. O primeiro deles contempla a autonomia política, outorgando ao Município o direito à eleição de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores (inciso I), enquanto o art.30, por seu inciso I, ao atribuir aos Municípios competência para legislar sobre assuntos de interesse local, confere-lhes competência para instituir e arrecadar tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, contempla a autonomia financeira. Tem-se, pois, nesses preceitos, o tripé que demarca a latitude da autonomia municipal: autonomia política, administrativa e financeira. Na atual Constituição, o conceito de autonomia deve ser extraído das três características fundamentais: instituição e arrecadação dos tributos de sua competência, eleição dos seus governantes e organização administrativa de tudo quanto seja predominantemente de interesse local. Rigorosamente, esse tríptico alicerce, sustentáculo da

Em relação à competência legislativa municipal, a Constituição refere que esta abrange os denominados “assuntos de interesse local⁵², sem explicitar pormenorizadamente quais os temas compreendidos neste rol”, os quais devem ser entendidos, portanto, como os temas que dizem respeito às particularidades da vida dos cidadãos que habitam o lugar, que pertinem à solução das questões quotidianas, em relação às quais o município detém competência legislativa plena e ampla e irrestrita autonomia.⁵³

Por autonomia municipal, entenda-se “a revelação de capacidade para expedir as normas que organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes públicos.”⁵⁴ A capacidade ou competência legislativa pode abranger distintos âmbitos: político, administrativo e financeiro-tributário, sendo que no presente estudo estaremos mais focados no estudo do princípio da autonomia municipal segundo sua aplicação prática no campo da autonomia tributária.⁵⁵

Nesse contexto, é interessante definir que a autonomia tributária de um determinado ente público, portanto, é exercida através da capacidade de legislar para instituir os tributos cuja competência lhe foi outorgada pela Constituição Federal, para fins de arrecadar receitas e fazer frente aos gastos públicos.

autonomia municipal, ainda hoje pode ser resumido na definição de João Mendes Júnior: ‘Direção própria daquilo que é próprio’.”

⁵² Na Constituição anterior, aos municípios era conferida competência para legislar sobre assuntos de seu “peculiar interesse”. Acerca da conveniência da não-taxatividade na estipulação das competências municipais, na Constituição atual, a qual preferiu o conceito abrangente de interesse local, refere LOPES FILHO, 2012, p. 104 que: “A Constituição preferiu que as demandas locais não padecessem de qualquer dúvida quanto ao responsável por sua satisfação, pois são muitas e imprevisíveis em razão de ser o ambiente em que os cidadãos efetivamente vivem e sentem suas necessidades mais prementes, pelo que uma enumeração certamente seria insuficiente. Portanto, conquanto sejam competências expressas, elas não são determinadas por rol taxativo, o que defere aos Municípios maior autonomia para exercer seu autogoverno e sua autoadministração.”

⁵³ Como exemplos de consolidação da autonomia municipal, vide decisão relativa à regulação do horário do comércio local como de competência dos Municípios, segundo Súmula 645 do STF, segundo a qual: “É competente o município para fixar o horário de funcionamento de estabelecimento comercial.”, disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_70. No mesmo sentido, a decisão proferida no Agravo regimental no agravo de instrumento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 629125 AgR. Relator: Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. Julgado em: 30 ago. 2011. **DJe**-196 Divulgação: 11 out. 2011 Publicação: 13 out. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000180681&base=baseAcordaos>>., cuja ementa consignou que: “Farmácia. Horário de funcionamento. Competência municipal. Precedentes. 1. A jurisprudência desta Corte está consolidada no sentido de que os Municípios são competentes para fixar o horário de funcionamento de farmácias e drogarias, o que não implica em violação aos princípios constitucionais da isonomia, da livre iniciativa, da livre concorrência e da defesa do consumidor. 2. Agravo regimental não provido”:

⁵⁴ HORTA, 2003, p. 363.

⁵⁵ MAZINA, 2008, p. 38.

Segundo Angelita de Almeida Vale e Ailton Santos:

A análise da autonomia municipal é imprescindível para o presente estudo, porque dela surgem diversas teorias acerca da inconstitucionalidade das leis que limitam a competência dos Municípios para instituir o ISS. Autonomia e competência legislativa têm sido amplamente discutidas, especialmente após o advento da Constituição de 1946, razão pela qual entendemos necessário examinar tais temas, uma vez que eles geram ponderáveis reflexos no âmbito das limitações constitucionais ao poder de tributar.⁵⁶

Para Roque Antônio Carraza, o município é um ente federativo autônomo, e sua competência tributária não pode ser tolhida por qualquer lei da União, do Estado ou do Congresso Nacional:

Em suma, o Município, no Brasil, é entidade autônoma. Pessoa política, legisla para si, de acordo com as competências que a Carta Magna lhe deu. Nenhuma lei que não a emanada de sua Câmara tem a possibilidade jurídica de ocupar-se com assuntos de interesse local. Instituído e arrecadando livremente seus tributos, o Município reafirma sua ampla autonomia, em relação às demais pessoas políticas.

Nem o governo federal nem o estadual podem interferir no exercício da competência tributária dos Municípios. No mesmo sentido, qualquer tratado internacional que os ‘obrigue’ a abrir mão de parte de seus tributos é nulo de pleno direito, ainda que referendado pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo. É patente que o Congresso Nacional não pode usurpar faculdades que, pela Constituição, foram consignadas aos Municípios.

Por isto tudo já antevimos o quão inconstitucionais são as chamadas ‘Listas de Serviços’, que querem ‘orientar’ a tributação por via de ISS [...]

Os Municípios têm o direito à autonomia e, destarte, ao pleno e livre exercício de suas competências tributárias. Podem, pois, impugnar judicialmente qualquer ato normativo detrimetoso de suas prerrogativas constitucionais [...] Tornamos a repetir que, por força do princípio da autonomia municipal, a pessoa política Município é livre para criar e arrecadar os tributos de sua competência. Esta afirmação que, segundo cremos, não esperta nenhuma divergência, é, todavia, implicitamente contestada, todo instante, por autores de boa nota.⁵⁷

2.4 Competência Tributária Municipal e Lei Complementar Nacional

A distribuição de competências tributárias, como anteriormente exposto, é atribuição da Constituição Federal, a qual conferiu poderes de instituição de tributos a cada um dos entes políticos, de forma a assegurar-lhes a autonomia necessária, característica de sistemas federativos. Contudo, conforme já mencionado, nem sempre estas competências constitucionalmente outorgadas são respeitadas, surgindo então conflitos entre os entes federativos, problemática esta que, segundo parcela da doutrina,

⁵⁶ VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. *ISS: comentários e jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Livraria Legislação Brasileira, 1998, p..

⁵⁷ CARRAZA, 2011, p. 202-203.

poderia ser dirimida através da edição de leis complementares, conforme temática a seguir desenvolvida, pela qual será elaborada tentativa de melhor definição do papel atribuído à legislação complementar para dirimir conflitos relativos à definição do critério espacial do ISSQN.

Embora considerada a competência constitucional para a distribuição de competências tributárias, a Carta Magna previu, no texto do art. 146, III, a competência das leis complementares, elaboradas pelo Congresso Nacional, para a disposição sobre normas gerais de direito tributário, sem, contudo, explicitar o conteúdo exato destas normas, além de determinar que a esta categoria legislativa competiria dispor sobre conflitos de competência tributária e limitações constitucionais em relação ao poder de tributar, o que tem gerado intensas discussões doutrinárias.

Segundo Andrei Pitten Velloso⁵⁸, as leis complementares exigiriam quórum de maioria absoluta, devendo ter o *nomen iuris* de lei complementar, e, ainda, dispor sobre matéria específica designada pela Carta Magna. Acerca da discussão referente à eventual existência de hierarquia entre leis complementares e ordinárias, é necessário referir que o posicionamento atual do STF sustenta que esta hierarquia não existiria.⁵⁹

As leis complementares surgiram no direito pátrio na Constituição Federal de 1969, a qual dispunha competir a esta espécie legislativa a função de estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência tributária e sobre limitações constitucionais ao poder de tributar. Contudo, em vista da redação dúbia do dispositivo inscrito no art. 18 § 1º da CF de 1969, teriam se formado duas correntes

⁵⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 102.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 98, destaca que: “Das ponderações expostas no tópico precedente, resta nítido o nosso posicionamento no sentido de que não há, em princípio, hierarquia entre lei complementar e lei ordinária: a Constituição reserva determinadas matérias à lei complementar e outras à lei ordinária, razão pela qual ‘os campos de lei complementar e lei ordinária em princípio não se interpenetram, numa decorrência da técnica constitucional de distribuição *ratione materie* de competências legislativas.” Acerca do tema, a posição do STF restou consignada no julgamento do BRASIL Superior Tribunal de Justiça. RE 377.457. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Julgado em: 17 set. 2008. Repercussão Geral – public. 19 dez. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000001363&base=baseAcordaos>>., cuja ementa refere que: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.

doutrinárias relativas à temática das leis complementares no sistema tributário brasileiro.⁶⁰

A primeira destas linhas de pensamento, denominada corrente tricotômica ou "bem comportada"⁶¹, confere interpretação literal ao disposto no art. 146 da Carta Magna e entende que a lei complementar possui tríplice função: de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, sobre limitações constitucionais ao poder de tributar e de estabelecer normas gerais de direito tributário.

A segunda corrente, denominada dicotômica, por sua vez, referiria que as funções da lei complementar seriam restritas à disposição sobre conflitos de competência em matéria tributária e ao estabelecimento de limitações constitucionais ao poder de tributar.⁶² Segundo a doutrina dominante, o entendimento da corrente dicotômica (a qual consolidou-se sob a égide da Constituição Federal de 1967, E.C nº 1/69), teria sido superado com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a consolidação do texto do art.146, consignando explicitamente a tríplice função das leis complementares, anteriormente referida.⁶³

No presente estudo, pretende-se demonstrar que é possível que se aceite a tríplice função da lei complementar, contanto que estas funções sejam apreendidas sob uma ótica interpretativa semântica, com pretensões de harmonização das disposições contidas no art.146 da Carta Magna em relação ao texto constitucional, em razão do que serão feitas breves considerações, a seguir, relativas ao modo pelo qual seria mais acertada a interpretação de cada um dos incisos do art. 146 da Carta Magna.⁶⁴

⁶⁰ VELLOSO, 2012, p.102-103.

⁶¹ Segundo ANSELMO, Marcio Adriano. Critério Material do ISS: Conteúdo Semântico da Expressão 'Definidos em Lei Complementar'. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 64, p. 130-165, set./out. 2005. Como expoentes da corrente tricotômica, o autor destaca Aleomar Baleeiro, Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado.

⁶² PIZOLIO JÚNIOR, Reinaldo. Considerações Acerca da Lei Complementar em Matéria Tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 4, n. 14, p. 173-205, jan./mar. 1996, p. 185. Como expoentes da corrente dicotômica, o autor destaca Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges.

⁶³ Acerca da relativa superação do entendimento da corrente dicotômica, VELLOSO, op. cit., p. 103, refere que, mesmo diante da clareza do texto constitucional e do pacífico acolhimento da corrente tricotômica pela jurisprudência, há doutrinadores de renome que continuam esposando a corrente dicotômica, interpretando o inciso III do art. 146 à luz do princípio federativo, de modo a restringir o seu alcance às normas gerais destinadas a regular os conflitos de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar.

⁶⁴ Segundo o texto do art. 146 da Carta Magna: "Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência

Em função da repartição constitucional de competências privativas, existem leis ordinárias municipais, estaduais, federais, e as leis complementares, previstas no art.146 da Constituição Federal.⁶⁵ Considerando o entendimento lógico segundo o qual a Carta Magna não conteria dispositivos contraditórios entre si, os quais impediriam a coexistência da competência exclusiva constitucional para a disposição relativa à repartição de competências tributárias e, simultaneamente, como uma espécie de poder paralelo, a competência das leis complementares para definir normas gerais em matéria de legislação tributária, é prudente que seja estudado em maior profundidade aquilo que deva ser entendido como norma geral tributária, cuja fixação possa ser feita pela legislação complementar.

É interessante referir que parcela da doutrina repele a possibilidade de livre fixação de normas gerais em matéria de legislação tributária pela legislação complementar, mencionando que tal prática poderia representar uma afronta ao pleno exercício da autonomia municipal⁶⁶, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho ao mencionar que:

Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de direito tributário, no novo sistema?

O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, 'a', definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial. Com tal interpretação, daremos sentido à expressão normas gerais de direito tributário, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da

tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

⁶⁵ FONSECA, Ruth Maria Guerreiro da; BASSOLI, Marlene Kempfer. A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 2, n. 3, p. 47-64, set./dez. 2007, p.50.

⁶⁶ Neste tópico, refere MAZINA, 2008, p. 47, que: “Muito se tem discutido a respeito da autonomia dos municípios e sua limitação através de leis complementares editadas pelo Congresso Nacional. Tais debates resultaram na formação de duas posições antagônicas: a primeira sustenta que a autonomia municipal não pode ser restringida senão pela Constituição da República e a segunda admite seja tal autonomia limitada também pela legislação complementar editada pelo Congresso.”

isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, a e b, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.”⁶⁷

Equivocado, nesse contexto, o entendimento segundo o qual as possibilidades da legislação complementar poderiam se equiparar ou por vezes mitigar o poder conferido à Constituição Federal para a fixação de competências tributárias, sendo elaborada no presente estudo uma tentativa de delimitação do sentido a ser atribuído às reais possibilidades da legislação complementar, para tratar, por exemplo, do critério espacial do ISSQN, em relação ao que referem Ruth Maria Guerreiro da Fonseca e Marlene Kempfer Bassoli que:

Quanto às questões de conflitos de competência em matéria tributária o Prof. Ataliba, ao escrever sobre lei complementar em matéria tributária, conceitua competência tributária como sendo 'a aptidão que as pessoas políticas: União, Estados e Municípios têm para criar e disciplinar tributos (ATALIBA, 1989, p.89). Tais definições estão expressas de modo claro e objetivo no texto constitucional, portanto, é preciso avaliar de modo sistêmico qual seria o papel desta norma nacional frente as normas de competência de nível constitucional.
⁶⁸

Acerca da função atribuída à lei complementar para disposição sobre conflitos de competência em matéria de tributação, parcela da doutrina refere que esta capacidade atribuída à lei complementar resultaria de uma espécie de redundância constitucional, pois, uma vez considerado que a constituição já dispõe exhaustivamente sobre conflitos, e já elenca minuciosamente as competências tributárias de cada ente, o papel que restaria à Lei Complementar seria praticamente insignificante.

Contudo, dada a ânsia dos entes públicos para obtenção de recursos crescentes, os mesmos tendem a, muitas vezes, editar leis de forma a extrapolar suas competências próprias, invadindo as atribuições de outros titulares de competências tributárias.⁶⁹ Nas situações de desencadeamento de verdadeiras “guerras fiscais entre os Estados” para obtenção de recursos de ICMS, e a previsão contida no art. 155, inc.XII, alínea "g" da CF, da Carta Magna, pela qual caberia à Lei Complementar a regulação da forma como, mediante a deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidos e revogados os incentivos, as isenções e os benefícios fiscais, de forma que, nesta hipótese, por exemplo, possa ser apontada como salutar a previsão de solução de conflitos de

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2005,. p. 263-264.

⁶⁸ FONSECA; BASSOLI, 2007, p. 51.

⁶⁹ PIZOLIO JÚNIOR, 1996, p. 186.

competência tributários pela via da legislação complementar. Nesse contexto, a função atribuída pelo art.146 da CF faria bastante sentido, para prevenir eventuais distorções nas posturas adotadas pelos entes tributantes.⁷⁰

Segundo Antônio Carlos Rodrigues Amaral:

Dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ", é matéria cujo conteúdo vai especialmente aplicar-se à regulamentação dos denominados impostos indiretos, isto é, daqueles incidentes sobre a produção, a circulação e o consumo, como o IPI, o ICMS e o ISS. Nesse caso, a estipulação dos limites destinados a cada um dos tributos em tela é medida essencial à preservação dos interessados em todas as esferas políticas em questão e da própria segurança jurídica que deve pautar as relações fisco-contribuinte.⁷¹

Contudo, embora em muitos casos sejam úteis as disposições que pretendam solucionar conflitos de competência em matéria de tributação pela via da legislação complementar, sinalize-se que esta possibilidade não conferiria às leis complementares o poder de convalidar legislação que contenha dispositivos conflitantes com a Constituição Federal, conforme bem pontua Márcio Adriano Anselmo⁷², ao referir que:

Entretanto, cabe ressaltar que, na resolução dos referidos conflitos de competência, a lei complementar não pôde vir a tolher competência constitucionalmente atribuída, sob pena de chegar-se ao absurdo de norma infraconstitucional prevalecer sobre a constituição, sobremaneira numa constituição rígida como a nossa e, ainda mais, extremamente minuciosa em matéria tributária.

Já no que toca à função da legislação complementar, de imposição de limitações ao poder de tributar, prevista no art.146, II, da Constituição Federal, é prudente mencionar que, da mesma forma como foi explicitado no tópico anterior, parcela da doutrina referiria que esta função já estaria exaustivamente detalhada na Carta Magna⁷³, de forma que à lei complementar restaria apenas o papel de dispor sobre as limitações já consolidadas constitucionalmente, de maneira a melhor explicitá-las.

⁷⁰ PIZOLIO JÚNIOR, 1996, loc. cit.

⁷¹ Ibid., loc. cit.

⁷² ANSELMO, 2005, p. 142. Ainda segundo o autor: "A Constituição brasileira tratou com vagar da ordem tributária, de forma que pouco restou ao legislador em matéria de normas gerais. Traçou exaustivamente as competências de cada ente, bem como delineou os critérios básicos para a criação de cada tributo. Tanto que o critério material de todos os impostos é dedutível do texto constitucional, sem precisar de qualquer consulta às respectivas legislações instituidoras."

⁷³ PIZOLIO JÚNIOR, 1996, p.186, refere que a função já estaria exaustivamente prevista nos arts. 150, 151 e 152, por ex, que referem as limitações constitucionais ao poder de tributar de ordem genérica, e ainda, em outros arts. esparsos como por ex. nos arts. 154, II e 153 § 2º,II.

Em relação ao poder de edição de normas gerais tributárias, interessante o posicionamento trazido por Clélio Chiesa⁷⁴, ao referir que a concessão de certos poderes especiais à União Federal para, através de Leis Complementares criadas pelo Congresso Nacional, dispor sobre normas gerais em matéria de tributação, editando, portanto, direito nacional e de observância obrigatória não só para a União, como para os Estados e Municípios, teria a função de compatibilizar os interesses das diversas ordens jurídicas parciais, de forma a tornar viável a federação. Adverte o autor, ainda, que este entendimento deva ser visto com ressalvas, de modo que estas normas gerais não invadam, mitiguem ou interfiram no exercício autônomo das competências de instituição de tributos constitucionalmente outorgadas aos entes políticos.

Embora considerado que, em situações extremas, ocasiões estas nas quais se verifique a necessidade de proteção de interesses nacionais, exista algum ponto que justifique a possibilidade de edição de normas gerais em matéria tributária pelo Congresso Nacional, esta autorização deve ser entendida em harmonia com as demais normas estabelecidas na Constituição Federal.⁷⁵

Nos termos do art. 30, III, da Carta Federal, compete aos municípios a instituição e arrecadação dos tributos de sua competência, bem como a função de aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei. Ainda, o art. 156, III, dispõe que podem ser tributados pelos municípios os “serviços de qualquer natureza” não compreendidos na competência tributária dos estados, definidos em lei complementar, sendo a competência tributária municipal para a tributação dos serviços definida por exclusão, em relação à competência estadual. Assim, aquilo que não é tributado pelos estados pode sê-lo pelos municípios.

⁷⁴ CHIESA, Clélio. ISS: o velho problema da função da lei complementar na regulamentação do Imposto Sobre Serviços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS: Lei Complementar 116/2003**. São Paulo: Juruá, 2005, p.132.

⁷⁵ Ibid., p. 135, refere que: “Por isso, o Congresso somente deverá intervir na ação de tributar para conceder desonerações e editar normas gerais quando forem absolutamente necessárias para a proteção de interesses caracterizados como de ordem nacional. Trata-se de uma competência excepcional de finalidade específica: proteger o interesse nacional. Adverte-se, entretanto, que o interesse nacional não pode converter-se na palavra mágica para se justificar desmandos levados a cabo a pretexto de editar normas destinadas a proteger interesses da coletividade em geral. Diz-se isso porque não basta haver autorização constitucional expressa para o Congresso atuar na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, é necessário que a competência seja exercida de maneira a amoldar-se às demais diretrizes do sistema, devendo a normatização veiculada harmonizar-se com os postulados constitucionais.”

E ainda, segundo o mesmo autor (Ibid., p. 142): “Conclui-se que o Congresso Nacional, mesmo na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, não é totalmente livre para legislar sobre matéria tributária, deve ater-se aos rígidos limites demarcados na Constituição Federal.”

A Lei Complementar nº 116, em seu art. 3º, define o elemento de conexão espacial para a incidência da norma tributária para a cobrança do ISSQN, e estabelece que o município competente para a exigência deste imposto é aquele onde estiver situado o estabelecimento prestador e, na falta deste, o município onde situado o domicílio do prestador, tendo estabelecido uma delimitação do critério espacial de incidência do ISSQN. Contudo, esta regra, segundo parcela da doutrina à qual nos filiamos, criou uma espécie de restrição à competência municipal constitucionalmente fixada para a cobrança deste tributo, o que caracterizaria uma extrapolação praticada pela LC em relação ao poder constitucionalmente outorgado aos municípios para a exigência do ISSQN, cujas operações ou prestações sejam realizadas em seu território.

Nesse contexto, observa-se que a Lei Complementar não poderia modificar o critério espacial definido constitucionalmente para a competência de cobrança do imposto, o qual incidiria em relação aos serviços prestados no âmbito territorial de um determinado município, e não em relação àqueles que sejam prestados por quem tenha estabelecimento prestador situado no âmbito deste município, ou que tenha domicílio na municipalidade⁷⁶. Nesse sentido, em contundente crítica àquilo que denominou de “síndrome da lei complementar”, refere José Souto Maior Borges⁷⁷ que:

Conseqüentemente, a lei complementar de normas gerais não pode dispor sobre a estruturação do tributo, no tocante a aspectos que a Constituição pôs fora de seu âmbito material de validade, porque reservados à lei ordinária do tributo. Esses aspectos são, na CF de 1988, muito estritos, mas ainda assim existem. Por via de consequência: a competência da União, a ser exercida mediante lei complementar de normas gerais de direito tributário (art.145,III), suporta limites constitucionais. Tais limites não podem ser reduzidos, nem ampliados, pela via da lei complementar ou ordinária. A competência tributária não é limitável por via infraconstitucional. A síndrome da lei complementar pretende entretanto que ela tudo pode – até abstrair a CF.

Acerca da impossibilidade da restrição, via Lei Complementar, à tributação pelos municípios, dos serviços cuja prestação se verifique em seus respectivos territórios, Roque Antônio Carraza expõe muito bem fundamentado arrazoado:

⁷⁶ CARRAZA, 2011, p. 853-854, refere que, pelo conceito de autonomia municipal, a norma contida no art. 156, III, da Constituição Federal é auto-aplicável e independente da edição de listas de serviços, sendo o município competente para a exigência da exação independentemente da listagem (listagem esta entendida como não taxativa, mas apenas exemplificativa) a ser fixada, ou não, pela legislação complementar, posto que a aceitação desta possibilidade demandaria o acatamento do absurdo conceito de que, acaso não editada qualquer lista, ou na hipótese de que esta lista não contivesse nenhum item, a competência para a exigência do tributo atribuída constitucionalmente pudesse ser esvaziada pelo legislador da União.

⁷⁷ BORGES, Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004, p. 8.

Todas estas observações nos reconduzem à nossa observação inicial de que o Município pode tributar, por via de ISS, os serviços de qualquer natureza (não compreendidos no art. 155,II da CF) prestados, em seu território, em caráter negocial.

[...] Ainda dentro do assunto, temos que a lei complementar nacional não pode definir local, para fins de ISS, alterando critérios constitucionais.

Como vimos, a Constituição traçou a regra-matriz de todos os tributos. Esta regra-matriz – que vincula o Poder Legislativo das várias pessoas políticas – indica, entre outras coisas, o aspecto espacial possível da hipótese de incidência de cada exação (ou seja, os limites do aspecto espacial da hipótese de incidência dos tributos).

O postulado vale também para o ISS. De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art.155, II, da CF) prestados no território do Município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição de competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu.

De conseguinte, por injunção constitucional, a lei que cria, *in abstracto*, o ISS, só pode irradiar efeitos sobre os serviços prestados no território do Município que a editou.

Nem mesmo a lei complementar nacional pode alterar a seguinte diretriz da Lei das Leis: “o ISS é sempre devido no Município onde o serviço for efetivamente prestado, ainda que seu prestador esteja domiciliado ou sediado em outro Município.

Do exposto, claro está que a ‘norma’ contida no art.12 do Decreto-Lei n 406/68 – que para alguns, faz as vezes de Lei Complementar Nacional – estipulando que o ISS é devido (exceção feita à construção civil) ao município onde o estabelecimento prestador estiver sediado (mesmo quando o serviço é prestado em outro município) consagra a absurda idéia de que a lei do Município “A”, ao definir hipótese de incidência desta exação, pode prever, como circunstância de lugar relevante à configuração do *fato impositivo tributário* (aspecto espacial), a prestação de serviço em qualquer outro Município. Deste modo, a lei deste Município “A” teria plena eficácia nos Municípios “B”, “C”, “D”...“N”, afrontando totalmente o princípio constitucional da territorialidade das leis tributárias.

Em síntese, a lei complementar nacional, para evitar eventuais conflitos de competência entre Municípios, só pode dispor no sentido de que o ISS é sempre devido ao Município onde o serviço de qualquer natureza for prestado. Evidentemente, acordos entre o prestador e o fruidor do serviço de qualquer natureza não têm força jurídica bastante para alterar este imperativo constitucional.⁷⁸

Segundo este posicionamento, portanto, o dispositivo constitucional que outorga competência às leis complementares para a edição de normas gerais em matéria de legislação tributária deve ser interpretado de forma sistemática e não literal, sendo mais coerente que seja acolhido o entendimento no sentido de que as leis complementares que fixem normas gerais de legislação tributária devam ser entendidas como tendo conteúdo declaratório de disposições que, em realidade, já estão contidas no texto constitucional⁷⁹,

⁷⁸ CARRAZA, 2011, p. 1110.

⁷⁹ CARRAZA, 2011, p. 1067-1068, refere que: “Ressalta, à simples contemplação do quanto acabamos de escrever, que as leis complementares devem 'colorir', de novos e mais intensos matizes, as linhas, por vezes tênues, que a Carta das Cartas traça ao impor 'limitações ao poder de tributar' e ao distribuir competências tributárias, privativas e indelegáveis, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito federal. Tais linhas divisórias (intransponíveis) já existem: foram traçadas pelas mãos

devendo, no mesmo sentido⁸⁰, ser interpretadas as normas que dispõem sobre conflitos de competência em matéria de tributação e sobre limitações constitucionais ao poder de tributar, cujos limites já estariam, na prática, fixados de antemão na Carta Constitucional, conforme bem pontua o autor, ao esclarecer que:

Depois de tudo o que vimos, podemos agora inferir, sem sinal de dúvida, que os possíveis conflitos de competência em matéria tributária já se encontram resolvidos na própria Constituição. Sendo estes premissa verdadeira, temos necessariamente, que também as limitações ao exercício das competências tributárias vêm todas encartadas na Lei Superior, não sendo dado ao legislador infraconstitucional (e.g, o complementar) delas se ocupar, a não ser no intuito de reafirmá-las.

Assim é porque a competência tributária e as limitações a seu exercício são como dois lados de uma mesma moeda. O tratamento jurídico dispensado a uma aproveita à outra. Separá-las (a não ser para fins didáticos) equivale a destruí-las. Daí entendermos que as normas gerais em matéria de legislação tributária, referidas no art. 146 da Lei Maior, têm caráter meramente declaratório. Em outros termos, elas visam à retirar da incerteza aparentes conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas. Por igual modo, pretendem reafirmar as 'limitações constitucionais ao poder de tributar', que vêm contidas em regras proibitivas, isto é, em mandamentos auto-aplicáveis, que, por isso mesmo, prescindem de integração legal ou infra-legal para terem plenas condições de operatividade.⁸¹

Para Roque Antônio Carraza, ainda:

Na verdade, o que pretendemos pôr em destaque é que esta lei complementar não possui o apanágio de buscar nela própria seu fundamento de validade. Muito pelo contrário: ela só poderá irradiar efeitos se e enquanto estiver contida na 'pirâmide jurídica', em cuja cúspide encontram-se as normas constitucionais, verdadeiras matrizes de todas as manifestações normativas do Estado, já que representam 'o nível mais alto dentro do Direito nacional', como observou, com propriedade, Hans Kelsen.⁸²

Desta forma, a lei complementar que formule limitação de competência tributária municipal, como ocorre no caso consubstanciado através do art.3º da Lei Complementar nº 116, ao pretender dar novos contornos à questão do local de caracterização da

cuidadosas do constituinte. A lei complementar referida no art.146 em pauta, só pode torna-las mais nítidas. A lei complementar, como vimos de relance, não cria limitações constitucionais ao poder de tributar, mas as regula, esmerando-se em impossibilitar conflitos nesse setor. Deste modo, não nos demasiamos em arrojada hipótese admitindo que ela se volta, precipuamente, aos Poderes Legislativos de cada pessoa política, melhor orientando-os no exercício de grave função de instituir tributos.”

⁸⁰ Ibid., p. 1079.

⁸¹ Ibid., p. 1040, onde refere ainda que: “Reafirmamos, deste modo, que só será válida a lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Tal conclusão, posto não deflúa naturalmente da mera leitura do invocado art.146, é a única possível se levarmos em conta, em sua exegese, dentre outros, os precitados princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.”

⁸² Ibid., p. 858.

hipótese de incidência do ISSQN, definindo uma regra para a identificação do critério espacial da hipótese de incidência tributária do tributo que não coincide necessariamente com o território municipal, incidiria em inconstitucionalidade, uma vez caracterizada a pretensão de restrição à competência tributária municipal⁸³ constitucionalmente estabelecida.⁸⁴

Para a devida análise destas afirmações, estudaremos no capítulo seguinte os critérios integrantes da regra-matriz de incidência do ISSQN, com especial atenção ao critério espacial, definido através da aplicação do princípio da territorialidade tributária, assim como as eventuais hipóteses de relativização deste princípio constitucional.

⁸³ BARRETO, 2005, p. 41, refere que: “Essa singela consideração já demonstra impor-se repulsa categórica ao raciocínio de que definidos devem ser os inúmeros serviços de competência dos Municípios. Só a possibilidade de concreção desse absurdo já obriga a afastar a hipótese. Só colocar-se a tributação municipal dependendo do arbítrio do legislador complementar já demonstra a erronia dessa orientação. Deflui da Constituição (art.30, III) que a competência tributária é instrumento da autonomia dos municípios; ora, se, ao mesmo tempo, entender-se que ela depende de lei complementar editada pelo Congresso, ter-se-á motivação suficiente para evidenciar a contradição de alguns intérpretes, que querem atribuí-la ao Texto Constitucional. Carlos Maximiliano ensina que se deve afastar as interpretações impossíveis ou ilógicas: pois, é da mais gritante falta de lógica, tanto comum, como jurídica, a interpretação que pretende conferir a esse preceito o significado de conferir à lei complementar o definir “serviços de qualquer natureza”, para efeito de abrir espaço à competência tributária dos Municípios. Tudo isso foi amplamente exposto por Souto Maior Borges, no seu clássico “Lei Complementar Tributária.”

⁸⁴ CHIESA, 2005, p. 137, refere que: “De igual forma, não pode o legislador nacional invocar a competência que lhe é atribuída pelo art.146, III, da Constituição Federal, para o fim de pretender demarcar a competência impositiva dos Municípios no tocante ao Imposto sobre serviços, como ocorreu, com a edição da Lei Complementar 116/03.”

3. O CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN NOS SERVIÇOS PRESTADOS EM LOCAL DEFINIDO E A SUA DEFINIÇÃO NAS HIPÓTESES DE SERVIÇOS MULTILOCAIS E IMPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

3.1 Os Critérios integrantes da regra-matriz do ISSQN

Considerando que o objeto do presente estudo trata da competência espacial para a instituição do ISSQN, é pertinente referir que a orientação das regras de competência para a instituição de impostos é formulada segundo critérios materiais⁸⁵ de incidência dos tributos, os quais definem que, para uma determinada hipótese de incidência ou para um determinado fato, seja pertinente a cobrança de um tributo determinado, por um dos entes federativos titulares de competência arrecadatória.⁸⁶

Neste tópico, é importante que se faça um corte metodológico, para a boa compreensão da divisão doutrinária em torno dos critérios integrantes da regra-matriz de incidência tributária, composta por um antecedente normativo (ou hipótese de incidência) e seu consequente⁸⁷. Estes conceitos estão formulados com maestria por Paulo de Barros Carvalho⁸⁸, segundo o qual:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A fórmula associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa....Dentro desse

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.131 aponta que: “O critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica) consistente num ser, num dar ou num fazer obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionantes de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial). Isso, porém, já é o suficiente para classificarmos os tributos, consoante veremos em capítulo ulterior”

⁸⁶ Exemplificação da utilização do critério material de distribuição de competências é formulada por MAZINA, 2008, p. 13: “Por outras palavras: não poderá o legislador infraconstitucional avançar sobre fatos diversos daqueles estabelecidos pelo constituinte como passíveis de tributação nos enunciados das normas de competência dos impostos, ao discriminar as respectivas materialidades, o fazem apontando a fatos jurídicos e não a fatos sociais ou sócio-econômicos. A prestação de serviços é fato jurídico regulado pelo Direito Civil, como também o são a doação e transferência imobiliária. De nada importa à aplicação das normas de competência tributária os fatos sociais. A ela importa, sim, a verificação da ocorrência do fato jurídico apontado em seu consequente.”

⁸⁷ Embora considerada neste estudo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho relativa à estrutura da norma tributária, é importante referir a existência de outras teorias relevantes sobre a matéria, como aquela desenvolvida por NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 369-372

⁸⁸ CARVALHO, 2005, p. 294-295.

arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos) enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto...A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

A regra-matriz de incidência tributária, dividida em hipótese e consequência⁸⁹, deve, portanto, ser decomposta segundo os critérios formadores da hipótese, que são o critério material, espacial e temporal, e aqueles formadores da consequência, quais sejam, o critério pessoal e o quantitativo⁹⁰. Segundo Paulo de Barros Carvalho⁹¹, ainda, os cinco critérios integrantes da regra-matriz de incidência tributária, sendo três deles no antecedente e dois no consequente, não seriam aplicáveis de forma isolada, devendo ser conjugados para a boa formulação doutrinária do núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária, conforme explicita, ao referir que:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados indicativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa) condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor) depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.

Relativamente à regra-matriz de incidência do ISSQN, devemos referir que esta é predominantemente caracterizada segundo seu critério material, questão esta definida segundo os conceitos minimamente predetermináveis pela Constituição Federal, caracterizando-se pela prestação de serviços⁹². Contudo, ainda que as regras de

⁸⁹ CARVALHO, 2005, p. 295.

⁹⁰ Embora adotada no presente estudo a teoria de Paulo de Barros Carvalho, baseada nos conceitos de lógica jurídica, orientada segundo modais deônticos, conceitos estes muito bem desenvolvidos por Lourival Villanova (VILLANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 147) é interessante referir que existem outras teorias relativas à estrutura da norma tributária, a exemplo daquela desenvolvida por Sacha Calmon Navarro Coelho, na obra **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 369-372.

⁹¹ CARVALHO, loc. cit, nota de rodapé nº 89.

⁹² Acerca dos conteúdos mínimos pré-definidos pela Constituição federal, vide ÁVILA, Humberto. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **O ISS e a Lc 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 165-166. Ainda, segundo ÁVILA, 2003, loc.cit: “O conjunto dessas normas constitucionais, sistematicamente analisado, corresponde à reserva constitucional material que não poderá ser desconsiderada pelo legislador infraconstitucional. A só consideração dessa reserva material posta e pressuposta pela Constituição Federal já conduz à conclusão de que o

competência tributária sejam predominantemente orientadas segundo este critério material, muitas vezes este não se mostra suficiente, diante de situações de conflito entre entidades federativas de mesmo nível.

Exemplo prático da situação de insuficiência da utilização exclusiva do critério material do suposto normativo como delimitador de competências tributárias seria aquele caracterizado quando dois ou mais municípios se julguem competentes para tributar uma mesma situação de prestação de serviços. Nesse contexto, o critério material que justifica a incidência do tributo é o da prestação de serviços, sendo, contudo, caracterizado um conflito a ser dirimido segundo outros critérios integrantes desta mesma regra-matriz de incidência. Acerca do tema, referem Marcos André Vinhas Catão e Ronaldo Redenschi que:

Problema diverso ocorre nos casos em que essa superposição de competências impositivas se verifica entre entes pertencentes à mesma esfera política, no caso ora examinado, entre Municípios, nos quais o exame do elemento material não é suficiente para o deslinde do conflito, uma vez que ambos os entes são dotados da mesma competência tributária sobre a mesma materialidade – prestação de serviços [...] A dificuldade na resolução deste conflito se agrava, na medida em que o próprio elemento material, em razão de suas características, facilita a ocorrência de pontos de interseção de interesses tributantes, acentuada ainda pela existência de um concurso de credores fundado na existência de milhares de municípios, muitos dos quais geograficamente vizinhos.⁹³

Nessas situações conflituosas, portanto, é necessário observar que deva ser considerado, como núcleo do suposto normativo⁹⁴, além do critério material, também o critério espacial⁹⁵, o qual indica o lugar onde ocorreu aquela ação, e assim atua como delimitador da distribuição constitucional de competências tributárias.

legislador infraconstitucional – pouco importa se atuando por meio de lei complementar ou de lei ordinária – não pode contrariar o significado mínimo atribuído ao aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços pela Constituição Federal. Dito de outro modo, o legislador infraconstitucional não poderá atribuir qualquer significado à expressão “prestação de serviços”, mas apenas, o significado posto e pressuposto pela Constituição Federal.”

⁹³ CATÃO, Marcos André Vinhas; REDENSCHI, Ronaldo. Conflito espacial de competências: conceito de estabelecimento e possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no ISS. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n 116/03 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 127-171.

⁹⁴ CARVALHO, **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2005., p. 324-325.

⁹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 106, ao abordar o aspecto espacial da hipótese de incidência, refere que: “O aspecto espacial tem, além disso, âmbito específico, quando abrange o próprio local físico onde a lei reputa consumado o fato imponible. Quando a lei menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal, etc, está fixando condições de situação do fato imponible relevantes para se qualificar a incidência e a isenção, conforme o caso. Se a lei nada disser, estará implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consumir o fato imponible. Dentro de certos limites, a lei pode estabelecer

Acerca da complementariedade do critério espacial em relação ao critério material de distribuição de competências tributárias, interessante trazer à colação o entendimento de Roque Antônio Carraza, segundo o qual:

Vem a propósito reiterarmos que o critério adotado pela Constituição na partilha das competências impositivas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal foi, além do material, o territorial. Noutros termos, levou em conta, para a solução dos possíveis conflitos nesse campo, o âmbito de aplicação territorial das leis que criam os impostos estaduais, municipais, e distritais. Por conseguinte, as leis tributárias que instituem tais gravames apenas têm voga sobre os fatos verificados no território da ordem jurídica que as editou.⁹⁶

No mesmo sentido, ensina Humberto Ávila que:

Interessa notar que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços traz implicações sobre todos os demais aspectos da hipótese de incidência. Se o aspecto material do imposto é a prestação de serviços, todos os demais aspectos deverão refletir essa materialidade: o fato gerador deverá ser considerado como ocorrido no momento em que se consuma a prestação do serviço ou de uma fração autônoma sua, caso seja divisível (aspecto temporal); o fato gerador deverá ser considerado praticado no local em que ele for prestado (aspecto espacial); o fato gerador deverá ser pago pelo sujeito que presta o serviço ou, se razões houver para isso, por aquele que, sem prestar serviço, matem relação com quem o faz (aspecto pessoal); o imposto deverá incidir sobre o montante que corresponder à remuneração paga pela prestação de serviço (aspecto quantitativo). Qualquer afastamento desse aspecto material da hipótese de incidência, mesmo que pela definição de seus outros aspectos, implica violação da regra constitucional para instituir o imposto sobre serviços.⁹⁷

Portanto, a exata delimitação da regra-matriz de incidência do ISSQN demandaria, em realidade, a utilização do critério material, aliada aos critérios espacial e temporal, correspondentes, portanto, à hipótese de prestação de serviços, no âmbito territorial de um município, em uma época determinada, sendo que a eventual descaracterização desta hipótese de incidência, pela tentativa de eleição de outro critério territorial de validade da norma tributária, deve ser visto com ressalvas, uma vez que pode representar uma afronta ao princípio constitucional da territorialidade tributária.

Além disso, não podemos deixar de destacar a advertência feita por Paulo de Barros Carvalho⁹⁸, relativamente à existência de diferenças entre o âmbito de validade

presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos impositivos ocorridos em lugares diferentes (deste que no território do legislador).”

⁹⁶ CARRAZA, 2011, p. 730.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p.

.. p. 170

⁹⁸ CARVALHO, **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 325-326.

territorial das normas tributárias, coincidente com os limites geográficos e territoriais do ente tributante, e o critério espacial desta mesma hipótese de incidência, o qual equivale à previsão hipotética dos critérios que possibilitam a localização do fato jurídico tributário num lugar determinado, ao referir que:

Em face da grande difusão desses últimos, tornou-se frequente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. E vamos exibir a distinção com referências práticas bem visíveis. O IPI, tomado na regra que prevê a incidência sobre a importação, e o IR, ambos de competência da lei federal, apresentam critérios espaciais radicalmente diversos: o fato jurídico tributário, na primeira hipótese, há de ocorrer nas repartições aduaneiras, de número limitado e situadas em localidades determinadas. Por outro lado, o IR alcança, em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras.

[...]

Os modelos trazidos à colação propõem uma inferência que vemos iluminada com forte claridade metodológica: o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei.⁹⁹

A distinção ora abordada também foi percebida por Alberto Xavier¹⁰⁰, que afirmou a existência de um âmbito de incidência e um âmbito de eficácia das leis, sendo o primeiro concernente aos limites das leis no espaço, objeto do direito de conflitos em sentido estrito, e o segundo relativo à competência tributária em concreto. Atenta o autor para a dificuldade de separação destes dois âmbitos, ao referir que:

É certo que o âmbito de incidência e o âmbito de eficácia andam, via de regra, de mãos dadas - são "irmãos siameses" - pois de nada adiantaria a um Estado alargar o âmbito de incidência de suas leis a ponto tal que não lhes fosse possível assegurar-lhes eficácia coercitiva, pois - para usar a expressão de Hobbes - *'all covenants without the swords are but words'*.

Mas também é verdade que, não raro, os dois círculos não coincidem, ficando por vezes o âmbito da incidência aquém do âmbito de eficácia - pense-se na tributação de pessoas jurídicas apenas em função dos lucros produzidos no território do país, quando o imposto eventualmente devido por lucros realizados no exterior poderia ser coativamente exigido sobre os bens da pessoa localizados no território do Estado que o instituisse; ou, inversamente, ficando o âmbito da incidência para além do âmbito de eficácia - figure-se lei que tributasse o lucro na compra e venda de bens situados fora do seu território por pessoas que nele não são residentes.

⁹⁹ CARVALHO, op. cit., loc. cit., nota nº 98.

¹⁰⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Uma vez esclarecidas as diferenças existentes entre âmbito de validade e incidência da norma tributária, ou entre o âmbito de validade territorial das normas tributárias e o critério espacial da hipótese de incidência tributária, deve ser observada, na legislação brasileira, a existência de três níveis de elaboração relativos às coordenadas de espaço dos antecedentes das regras tributárias.¹⁰¹

O primeiro grupo de regras seria atinente a impostos como o IPI, em que o acontecimento se produz em pontos determinados e específicos do território, devendo o detalhamento do local da ocorrência do fato ser pormenorizada pelo legislador. As normas de segundo tipo, por sua vez, seriam aquelas referentes a tributos incidentes sobre a propriedade territorial e rural, como o IPTU, cuja descrição normativa não determina lugares fixos, mas sim áreas, regiões e territórios, dentro dos quais, em quaisquer de seus pontos, possa ocorrer o evento.

As regras de terceiro tipo, a seu turno, seriam aquelas referentes à exações do estilo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ou ICMS, as quais apresentam pequena participação elaborativa em relação aos condicionantes de espaço, hipóteses nas quais, independentemente do lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, seriam propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se em pontos particularmente determinados, hipóteses nas quais, via de regra, o critério espacial coincide com o âmbito de vigência territorial da lei.

Diante deste entendimento, portanto, as regras referentes ao ISSQN estariam enquadradas no terceiro grupo de normas, que estabelecem métodos de classificação do critério espacial e estipulam, via de regra, que este coincidiria com o âmbito de vigência territorial da legislação.

Para melhor compreensão deste entendimento, abordaremos, a seguir, as classificações e modalidades de aplicação do princípio da territorialidade tributária, o qual conduziria ao entendimento de que a lei deva produzir efeitos e vigorar no território da entidade que a promulgou, sendo válida para cobrança do ISSQN a lei municipal editada nos limites geográficos do município onde tenha se caracterizado o fato gerador da hipótese de incidência tributária.

¹⁰¹ CARVALHO, CARVALHO, **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291.

3.2 *Classificações e formas de aplicação ou mitigação da aplicabilidade do princípio da territorialidade tributária*

Segundo a parcela da doutrina que advoga que o princípio da territorialidade tributária constitui-se como um dos pilares básicos do ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, a cogitação acerca da possibilidade de exigência de tributos relativos a fatos ocorridos além das fronteiras do ente tributante acarretaria a aceitação da possibilidade de extraterritorialidade da lei tributária, o que só seria admitido pelo ordenamento brasileiro em situações excepcionais.

A existência de princípios constitucionais implícitos, ou não expressos, vem sendo aceita por renomados doutrinadores, a exemplo de Ricardo Guastini¹⁰², quando refere que:

São princípios expressos os que são explicitamente formulados numa adequada disposição constitucional ou legislativa.

[...]

São princípios não expressos, pelo contrário, os que são “desprovidos de disposição, ou seja, não explicitamente formulados em alguma disposição legislativa, mas elaborados ou ‘construídos’ por intérpretes. Entende-se que os intérpretes quando formulam um princípio não expresso, não se comportam como legisladores, mas assumem que esse princípio esteja implícito, latente no discurso das fontes. Por exemplo, são princípios não expressos: o princípio da tutela da confiança, o princípio dispositivo no processo civil, o princípio de conservação de documentos normativos, o princípio da separação dos poderes, o princípio da legalidade na administração, os chamados princípios da ordem pública, o princípio do chamado ‘favor’ em matéria trabalhista, e assim por diante.

Os princípios não expressos são fruto de integração do direito à obra dos operadores do direito. Esses princípios são deduzidos pelos intérpretes, ora de normas singulares, ora de conjuntos mais ou menos amplos de normas, ora do ordenamento jurídico no seu conjunto.

Os ensinamentos de Roque Carraza¹⁰³ reforçam o reconhecimento da existência de princípios constitucionais implícitos, os quais pautam a aplicação das demais regras constitucionais e das leis de menor hierarquia:

Portanto, tudo se congrega a indicar que as leis e demais atos normativos de igual ou inferior hierarquia, além de deverem obedecer às regras constitucionais, precisam ser interpretados e aplicados da forma mais congruente possível com os princípios encartados no Código Supremo. À guisa de ilustração, se uma lei for equívoca, deverá ser aplicada em sintonia com os princípios que a Constituição acolhe.

¹⁰² GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 192-193.

¹⁰³ CARRAZA, 2011, p. 61 e p. 63.

[...]

Todos estes argumentos, que, por amor à brevidade, foram apresentados sem luxo de pormenor, reconduzem-nos à premissa inicialmente acenada, de que é a própria Constituição que quer ver respeitados e bem-cumpridos seus grandes princípios. Muita vez, uma lei é inconstitucional não por ferir a letra expressa na Constituição, mas porque está em antagonismo com os princípios (ainda que implícitos) insertos nesse Diploma Excelso.

Assim, embora considerado que o princípio da territorialidade não esteja expresso na carta Magna, sua existência decorre do contexto todo da legislação constitucional, uma vez considerada a realidade de que os entes tributantes não podem pretender exercer seu poder de tributação para além de seus limites territoriais.

Além disso, observa-se a estreita relação existente entre o princípio da territorialidade tributária e o princípio federativo, o qual preconiza que, como forma de exercício autônomo pelos entes tributantes de suas competências constitucionalmente outorgadas, é fundamental que um ente não interfira ou adentre no campo tributável do outro, devendo a União Federal respeitar os limites da competência dos Estados e Municípios, e estes, daquela, sendo ainda necessário que os Estados e Municípios guardem respeito à competência dos entes de hierarquia equivalente. A subsistência dos entes tributantes enquanto entidades federativas autônomas somente é possível acaso mantida a impossibilidade de invasão de suas esferas de competência tributária, pelos entes de igual ou superior hierarquia.¹⁰⁴

Cumprido ressaltar que a conceituação do fato gerador do ISSQN na Constituição Federal é feita de forma genérica¹⁰⁵, uma vez que o art. 156, III, dispõe que só podem ser tributados pelos municípios os “serviços de qualquer natureza” não compreendidos na competência tributária dos estados. A atribuição da competência constitucional para cobrança do ISSQN ao município é resultado de um processo de exclusão, pois o mesmo texto constitucional afirma que compete aos estados a tributação dos serviços de transporte interestadual e de comunicação não tributáveis pelos municípios (art.155, II da CF), e que, ao Município, competiria a tributação daquilo que não fosse tributável pelo estado. Além disso, o art.153, V da Carta Magna estabelece a competência da União para tributar os serviços correspondentes a operações financeiras.

¹⁰⁴ SOUZA, Cristiano Silvestrin de. O Local do Fato na Hipótese de Incidência do Imposto sobre Serviços e sua conexão com a ordem jurídica municipal: entre a lei e a jurisprudência. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 11, n. 65, jan./fev. 2009, p. 41.

¹⁰⁵ TORRES, Heleno Taveira. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: _____. **Imposto sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n 116/03 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 48.

O critério territorial de distribuição de competências estabelece, portanto, que uma lei impositiva de tributo só pode vigorar num determinado território, e que as leis da União, dos Estados e Municípios só podem instituir tributos na área delimitada pelo espaço físico do ente público respectivo. A delimitação constitucional de competências tributárias, também em razão do critério territorial, é um traço fundamental numa república federativa, a qual caracteriza-se como uma questão constitucional, que só neste nível pode ser tratada, de forma explícita ou implícita.¹⁰⁶

O eventual desrespeito ao limite territorial de incidência da lei tributária deverá ser considerado como uma extrapolação de poderes por parte das pessoas políticas que eventualmente pretendam assumir a posição de credoras de tributos em situações que transcendam os limites das competências que lhes foram outorgadas, em especial pelos arts. 155 e 156 da Constituição Federal, devendo a lei editada em desconformidade com os critérios territoriais de distribuição de competências ser vista com ressalvas, dada a possibilidade de caracterização de afronta ao texto constitucional.

As situações de tributação que demandem a mitigação da importância do critério territorial para a incidência das normas tributárias, via de regra, são possíveis apenas no âmbito do Direito Internacional Tributário, em determinadas situações nas quais se objetive evitar a dupla tributação ou a ausência de tributação, o que demanda o recurso aos denominados "elementos de conexão", os quais, segundo Alberto Xavier¹⁰⁷, devem ser entendidos como os critérios que vinculam um sujeito passivo, nacional ou estrangeiro, à obrigação de pagar um imposto no âmbito de um território determinado. Refere o autor que:

O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a 'localização' de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como na fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar da celebração do contrato).

¹⁰⁶ BARRETO, Aires. ISS e responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n 122, p. 7-131, nov. 2005, p. 20.

¹⁰⁷ XAVIER, 2010, p. 187.

A conexão dos fatos tributáveis com um determinado ordenamento e a consequente atribuição de poder tributário a este ente tributante decorre da soberania estatal, segundo a vertente pessoal (embasada na nacionalidade) e territorial (baseada no território), podendo a tributação, portanto, fundar-se no princípio da pessoalidade ou da territorialidade, sendo relativamente incomuns as situações de estados tributarem nacionais residentes no estrangeiro, de forma que haveria uma tendência reconhecida, tanto no âmbito do direito público, como no direito penal e administrativo, de preponderância dos critérios formulados segundo o princípio da territorialidade¹⁰⁸.

Segundo Alberto Xavier¹⁰⁹, ainda, a análise mais acurada da incidência do princípio da territorialidade demandaria o desdobramento do estudo em três critérios possíveis: o primeiro, que distingue entre territorialidade em sentido positivo e negativo; o segundo, caracterizado pela distinção entre territorialidade em sentido pessoal e real e, por último, o critério que diferencia a territorialidade em sentido material e formal, classificação esta bastante completa, sendo a seguir explicitada, segundo conceitos deste autor e de outros doutrinadores que a incorporaram.

O sentido negativo do princípio da territorialidade deve ser entendido como a limitação de aplicação das leis fiscais estrangeiras ao território do país em causa, de forma que os Estados devessem aplicar somente suas próprias leis, e jamais a legislação estrangeira. Paralelamente, o sentido positivo do princípio representaria a necessidade de aplicação das leis nacionais, no âmbito do território nacional.¹¹⁰

Já o princípio da territorialidade real é aquele que define a incidência das regras segundo elementos materiais da aludida situação de vida, ou aspectos objetivos do fato jurídico-tributário, como o local da situação dos bens, o local do exercício de uma atividade, o local da fonte ou produção de um rendimento ou o local do estabelecimento permanente.¹¹¹

Por outro lado, o princípio da territorialidade pessoal seria aquele que estabeleceria a definição do aspecto espacial do imposto segundo critérios pessoais ou subjetivos¹¹², hipóteses nas quais, via de regra, seriam utilizados elementos de conexão como a residência ou domicílio do contribuinte¹¹³, por exemplo.

¹⁰⁸ Ibid., p. 15.

¹⁰⁹ Ibid., p. 16.

¹¹⁰ XAVIER, 2010, loc. cit.

¹¹¹ Ibid., p. 17, e CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: teoria geral**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 232.

¹¹² CARLOS, 2010, p.233. Refere o autor, ao exemplificar a conjugação do critério pessoal ao critério da territorialidade material em Portugal: “Assim acontece quando, para definir a extensão do imposto,

Outra importante distinção doutrinária refere a existência da territorialidade em sentido material e em sentido formal¹¹⁴. Segundo Ticiania Stanislau Afonso Bradley Alves¹¹⁵:

A territorialidade em sentido material diz respeito ao âmbito espacial da regra-matriz de incidência tributária que, nada obstante seja dotada de aplicação territorial, possibilita a localização de fatos jurídicos ou sujeitos passivos dos tributos em territórios estrangeiros, como forma de determinação do regime tributário, e da constituição (ou não) do respectivo crédito tributário.

Trata-se, na realidade, do aspecto inerente à relação entre o próprio conceito de territorialidade e o problema da vigência das normas tributárias no espaço, mais especificamente no que diz respeito à possibilidade de constituição dos respectivos créditos tributários [...]

Nesse tocante, há de se diferenciar os limites espaciais em que são produzidos os efeitos normativos em face da eficácia da norma tributária no espaço, da própria localização de fatos sujeitos à tributação por critérios de conexão materiais ou pessoais.

O problema da eficácia da lei no espaço diz respeito à possibilidade da norma nacional produzir eficácia vinculante além das fronteiras do Estado a que pertence, o que é vedado pelos limites impostos pelo princípio da territorialidade.

[...] Por fim, é imperioso ressaltar que o conceito material de territorialidade, dizendo respeito à mera expedição de comandos gerais e abstratos que prevejam e disciplinem eventos ocorridos em territórios forâneos (territorialidade material), não tem o condão de afetar a soberania dos Estados estrangeiros, o que não ocorre com a idéia de territorialidade formal, em que a prática de atos envolvendo o exercício do poder de autoridade estatal, se ocorrida além dos limites territoriais, numa espécie de extraterritorialidade formal, afetar a soberania alheia.”

A territorialidade formal, a seu turno, expressa o conceito segundo o qual as leis tributárias só podem ser aplicadas nos limites geográficos do território da ordem jurídica que integram.¹¹⁶

As críticas doutrinárias à utilização de elementos de conexão subjetivos ou à aplicação prática do princípio da territorialidade material referem que a possibilidade de

utiliza como elementos de conexão a residência das pessoas singulares (art.15.º, n.º 1, do CIRS), a sede das pessoas colectivas (art.4.º, n.º 1, do CIRC) ou a sede e o domicílio do prestador de serviços (art.1.º, n.º 1, al. A e art. 6.º, n.º 4, do CIVA). Como se vê dos exemplos retirados dos códigos dos principais impostos a jurisdição espacial dos impostos em Portugal é definida com recurso a elementos de natureza real e elementos de natureza pessoal. Assim é, também, no art. 13.º da LGT. O seu n.º 1 estabelece o âmbito espacial de aplicação dos impostos com base na ligação dos fatos tributários ao *território* em sentido físico: ‘as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram em território nacional. Por seu lado, o n.º 2 do art.13 da LGT, acrescenta àquele âmbito ‘os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.’”

¹¹³ XAVIER, op.cit., p. 17.

¹¹⁴ CARLOS, op. cit., p. 234.

¹¹⁵ ALVES, Ticiania Stanislau Afonso Bradley. O princípio da renda mundial no direito brasileiro. In: TORRES, Heleno Tavaireira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 605-638, p. 629-630.

¹¹⁶ XAVIER, 2010, p. 18.

estabelecimento de uma relação entre um determinado fato e o território tributante através de elementos subjetivos, em realidade não seria viável, dada a impossibilidade de um determinado território impor coercitivamente suas normas em relação a fatos ocorridos no estrangeiro, uma vez considerada a falta de soberania deste estado ou território que pretenda tributar, sobre o território alheio¹¹⁷.

Nesse contexto, pode-se perceber que a aplicação do princípio da territorialidade nos sentidos material e pessoal encontra alguns óbices para sua aplicação prática. Esta situação se caracteriza porque a escolha de elementos de conexão, a exemplo da nacionalidade, gera a dificuldade de exigência, pelo Estado que pretenda tributar este fato, relativo a tributos supostamente devidos por nacionais residentes no exterior, uma vez que este Estado não detém soberania em território estrangeiro.

Assim, o mais comum é que os elementos de conexão tendam a privilegiar o critério formal ou estritamente territorial, de forma a evitar situações de ausência de coercibilidade em face dos critérios selecionados¹¹⁸. Contudo, em nível internacional, é vista com ressalvas a preponderância daquilo que podemos denominar como concepção clássica do princípio da territorialidade, a qual prioriza o elemento territorial estrito de conexão, fórmula esta que seria mais adequada às situações de aplicação do direito interno, conforme leciona Alberto Xavier¹¹⁹, ao mencionar que:

Seja, porém, qual for o sentido que se atribua ao princípio da territorialidade, certo é que ele se revela hoje insuficiente para constituir um critério de delimitação de competências quanto às questões tributárias internacionais. Com efeito, a territorialidade no seu sentido restrito, ou seja, a territorialidade assente numa conexão real, pode, quando muito, funcionar em sistemas tributários pouco evoluídos, assentes em impostos reais, cujos tipos legais sejam constituídos por objetos materiais ou por relações concretas facilmente localizáveis. De um modo geral, as hipóteses de incidência dos tributos fundiários, dos impostos de consumo, dos impostos aduaneiros, isto é, a existência de um prédio, o consumo de bens, a passagem pela linha de fronteira, não só não oferecem dificuldades de localização, como se verificam exclusivamente no território de um só Estado. E, sendo assim, o princípio da territorialidade fundamenta de modo bastante a delimitação da competência tributária dos Estados."

¹¹⁷ Vide PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada. **Direito fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 199-200: "De qualquer modo, tendo o direito fiscal, como já se viu, carácter público, as respectivas normas são de aplicação territorial quer no sentido de as normas alheias ao espaço, máxime as estrangeiras, não serem, em princípio, aplicáveis no território sob consideração (territorialidade negativa) quer no sentido de as normas fiscais serem aplicáveis, em princípio, nos limites do espaço em questão, sem qualquer restrição (territorialidade positiva)."

¹¹⁸ CARLOS, 2010, loc. cit.

¹¹⁹ XAVIER, 2010, p. 19.

Conforme o entendimento de Alberto Xavier¹²⁰, portanto, não seria demasiada a afirmação segundo a qual, em nível interno, o conceito formulado através do princípio da territorialidade tributária estaria em conformidade com um dos objetivos da República Federativa do Brasil insculpidos na carta Constitucional, de combate à pobreza e redução das desigualdades regionais, uma vez que os municípios menores e mais destituídos de recursos não tenderiam a ser sede de muitas empresas, e, segundo o conceito explicitado através do princípio da territorialidade, a competência para tributar seria precípua do ente menor, no qual ocorresse a efetiva prestação dos serviços, e não daquele município maior e mais rico no qual está situada a sede da empresa onde se localiza o estabelecimento prestador, na maioria das vezes¹²¹.

Interessante referir, ainda, que a adoção do princípio da territorialidade como critério de distribuição de competências tributárias guarda estreita relação com o princípio constitucional da capacidade contributiva, este de primordial importância, quando o assunto é tributação, uma vez que estabelece o preceito segundo o qual devam ser objeto de tributação apenas os fatos que sejam ao menos indicativos da aquisição ou existência de capacidade contributiva.

Portanto, é correta a afirmação segundo a qual, dentro das fronteiras do Brasil, vigora o princípio da territorialidade formal, derivado do art. 156, II da Carta Magna, segundo o qual cada município é competente para tributar as prestações de serviços ocorridas em seu território e, ainda, de que este princípio tem relação estreita com os princípios da autonomia municipal, federativo, da erradicação da pobreza e da tributação incidente sobre fatos indiciários de capacidade contributiva.

Desta forma, embora possível a aceitação de critérios de conexão como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo¹²², a doutrina tradicional tem aceito como fundamento mais acertado a tese da territorialidade, segundo a qual os estados devem tributar prioritariamente os fatos ocorridos dentro de seus limites geográficos.¹²³

¹²⁰ Ibid., p. 19.

¹²¹ SOUZA, 2009, p. 55.

¹²² XAVIER, 2010, p. 16-18.

¹²³ Acerca do tema, vale a transcrição do entendimento de BARRETO, 2005, p. 21-22, segundo o qual: “Rememore-se que, pelo princípio da territorialidade das leis, a norma deve ater-se ao território do Legislativo que a produziu, não havendo ultraterritorialidade legal: a lei é eficaz em seu território. Vimos, também, que o âmbito de eficácia da lei de cada Município, embora aparentemente igual, é contido nos limites do território respectivo. Ou nas palavras de Cléber Giardino: ‘...sobre cada um dos fatores (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

Em termos de ocorrência do critério espacial da incidência tributária do ISSQN, e de mitigação da possibilidade de bitributação em nível nacional, ou da invasão de competência de uns municípios em relação a outros, parece-nos correta, portanto, a posição segundo a qual o critério espacial e o âmbito de validade da lei devam necessariamente coincidir, sendo acertado definir que o município competente para tributar o ISSQN é aquele onde se verifique a prestação de serviços, a despeito da previsão contida na regra do art. 3º da LC 166/03, a qual define como competente o município onde situado o estabelecimento prestador ou, em sua falta, o domicílio do prestador.

Contudo, conforme estudaremos a seguir, existirão situações de absoluta impossibilidade de determinação do local onde os serviços são efetivamente prestados, permitindo-se, portanto, certa relativização da aplicabilidade do princípio da territorialidade tributária. Exemplo destas situações, a seguir abordadas, são caracterizadas nas hipóteses de serviços prestados em múltiplos locais ou de forma fracionada, as quais demandarão a utilização de critérios estabelecidos na legislação civil para a determinação do município competente para a exigência do tributo, ou aquelas de importação de serviços, nos quais a lei complementar determina a vinculação entre o tomador dos serviços importados e o ente tributante.

3.3 O conceito de prestação de serviços e a definição do local da prestação nos serviços multilocais

Conforme já mencionamos, o conceito daquilo que deva ser considerado serviço não é especificado no texto constitucional, uma vez que o art. 156, III da Carta Magna refere apenas que compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, com exceção daqueles compreendidos no art.155, II, especificamente os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados.

A Constituição Federal de 1988, ao outorgar competências tributárias, delimitou estas regras, sem contudo, explicitar pormenorizadamente os critérios definidores desta regra-matriz de incidência tributária. Entretanto, é correta a afirmação de que, uma vez que o texto constitucional se utilize de termos consagrados na legislação

consistência territorial – critério do *situs*, segundo Pontes de Miranda- implicando aplicação da lei vigente sobre a base física (território do Município) dentro do qual o fato jurígeno se dá’.”

infraconstitucional, vigentes à época de sua promulgação, acabe por incorporá-los, conforme ensina Humberto Ávila¹²⁴ ao referir que: “A CF/88, quando utiliza um termo, sem conceitua-lo de modo diverso, termina por incorporar o conceito que é utilizado no direito infraconstitucional vigente antes de sua promulgação.”

Nesse contexto, acertada a conclusão segundo a qual a conceituação do ato de prestar serviços tributáveis pelos municípios demande a observância do disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a norma tributária não pode alterar definições, conteúdos e alcances de normas jurídicas de direito privado, utilizados de forma expressa ou implícita pela Carta Magna para definir competências tributárias.

Neste prisma, para a correta apreensão do conceito de prestação de serviços de qualquer natureza descrito pela Carta Magna, há necessidade de observância das regras de direito privado, expressas na legislação civil, relativas ao tema. Nesse sentido, novamente pertinentes as lições de Humberto Ávila¹²⁵, ao referir que:

O princípio da separação dos poderes institui a divisão harmônica de funções entre os poderes, vedando que o Poder Judiciário altere os significados mínimos das normas instituídas pelo Poder Legislativo. E o princípio da legalidade estabelece que os outros poderes deverão agir tendo como ponto de partida os enunciados prescritivos estabelecidos pelo Poder Legislativo. [...]

A conjugação desses fatores conduz a prevalência dos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os meramente práticos. Essas regras de prevalência são decisivas para a interpretação dos limites à instituição de contribuições. Isso porque estabelecem que argumentos meramente práticos, como são os argumentos relacionados à necessidade de aumentar a arrecadação ou à importância do financiamento da saúde, não poderão prevalecer sobre os argumentos linguísticos e sistemáticos, como são aqueles que se deixam reconduzir à estrutura do Sistema Tributário Nacional e às regras de competência.

Em segundo lugar, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vincula o intérprete aos conceitos estabelecidos pela Constituição, direta ou indiretamente.

O Supremo Tribunal Federal foi várias vezes confrontado com a questão de saber se o legislador ordinário havia transbordado dos limites conceituais traçados pela Constituição Federal ao poder de tributar. Em várias oportunidades, o Tribunal decidiu que, tendo a Constituição utilizado um conceito, direta ou indiretamente pela incorporação de conceito de Direito Privado ao ordenamento constitucional, não pode o legislador infraconstitucional afastar-se dele.

¹²⁴ AVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência. Base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, data, p.126.

¹²⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 160-161.

Como exemplos de aplicação deste entendimento no âmbito do Supremo Tribunal Federal, podemos referir o julgamento proferido no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, cuja ementa refere que¹²⁶:

“TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional. Refere o relator que: A doutra orientação da ilustrada Turma Julgadora, enfrenta “data vênia”, obstáculo na caracterização da locação de coisa como serviço. De fato, configura obrigação de dar, consistente na entrega de bem locado e não de fazer, esta última, própria da locação de serviços. As duas espécies revelam-se distintas, não sendo possível atribuir-lhes idêntico regime jurídico tributário. Cunha Gonçalves, citado por Orlando Gomes, bem expressa a diversidade, ao assinalar: “o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem pagou e não é suscetível de restituição [...] e prestação de serviço [...] implicaria a modificação da estrutura do conceito de locação de coisa, consoante estatuído no Direito Civil, cumprindo observar o respeito do artigo 110 do Código Tributário Nacional: ‘a Lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, expressa ou implicitamente, pelas constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias’

Ao comentar o precedente contido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, juntamente com outro acórdão de semelhante sentido, refere o professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano¹²⁷ que:

“A jurisprudência do STF, como se pode ver pelo acima exposto, em relação ao RE 390840, e como se pode observar pela leitura do RE 116121, vem evoluindo e adotando conceitos jurídicos – como não poderia ser diferente- ao invés de adotar equivocadamente conceitos puramente econômicos e factícios para interpretar a constituição e a legislação inferior. No primeiro desses casos deu-se um entendimento jurídico para o conceito de ‘faturamento’ e, no segundo, a partir do conceito de Direito Civil sobre ‘locação’ entendeu-se que ela não é e não configura ‘prestação de serviços’.

Aliás, o último precedente mencionado demonstra muito bem a questão da evolução do sentido dos conceitos constitucionais, pois se observa que, em precedentes anteriores, o STF interpretava a expressão constitucional ‘serviços’ como incluindo também a locação de coisas móveis, exatamente por atribuir a essa expressão constitucional apenas um conteúdo econômico, em

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 116.121-3/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Octavio Gallotti. DJ 25 maio 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=206139&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20%20116121>>. Acesso em 15 mar. 2014

¹²⁷ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Aspecto espacial da norma tributária do ISS**. p. 16. Disponível em: <<http://www.cassianoadv.com.br/publicacoes.php?cat=7>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

detrimento do sentido jurídico que é dado, especialmente no Direito Civil, à questão da obrigação de fazer e ao fato de a locação de coisa, no sentido civilista, ser obrigação de dar e não de fazer.”

No mesmo sentido, é a decisão do Supremo Tribunal Federal, que consignou que o legislador ordinário não poderia ampliar o conceito de folha de salários utilizado pela Constituição para atribuir competência à União Federal relativa à contribuição social para o financiamento da seguridade social, consignando que o conceito de ‘salário’ existente na Consolidação das Leis do Trabalho deveria ser o mesmo da Carta Magna, de forma a só ser admissível a instituição da contribuição social quando estivessem presentes os requisitos de subordinação e de dependência do prestador de serviços, não existentes no caso da remuneração de trabalhadores autônomos e avulsos, conforme ementa¹²⁸ a seguir transcrita:

INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse por ela perseguida” – Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele.

CONSTITUIÇÃO – ALCANCE POLÍTICO – SENTIDO DOS VOCÁBULOS – INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Precatórios.

SEGURIDADE SOCIAL – DISCIPLINA – ESPÉCIES – CONSTITUIÇÕES FEDERAIS – DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69, teve-se a previsão geral do tríplex custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos – incisos I, II e III do artigo 195 – impôs contribuições, dispondo que a lei poderá criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (§ 4º do artigo 195 em comento).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TOMADOR DE SERVIÇOS – PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS – REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se

¹²⁸ Proferida no BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 166.772-9/RS. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio Melo. Tribunal Pleno. Julgado em: 12 maio 1994. **DJ** 16 dez. 1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=216095&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20%20166772>>. Acesso em 15 mar. 2014.

como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio – a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos.”

É importante referir, ainda, que a materialidade descrita na regra-matriz de incidência do ISSQN, pautada segundo os conceitos do direito civil, abrangeria a ideia de que serviço seria uma obrigação de fazer, em caráter negocial, que envolve o prestador e o tomador, gerando proveito ao tomador.¹²⁹ Acerca do tema, válida a transcrição do entendimento de Pontes de Miranda¹³⁰, ao referir que:

Serviço é qualquer prestação de fazer [...] servir é prestar atividade a outrem, é prestar qualquer atividade que se possa considerar 'locação de serviços, envolvendo seu conceito apenas a *locatio operarum* e a *locatio operis*. Trata-se de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação.

E ainda:

O referido conceito somente abrange:

- a) obrigação de fazer (e nenhuma outra);
- b) serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune ao imposto, conforme o art.150,VI 'a' da Constituição);
 - b.1) que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial - o que afasta, desde logo, aqueles prestados 'a si mesmo' ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, criativo);
 - b.2) prestados sem relação de emprego - como definida pela legislação própria -excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício), por não estar *in commercium*.¹³¹

O conceito de prestação de serviços de qualquer natureza envolve, portanto, uma explicitação dos critérios integrantes de sua regra-matriz de incidência, composta pelos critérios material, temporal e espacial, pessoal e quantitativo, que demandam a conceituação daquilo que deva ser entendido como prestação de serviço, num determinado momento, num determinado local, envolvendo as pessoas obrigadas a recolher o tributo numa determinada quantia.

¹²⁹ Conceito formulado por CARDOSO, Auta Alves. ISS: tributação sobre serviços prestados no exterior: contextualização e críticas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, v. 4, p. 729.

¹³⁰ MELO, José Eduardo Soares. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 43.

¹³¹ *Ibid.*, loc.cit.

Contudo, delimitação do critério espacial é uma premissa fundamental para a correta demarcação do exercício desta competência constitucionalmente outorgada aos entes tributantes, pois a falha nesta conceituação implicará no desrespeito à autonomia tributária designada a cada um dos entes federativos pelo exercício das competências tributárias que lhe são próprias, caracterizada pela invasão de competência de um ente em relação a outro.

Portanto, o município é competente para tributar os serviços de qualquer natureza realizados no âmbito do seu território, ou nos limites do seu espaço geográfico, conforme os postulados do princípio da territorialidade tributária. Contudo, a delimitação clara deste local exato onde ocorre a prestação dos serviços nem sempre é clara ou fácil, uma vez que existem serviços que podem ser prestados em múltiplos locais, à distância ou divididos em etapas.

A dificuldade na explicitação do local onde ocorre a prestação de serviços torna-se mais evidente em alguns casos típicos, como nas situações em que um determinado prestador tenha escritório, estabelecimento ou domicílio num determinado Município, prestando serviços no território de Municípios diversos, situações nas quais se caracterizam as hipóteses relativamente comuns, denominadas nas inovadoras lições Adão Sérgio do Nascimento Cassiano¹³² como serviços multilocais e fracionados ou realizados por etapas, sendo neste tópico imprescindível a transcrição das exemplificadas palavras do ilustre professor, ao referir que:

Nessas hipóteses, para facilitar a compreensão do tema, poder-se-iam imaginar as seguintes situações: a) um advogado de Porto Alegre é contratado por um cliente de Florianópolis para prestar o serviço em Brasília, nos Tribunais Superiores; b) os serviços de internet relativos à hospedagem de sites, em que o tomador do serviço pode estar em Porto Alegre, o prestador e o meio físico de hospedagem das páginas em São Paulo; c) os serviços de perícia em que o perito está estabelecido num município, realiza a coleta de dados em outro Município, conclui o laudo no Município em que possui estabelecimento, mas o entrega (cumpre a obrigação) no Foro de um terceiro Município. Esses exemplos e situações, de serviços multilocais, fracionados e em etapas, poderiam ser multiplicados indefinidamente.

A solução para este tipo de problemática relativa à delimitação do critério espacial da regra-matriz de incidência do tributo, nestes serviços multilocais ou fracionados, observada a imprecisão do exato local da prestação dos serviços, demandam o recurso aos conceitos utilizados pelas regras de direito privado, acolhidas

¹³² CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Aspecto espacial da norma tributária do ISS**. p. 12. Disponível em: <<http://www.cassianoadv.com.br/publicacoes.php?cat=7>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

de forma explícita ou implícita pela Carta Magna, as quais indicam que estes serviços sejam considerados prestados no município onde os mesmos tenham sido propostos, sendo este local considerado como da efetiva prestação dos serviços e este município, no qual formulada a proposta, considerado competente para a cobrança do tributo. Aplicável, portanto, a regra prevista no art.435 do CCB, pela qual: “Reputar-se-á celebrado o contrato no lugar em que foi proposto”.¹³³

Neste tópico, faz-se necessário lembrar que, embora devamos considerar, para fins de delimitação do critério espacial nos serviços multilocais ou fracionados, o do local onde formulada a proposta, e que a prefectibilização e efetiva caracterização dos elementos descritos na regra-matriz de incidência tributária ocorrerá somente quando efetivamente realizado o serviço, e portanto caracterizado o critério temporal. Acerca do tema, pertinentes as lições de Aires Barreto, ao mencionar que:

A mera contratação não materializa o fato ‘prestar serviços’; é mera previsão de fato que pode concretizar-se ou não. A só potencialidade de prestar serviços não equivale à materialidade do fato prestar serviço tributável pelo ISS.

[...]

Advirta-se, porém,: uma vez efetivamente prestados os serviços previstos no contrato, poderá ser ele (o contrato) elemento importante, inclusive como indício para a identificação do local (Município) em que se deu a prestação.¹³⁴

Assim, a mera previsão contratual deste serviço não é uma garantia de que estes realmente serão realizados e que o município onde os contratos sejam propostos realmente se tornará credor do tributo, pois podem ocorrer situações de não aceitação da proposta contratual, de retratação desta proposta ou retratação da aceitação da proposta, ou até mesmo, situações de rescisão contratual.¹³⁵ Todas estas situações seriam, portanto, impeditivas da concretização da proposta e da materialidade da prestação dos serviços, a qual permitiria a incidência do ISSQN.

¹³³ Acerca da necessária correlação entre o local da prestação dos serviços e aquele onde celebrado o contrato, novamente pertinentes as lições do ilustre professor CASSIANO, 2014, p.13, ao referir que: “Não haverá prestação de serviço se não houver um contrato: portanto, uma fórmula jurídica. Mesmo que se trate de um contrato gratuito, como por exemplo, o de doação, a prestação do serviço será, ainda, decorrente de um contrato. E isto porque a prestação do serviço poderá ser realizada por qualquer fórmula jurídica permitida no ordenamento. Mas a fórmula jurídica estará sempre presente. E a fórmula jurídica é definida pela lei civil.”

¹³⁴ BARRETO, Aires. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 359.

¹³⁵ Segundo a regra do art. 429, **Parágrafo único, do CCB**: “Pode revogar-se a oferta pela mesma via de sua divulgação, desde que ressalvada esta faculdade na oferta realizada”. E ainda, segundo o disposto no art. 433 do CCB: “Considera-se inexistente a aceitação, se antes dela ou com ela chegar ao proponente a retratação do aceitante”.

Contudo, uma vez considerado que o serviço contratado seja efetivamente prestado, valerá então a regra do local no qual seja formulada a proposta, observadas as variantes das regras descritas no Código Civil para contratos celebrados entre presentes e ausentes. Assim, a proposta efetuada por telefone¹³⁶, será considerada como sendo realizada entre presentes, pois a resposta do tomador relativa à aceitação será imediata, ocorrendo logo após o recebimento da proposta, regra esta que pode ser considerada válida para comunicações por Skype ou outros meios disponíveis atualmente, que permitam uma comunicação instantânea, como os chats, o *facebook* ou o *what's app*.

O critério que define a competência para cobrança do ISSQN como pertencente ao município no qual formulada a proposta, nas situações de contratações entre presentes, não oferece grandes dificuldades, devendo ser observadas as variantes da regra previstas para aquelas propostas formuladas entre ausentes e, ainda, para as propostas dirigidas ao público em geral.

Nesse contexto, as propostas feitas por *email* ou por correspondência são consideradas como formuladas entre ausentes, e nestes a regra da lei civil estabelece que os contratos sejam *considerados* propostos no local onde se encontre o proponente no momento da proposta, o qual pode ou não coincidir com o local da efetiva prestação dos serviços, do estabelecimento ou domicílio do proponente (art 434 do CCB)¹³⁷. Acerca do tema, pertinentes os ensinamentos de Ana Crisitna de Paiva Franco Toledo¹³⁸, ao referir que:

Além do subtipo acima, existe o contrato eletrônico interpressonal não simultâneo, que é, segundo Erica Brandini Barbagalo, aquele em que a declaração e recepção da vontade manifestada pelas partes não ocorre de forma simultânea, existindo um lapso temporal entre as mesmas. Um exemplo desse subtipo contratual é o contrato celebrado entre as partes por meio de correio eletrônico ou e-mail, pois, apesar do fato de que a transmissão de mensagens por e-mail é muito ágil, não se pode considerar como um meio instantâneo de informação.

O mesmo entendimento tem Erica Aoki, que considera que a comunicação por e-mail não é instantânea devido ao fato de que a mensagem não chega ao destinatário de forma involuntária, é necessário que este mantenha nova interação com o computador, ou seja acesse novamente a *internet* ou sua caixa

¹³⁶ Art. 428. Deixa de ser obrigatória a proposta:

I - se, feita sem prazo a pessoa presente, não foi imediatamente aceita. Considera-se também presente a pessoa que contrata por telefone ou por meio de comunicação semelhante;

¹³⁷ CASSIANO, 2014, loc.cit.

¹³⁸ TOLEDO, Ana Cristina de Paiva Franco. **Aspectos jurídicos da celebração de contratos pela internet**. Franca: UNESP, 2008. p. 76-77. Disponível em: <http://www.athena.biblioteca.unesp.br/exlibris/bd/bfr/33004072068P9/2008/toledo_acpf_me_fran.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2014.

postal, abrindo as mensagens que ali estejam armazenadas, para que tome conhecimento da manifestação de vontade a ele endereçada.

É importante que se faça menção, ainda, aos contratos de oferta ao público, disciplinados no art. 429 do Código Civil, sendo a proposta dirigida ao público em geral considerada como equivalente à proposta, quando esta contiver os requisitos essenciais de um contrato, conforme ensina Ana Crisitna de Paiva Franco Toledo¹³⁹:

O art.429 do Código Civil reforça o entendimento de que a proposta, mesmo direcionada ao público em geral, vincula o proponente, ao determinar que a oferta feita desta forma equivale à proposta, quando contiver os requisitos essenciais ao contrato, a não ser que, em razão dos usos e costumes, a oferta ao público não puder ser entendida como proposta. A proposta feita ao público distingue-se da proposta feita a um destinatário específico, dentre outros motivos, porque a primeira comporta reservas, tais como a disponibilidade de estoque, e em virtude da indeterminação do oblato. Esse entendimento pode ser aplicado, por exemplo, aos sites de lojas virtuais, que disponibilizam ao usuário da internet informações completas sobre o produto oferecido, condições de pagamento, limites de estoque etc, desde que a informação contida no site ingresse na esfera de conhecimento do usuário. Nesse caso, a oferta feita pelo site vincularia o proponente.

Acerca desses contratos interpretados como oferta ao público, formulados através da *internet*, são muito pertinentes as lições do professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, o qual ensina que, nestes casos, a definição do lugar da contratação demandaria a identificação, pelo contratante, do lugar no qual estes serviços são ofertados, que só pode ser aquele onde se encontra o prestador e não aquele onde estiver o meio físico-eletrônico que suporta a página eletrônica que oferece o serviço¹⁴⁰:

E assim é inclusive porque o tomador do serviço, que no mais das vezes será considerado um consumidor, deverá saber identificar quem é e onde se encontra o prestador do serviço – e não quem hospeda a página para o caso de necessidade de resolução de eventuais pendências decorrentes da relação contratual.

Além disso, se não houver indicações na própria página quanto ao fornecedor, então é porque a própria entidade que hospeda a página assume a responsabilidade pela prestação do serviço, e nesse sentido, ela será tida como a própria prestadora, inclusive nos casos de eventual responsabilidade contratual. Nessa última hipótese, o local da prestação será aquele em que se encontra a entidade que hospeda a página.

Assim, também nos casos do advogado e do perito, antes referidos. O serviço será considerado prestado no local em que houve a celebração do contrato, que é precisamente o local onde ocorreu a proposta, independentemente de onde o serviço, ou etapas dele, foram executadas, e independentemente do local em que foi cumprida a obrigação, e.g., com a entrega do laudo.

¹³⁹ TOLEDO, 2008, p. 80-81.

¹⁴⁰ CASSIANO, 2014, loc.cit.

Contudo, é necessário mencionar que a adoção dos critérios estabelecidos na lei civil, segundo os quais os serviços multilocais ou fracionados devam ser considerados prestados, via de regra, no local da efetivação da proposta, permitem uma relativização da regra geral que pressupõe que os serviços devam ser tributados no local onde efetivamente prestados, além de permitir certa flexibilidade aos contratantes, os quais poderiam então, conforme critérios de conveniência e economia de tributo, variar o local da proposta.¹⁴¹

Sinale-se que a adoção das regras civis sobre o local da prestação dos serviços, nas hipóteses de serviços multilocais ou fracionados, onde não é possível a caracterização da competência municipal segundo a regra do local da efetiva prestação dos serviços, tem o objetivo de, através das regras de direito civil, relativas ao local da celebração dos contratos, incorporadas implicitamente à Carta Magna, conferir segurança jurídica às partes contratantes e aos cidadãos. Nas circunstâncias em que houver suspeita de que as partes alteraram de forma artificiosa o local da formulação da proposta, de forma a lesar o fisco, caberá, portanto, a este avaliar, segundo o devido processo legal, as possíveis simulações ou fraudes realizadas pelas partes.¹⁴²

Além dos serviços multilocais ou fracionados, abordados neste tópico, existe também uma segunda modalidade de relativização da aplicação do princípio da territorialidade tributária, consolidada através da regra inserida na Lei Complementar nº 116/03, que passou a prever a tributação da importação de serviços com a consequente atribuição de responsabilidade tributária ao tomador destes serviços, conforme adiante estudaremos.

3.4 Aspectos controversos envolvendo a tributação das importações de serviços

A previsão de incidência do ISS na importação de serviços provenientes do exterior do país, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país, com a consequente designação do tomador ou intermediário destes serviços como responsável tributário, passou a constar do ordenamento jurídico brasileiro somente depois da edição da Lei Complementar nº 116/03, que em seu art. 6º define:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa,

¹⁴¹ Ibid., p. 19.

¹⁴² CASSIANO, 2014, p. 20.

vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

A constitucionalidade desta inovação legislativa tem sido questionada por diversos operadores do direito tributário, por representar, na opinião de parcela da doutrina, uma fórmula para o desvirtuamento da regra-matriz de incidência do ISSQN e de mitigação da aplicação do princípio da territorialidade tributária, conforme explicita Clélio Chiesa¹⁴³, ao formular crítica à inovação legislativa:

O evento tributado, então, não é o ato de prestar serviços, mas o ato de tomar serviços provenientes do exterior. [...]

Com a referida inovação, o legislador autorizou, por meio de lei complementar, indevidamente, a criação de um imposto municipal sobre a importação de serviços, extrapassando os limites autorizados constitucionalmente. Primeiro, porque autorizou a tributar evento que não se perfaz integralmente no território nacional. Segundo, porque a materialidade possível do ISS é prestar serviços e não importar serviços, incorrendo em violação do princípio da tipicidade.

Complementarmente, Auta Alves Cardoso¹⁴⁴ refere que o estabelecimento de responsabilidade tributária entre o tomador e o prestador de serviços não seria compatível com o critério pessoal da regra-matriz de incidência do tributo, pois neste caso, segundo as palavras da autora, na responsabilização do tomador “não se atende ao requisito legal de ambos possuírem interesse comum na realização do fato jurídico tributário, uma vez que, na realidade, possuem interesses contrapostos.”

Paralelamente, Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁵ se posiciona em sentido contrário, salientando que a previsão de o ISSQN incidir sobre a importação de serviços seria, de certa forma, complementar e uma espécie de consequência, decorrente do fato de o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ou abreviadamente ICMS,¹⁴⁶ também

¹⁴³ CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003, p. 327-350. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre Serviços: ISS** na lei complementar n. 116/03 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004.

¹⁴⁴ CARDOSO, 2007, p. 729.

¹⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços no Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, dez. 2003, p. 46-47.

¹⁴⁶ Conforme inciso IX do par do artigo 155 da CF, que determina que o imposto incide: “[...] a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço

incidir sobre a importação dos demais serviços, neste caso por definição constitucional, ao referir que:

Não parece cabível questionar a constitucionalidade da lei complementar. Afinal, enquanto o constituinte, ao versar sobre o imposto estadual, depositou ênfase em seu aspecto material (operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) – o que exigiu que o próprio constituinte tratasse de admitir sua incidência para os casos de importações – no caso do imposto municipal, vê-se que este incide sobre os serviços de qualquer natureza. Daí, pois, a possibilidade de tributar-se um serviço cujo resultado verifique-se no País, ainda que seu desenvolvimento (a prestação propriamente dita) tenha ocorrido no exterior.

De fato, não haveria isonomia na tributação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tributados pelo ICMS, e os demais serviços, tributados pelo ISSQN, se as importações de uns fossem tributadas pelo ICMS e a de outros não fossem tributadas pelo ISSQN. Contudo, esta seria uma contradição de natureza econômico-jurídica, sendo que o cerne da discussão jurídica, como bem apontam Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha¹⁴⁷, teria por escopo definir se o núcleo da materialidade do ISSQN seriam os “serviços” ou a atividade de “prestação de serviços”. Considerando o entendimento dos autores por último citados, no sentido de que o núcleo da materialidade do imposto residiria na “prestação de serviços”, estes sustentam que o ISSQN não poderia incidir sobre a prestação de serviços realizada integralmente no exterior, apenas sobre aquelas iniciadas no exterior. Segundo os autores:

Pelo exposto, temos não ser possível, na ausência de disposição constitucional expressa, a tributação, pelo ISS, de serviços cujo processo de prestação e consumação do resultado se desenvolveu integralmente no exterior, não sendo procedente o entendimento no sentido de que a utilidade decorrente da atividade de prestar serviços pode ser bastante para configurar o aspecto material do ISS.¹⁴⁸

Portanto, as discussões centrais versariam sobre a eventual existência de contraposição entre os interesses do prestador e tomador de serviços, para definir a materialidade do imposto. Contudo, a separação destes conceitos, como diametralmente opostos, seria uma tarefa complexa e talvez mostrar-se-ia pouco viável. De acordo com

prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.”

¹⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 442.

¹⁴⁸ Ibid., p. 441-442.

Adão Sérgio do Nascimento Cassiano¹⁴⁹, o fato gerador do ISSQN e de outros impostos que não sejam os incidentes sobre a propriedade ou sobre a renda, seriam caracterizados por uma relação jurídica bilateral ou multilateral, marcada pela existência de mais de um sujeito envolvido na formulação aspecto material, ao referir que:

Nesses casos, de tributos cujo aspecto material é um fato bilateral ou multilateral, todos os envolvidos (aspecto pessoal da hipótese) nesse aspecto material manifestam capacidade contributiva objetiva, de modo que qualquer um deles pode ser erigido pelo legislador inferior como contribuinte.

Segundo o professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano¹⁵⁰, portanto, no caso do ISSQN, o tomador do serviço possui capacidade contributiva e poderia inclusive ser escolhido como contribuinte do imposto. Contudo, a LC 116/03, ao tratar do tema, atribuiu ao prestador de serviços a função de contribuinte e, no caso específico da importação de serviços, tratou o tomador como responsável tributário, embora pudesse tê-lo escolhido como contribuinte. Nesse contexto, portanto, não existiria contraposição de interesses entre prestador e tomador, mas sim uma espécie de interesse conjunto para a realização do mesmo fato, a “prestação de serviços”.

Este é o entendimento de Alessandra Brandão Teixeira¹⁵¹, ao referir que:

[...] tanto o prestador, como o tomador, pode ser designado contribuinte do imposto, pois se trata de dois lados da mesma operação. A regra geral estabelecida pela Lei Complementar n° 116/03 determina que o contribuinte é o prestador de serviços, mas não existe óbice que seja estabelecida uma exceção em que o contribuinte possa ser o tomador. Esse procedimento não altera o aspecto material, que permanece intacto, sendo apenas eleita como contribuinte uma das partes envolvidas na operação que o define.

Paralelamente, também seria possível cogitar da constitucionalidade da tributação pelo ISSQN na importação de serviços, com base no conceito denominado por parcela da doutrina como extraterritorialidade da tributação, hipótese na qual seria considerada viável a incidência de norma expedida por um determinado município brasileiro em relação a um prestador de serviços localizado no exterior, sendo esta incidência viabilizada através de elementos de conexão ao território nacional que transcenderiam o

¹⁴⁹ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010, p. 305.

¹⁵⁰ CASSIANO, 2010, loc.cit.

¹⁵¹ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. A incidência do ISSQN sobre a importação de serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, v. 4, p. 705-706.

critério exclusivo e rígido da territorialidade tributária, o qual estaria gradualmente perdendo espaço em termos de tributação internacional¹⁵².

Neste tópico, conviria referir ainda o bem lançado apontamento de Paulo Caliendo¹⁵³, no sentido de que o conceito de importação de serviços previsto no § 1º do artigo 1º da LC 116/03, que prevê a incidência do imposto sobre serviço proveniente do exterior ou cuja prestação tenha sido iniciada no exterior não seria suficientemente claro, dada a indefinição da legislação, ao não conceituar especificamente se a ideia de proveniência do exterior estaria relacionada ao domicílio do prestador ou ao local da execução¹⁵⁴. Segundo o autor, deveríamos entender esta proveniência como relacionada à residência do prestador no exterior:

“Entendemos que o termo ‘proveniente’ somente pode significar o local do estabelecimento prestador. Cremos que o conceito de não residente utilizado em Direito Tributário Internacional é o elemento que nos permite resolver esse dilema. O conceito de residência é, de modo geral, o conceito aceito como centro primário de imputação subjetiva e deve, portanto, definir o ponto de incidência subjetiva da norma.”

Nesse contexto, uma vez aceita a ideia de que o termo proveniente do exterior apontaria para a residência do prestador, situada no exterior, e, ainda, a possibilidade de estabelecimento do vínculo da tributação entre o município brasileiro e o tomador destes serviços, devemos analisar o argumento daqueles que advogam no sentido da constitucionalidade da tributação da Importação de Serviços, com base na necessária aplicação do direito nacional em nível interno, sendo para tanto necessária a distinção

¹⁵² Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p.204 a 207, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2010.

¹⁵³ CALIENDO, Paulo. O ISS incidente sobre serviços bancários e financeiros. Disponível em: https://www.google.com.br/search?espv=2&es_sm=93&scient=psy-ab&q=CALIENDO%2C+Paulo.+O+ISS+incidente+sobre+servi%C3%A7os+banc%C3%A1rios+e+financeiros&oq=CALIENDO%2C+Paulo.+O+ISS+incidente+sobre+servi%C3%A7os+banc%C3%A1rios+e+financeiros&gs_l=serp.12...2288.3418.0.5385.1.1.0.0.0.300.300.3-1.1.0....0...1.1.37.psy-ab..1.0.0.T28LcL2Mxx4&pbx=1&biw=1024&bih=677&cad=cbv&sei=QPgpU63qCYmi0gHRpoHABQ. Acesso em 19/03/2014.

¹⁵⁴ Este conceito encontraria guarida no antigo acórdão do Supremo Tribunal Federal, proferido nos autos do Recurso extraordinário nº 115.359-8, o qual, ao analisar se o serviço é efetivamente prestado no exterior, ou só começou no exterior e se a empresa teria estabelecimento no exterior ou no Brasil, conforme ementa do julgado que refere que: ICM. O local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador (artigo 12, a, do decreto-lei 406/68). Não nega vigência a esse dispositivo acórdão que, em face das circunstâncias de fato e de direito, considera que a empresa tem filiais no exterior e que foram estas que prestaram o serviço ali, não sendo, portanto, devido o ISS à Prefeitura do Município onde está situada a sede. Questão preliminar que não é decidida à luz do citado preceito legal. Recurso extraordinário não conhecido. Recurso Extraordinário nº 115.359-8, julg em 11.03.98, public em 20.05.88, disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=205551&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20>

entre os conceitos de Direito Tributário Internacional, que seria o direito nacional com critérios de estraneidade, e O Direito Internacional Tributário, caracterizado como direito internacional tributário propriamente dito.

Acerca do tema, seria interessante a menção à diferenciação formulada por Paulo Caliendo¹⁵⁵, ao referir que, de acordo com os preceitos do Direito Tributário Internacional, o direito nacional deveria ter aplicação automática em nível interno, de forma a tornar inclusive dispensável o recurso ao princípio da territorialidade, ou de outros critérios de conexão, para fundamentação de sua aplicação, sendo necessário apenas que se verificasse se o caso comportaria ou não a incidência da norma nacional.

Relativamente ao argumento que aponta para a necessidade de certa mitigação da preponderância do princípio da territorialidade em nível internacional, vale transcrever a lição de Alberto Xavier¹⁵⁶:

O desenvolvimento de formas tributárias mais aperfeiçoadas, como as incidentes sobre a renda global ou o patrimônio, suscitam, porém, maiores dificuldades, pois os seus pressupostos perdem o caráter material concreto para se transformarem num processo de sucessiva desmaterialização, em realidades abstratas e complexas cuja conexão com um dado território se apresenta em termos duvidosos, geradora de conflitos potenciais. Com efeito, enquanto nos sistemas tributários mais simples, a um fato imponível corresponde em regra apenas um território, nos modernos sistemas fiscais, a um único pressuposto pode corresponder mais do que um território, dada a pluralidade de conexões que podem fundamentar sua localização territorial. A invocação do princípio da territorialidade já não constitui, pois, critério suficiente para a imputação de um fato tributário a um determinado território: tornam-se indispensáveis critérios suplementares que determinem, para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante e que, quanto às realidades imateriais ou incorpóreas, definam sua localização ou 'sede'. Por outro lado, uma acentuada tendência no sentido da personalização do imposto, em ordem a adequá-lo mais intimamente à capacidade contributiva individual, revelou a insuficiência das conexões reais que passam a cumular-se ou a ver-se substituídas por conexões pessoais, como a residência, a sede ou domicílio, para não falar da nacionalidade dos sujeitos passivos. Ora continuar a falar-se de um princípio da territorialidade, quando os critérios de ligação ao território já não são reais, mas pessoais, significa pelo menos uma radical alteração do sentido tradicionalmente conferido ao conceito e, indubitavelmente, uma quebra do seu valor dogmático. Se o princípio da territorialidade material se limita à exigência de uma qualquer conexão da situação da vida internacional com o território, tenha ela natureza real ou pessoal, para que as leis deste tenham aplicação, então ele deixa de funcionar como critério positivo quanto ao âmbito de aplicação das leis internas, para desempenhar tão-só uma dupla função negativa: impedir o arbítrio resultante da tributação por um Estado de situações que com ele não têm qualquer conexão (*a volkerrechtliche MiBbrauchverbotde que fala Mossner*) e afastar a nacionalidade como elemento exclusivo de conexão.”

¹⁵⁵CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 80.

¹⁵⁶XAVIER, 2010, p. 20.

No caso do ISSQN, a possibilidade de aplicação extraterritorial da norma tributária gera intensas controvérsias doutrinárias, como deixa claro José Eduardo Soares Melo¹⁵⁷, quando refere que:

É cediço que as competências estabelecidas na CF tomam em conta o local onde se verifica o fato gerador tributário, e onde se revela a respectiva riqueza. A extraterritorialidade tem sido considerada em situações peculiares, com expressa determinação constitucional. Diante dessa circunstância excepcional, é que a legislação pode incidir tanto sobre fatos ocorridos dentro do país, colhendo as pessoas aqui residentes e domiciliadas, como também relativamente a fatos verificados fora do território nacional. Os nacionais dos países somente deveriam ser tributados pelo país em que residem, e nunca poderiam ser alcançados quando residentes no estrangeiro, segundo a concepção clássica do princípio da territorialidade, independentemente de outras características que eventualmente pudessem concorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio, ou a residência do sujeito passivo.

Por outro lado, existem autores que sustentam a possibilidade do deslocamento do aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISSQN, de forma a que o vínculo da tributação se instaure entre o ente tributante e o tomador de serviços, apontando, ainda, a coerência dessa medida com as orientações emanadas por organismos internacionais. Nesse sentido, o posicionamento de Alessandra Brandão Teixeira¹⁵⁸:

O deslocamento do aspecto pessoal da hipótese de incidência, quando da importação, não é estranho ao ordenamento tributário nacional. No caso do ICMS e do IPI, ocorre o mesmo fenômeno. Nessas hipóteses, o aspecto material da hipótese de incidência permanece inalterado, mas observa-se uma inovação no aspecto pessoal, o importador assume posição de contribuinte, por disposição expressa de lei.

Essa é uma solução que se encaixa nas recomendações da OCDE, no que tange à tributação dos serviços. Tal organismo internacional recomenda que, na importação de serviços, os Países foquem a incidência tributária no tomador de serviços estabelecido no País tributante.

A OCDE, em suas recomendações, utiliza a expressão substituição tributária, para designar o fenômeno de deslocamento do aspecto pessoal da hipótese de incidência, que passa a se referir ao tomador do serviço. Todavia, isso não significa que se esteja referindo ao uso jurídico correto da expressão. O que se pretende é recomendar que no caso da importação de serviços, o vínculo de tributação seja instaurado entre o ente tributante e o tomador do serviço, que está estabelecido em seu território.

É importante mencionar, ainda, que aqueles que se posicionam no sentido da constitucionalidade da cobrança do ISSQN sobre serviços importados também o fazem através do argumento de que, através da Emenda Constitucional nº 03/97, teria sido

¹⁵⁷ MELO, 2005, p. 202.

¹⁵⁸ TEIXEIRA, 2007, p. 705-706.

adotado pelo constituinte pátrio o critério ou princípio do “destino” em termos de tributação de internacional de serviços, entendimento caracterizado por Aristóteles Moreira Filho¹⁵⁹ na seguinte passagem:

O critério de conexão do destino vincula a operação internacional com bens e serviços, como fato econômico tributável, com o sistema tributante, a partir do destino da operação, localizado dentro do território da entidade tributante. O critério de conexão do destino, viabiliza, portanto, a tributação da importação, circunstância que explica a sua adoção maciça. Os Estados importadores tributam as operações internacionais preferencialmente pelo critério do destino, no afã de impingir aos bens e serviços importados a mesma carga fiscal daqueles produzidos internamente. Compensa-se, dessa sorte, a desoneração com que são tratados os bens exportados, em seus estados de origem, pela não adoção do critério de conexão de origem. É precisamente a localização do destinatário do bem ou serviço, dentro do território do Estado tributante, que confere a efetividade necessária à tributação das referidas operações internacionais a partir deste critério de conexão.

Segundo Alberto Xavier¹⁶⁰, a atual adoção do princípio do destino em nosso país permitiria a exclusão da incidência da tributação das exportações e, em contrapartida, a tributação das importações e de todo o consumo de mercadorias ou serviços ocorrido no local do destino:

Configurará, em princípio, exportação toda e qualquer prestação de serviços de que o tomador seja residente ou domiciliado no exterior, independente do local do seu desenvolvimento ou execução. Assim, tanto configura exportação a hipótese em que o prestador tenha executado integralmente os serviços no Brasil como a hipótese em que esta tenha se limitado no país a dar início à prestação de serviços, completando-os no exterior, como, ainda, a de tê-los executado integralmente em território estrangeiro. Só não configura exportação, nos termos e para os efeitos do art.2º, I, da Lei Complementar nº 116/03, a prestação de serviços pactuada entre um residente e um não residente, cujo resultado se verifique no Brasil. O alcance desta expressão deve ser interpretado no sentido de dar eficácia ao comando constitucional (art.156,II,§ 3º) que conferiu à lei complementar a atribuição de consagrar, em matéria de tributação pelo ISS da exportação de serviços (à semelhança do que já sucedia em matéria de IPI e ICMS) o princípio do país de destino, segundo o qual o bem ou serviço devem submeter-se à tributação no local onde ele é consumido e não no local onde ele é produzido.

A adoção do princípio do destino, portanto, seria mais adequada nas situações de tributação no local do consumo, conforme refere XAVIER,¹⁶¹ quando menciona que:

¹⁵⁹ MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na Estrutura da Norma Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 327-355, p. 354-355.

¹⁶⁰ XAVIER, 2010, p. 206

¹⁶¹ XAVIER, 2010, p. 198

Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais. O sistema assim descrito - adotando o princípio do 'país do destino' (*Bestimmungsland-Prinzip*) - permite, pela eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, evitar perturbações nas condições da concorrência, conduzindo a que um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributados apenas uma vez e que as mercadorias estrangeiras suportem o mesmo encargo fiscal que as mercadorias nacionais. Relacionam-se, pois, entre si, de um modo indissociável, o 'princípio da tributação no país do destino' com o princípio da não-discriminação em razão da nacionalidade.

Nesse contexto, entende Alessandra Brandão Teixeira¹⁶² que a tributação das importações de serviços no Brasil, que passou a ser prevista na LC 116/03, caracterizaria um avanço, o que demandaria a transferência da condição de sujeito passivo ao tomador de serviços, sendo que, na hipótese ora tratada, o problema seria relativo à forma pela qual se colocaria em prática a incidência do ISSQN em relação à prestação de serviços internacional. Como espécie de sugestão a esta problemática, refere a autora que:

A solução em questão deve diferenciar as duas modalidades de prestação de serviços: *business to business* (serviços prestados entre sujeitos passivos do ISSQN) e *business to consumer* (serviço prestado a um consumidor final).

No primeiro caso, entende-se que a melhor forma de tributação se dá através da adoção do deslocamento do aspecto pessoal da hipótese de incidência, determinando que o tomador é o contribuinte do imposto. Essa solução permite uma operacionalização do imposto de forma mais justa e racional.

Nessa hipótese, o tomador teria como se ressarcir do ônus econômico da incidência através da retenção do valor do imposto do preço a ser pago ao prestador de serviço localizado no exterior.

Do ponto de vista da fiscalização, o mecanismo do deslocamento mostra-se mais eficiente porque permite uma correta verificação dos pagamentos a serem efetuados pelos tomadores, que são inscritos junto às administrações tributárias nacionais.

A dificuldade maior relativa à tributação de serviços encontra-se na incidência sobre o *business to consumer*, ou seja, serviços prestados aos consumidores finais.

Em primeiro lugar, o País deve decidir se a receita proveniente da incidência sobre esse tipo de negócio (venda de serviços a consumidores finais) supera as despesas relativas à fiscalização e a arrecadação do imposto incidente neste caso. Ou seja, deve-se decidir se a incidência em questão é viável em termos financeiros. Se o país decidir sobre a viabilidade financeira da incidência em questão, entre as alternativas apontadas pela OCDE, a melhor solução seria a adoção de um Regime de Identificação, a exemplo do que foi adotado na União Européia.

Nesse caso, os prestadores de serviços estrangeiros se identificariam perante as administrações tributárias brasileiras, através de um grande portal

¹⁶² TEIXEIRA, 2007, p. 704.

eletrônico, que permitisse que todas as obrigações acessórias, a serem adimplidas por esses, pudessem ser executadas por via eletrônica.

O imposto incidente sobre a operação seria devido ao Município ou Distrito Federal onde ocorrer o consumo do serviço, ou seja, onde o resultado da prestação de serviço se verificar. Essa medida forçaria a criação de uma administração fazendária virtual nacional (única) relativa à tributação da importação de serviços por consumidores finais, uma vez que não se afigura razoável exigir que cada prestador de serviço estrangeiro se cadastre junto a milhares de Municípios que compõem a Federação brasileira.

Embora, à primeira vista, essa seja uma medida de impossível concretização no atual cenário político brasileiro, a sua adoção seria muito positiva para o Brasil, porque representaria uma intenção de racionalização e harmonização da tributação, o que é uma exigência dos agentes econômicos e um sinal de desenvolvimento político administrativo do país.

A adoção de regimes de identificação não é estranha ao direito tributário brasileiro. O ICMS possui regimes de identificação, como o denominado SINTEGRA, além do fato de que a substituição tributária exige que o substituto se inscreva em outros Estados. Além disso, o Município de São Paulo, recentemente, através da Lei 14.042/05 passou a exigir que os prestadores de serviços que desenvolverem as suas atividades no Município se identifiquem perante a Secretaria de Finanças Municipal.

Esse regime de identificação poderia ser útil do ponto de vista interno, porque permitiria um maior controle do fluxo de prestação de serviço realizado dentro do país, o que acarretaria uma maior racionalização da incidência, uma vez que seria possível identificar onde o serviço foi prestado e onde se situa o estabelecimento prestador, para fins de determinação em que local o imposto seria devido.

A criação de um Regime de Identificação nacional para o ISSQN coibiria as múltiplas incidências sobre o mesmo fato, que têm ocasionado sérios prejuízos aos prestadores de serviços, como também a alguns Municípios, que poderiam ter direito à receita tributária, mas não a recebem, uma vez que não têm condições de exercer uma fiscalização eficiente.

Para Alessandra Brandão Teixeira, ainda, a tributação das importações de serviços seria uma medida que conferiria isonomia de tratamento tributário aos serviços prestados por nacionais e estrangeiros. Isso porque as exportações brasileiras de serviços não são gravadas pelo ISSQN no Brasil, mas o são por tributos nos países de destino. Dessa forma, se os serviços prestados por estrangeiros não fossem tributados pelo ISSQN na sua importação pelo Brasil, haveria nitidamente uma diferenciação tributária em desfavor dos serviços prestados por brasileiros. Nesse sentido, refere a autora que:

Por essa razão, é que se entende que a importação de serviços, ainda que o serviço não tenha sido desenvolvido em território brasileiro, mas que o resultado seja aqui verificado, seja tributada pela via do ISSQN, sob pena de ferir o princípio da livre concorrência, conferindo aos prestadores estrangeiros vantagens competitivas não autorizadas constitucionalmente.¹⁶³

Pelas razões expostas, seria possível considerar que a tendência atual de exoneração das exportações de serviços e de tributação das importações, com a

¹⁶³ TEIXEIRA, 2007, p. 698.

atribuição da responsabilidade tributária ao tomador dos serviços, decorrente da adoção do princípio do destino em termos internacionais, possa realmente ser considerada um avanço.

Considerando, portanto, a incidência da tributação no destino, em termos internacionais, a necessidade de tratamento isonômico entre os prestadores de serviços nacionais e estrangeiros, e, ainda, a possibilidade de certa relativização do princípio da territorialidade tributária ou de sua aplicação através da aceitação da viabilidade do estabelecimento do vínculo tributário entre o ente tributante e o tomador de serviços, consideramos constitucional a alteração introduzida pelo art.6º, § 2º, inc. I, da LC n 116/06, a qual estabeleceu a incidência do ISSQN no caso da importação de serviços.

4 A DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN SEGUNDO A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

4.1 O Decreto-lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03

Preliminarmente, cabe referir, neste tópico, que o Código Tributário Nacional, quando da publicação de sua redação, no capítulo IV, referente ao ISSQN, silenciava em relação ao aspecto espacial do tributo, tendo predominado o entendimento¹⁶⁴, à época, de que vigia princípio constitucional implícito da territorialidade tributária, segundo o qual a competência para a cobrança do ISSQN seria do município onde fosse o serviço prestado, regra esta que foi reproduzida pelo Ato Complementar nº 36, de 31.12.1968.

Contudo, a partir da edição do Decreto Lei nº 406, de 31.12.1968, a regra foi alterada, passando o art. 12 deste diploma legal a dispor que:

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, no 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.

Conforme se verifica pela leitura do texto supratranscrito, portanto, a regra geral definida no Decreto nº 406/1968 passou a especificar que o local competente para a exigência do ISSQN seria aquele no qual estivesse situado o estabelecimento prestador, com ressalva para os serviços de construção civil e de exploração de rodovias, tributados no local da execução do serviço.

O Decreto-Lei nº 406/1968 foi recepcionado com status de Lei Complementar quando da promulgação da Constituição de 1988¹⁶⁵, e a regra que definia a competência

¹⁶⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 485.

¹⁶⁵ Conforme decisões lançadas pelo Supremo Tribunal Federal, no Acórdão de julgamento do Supremo Tribunal Federal: BRASIL. RE 220.323/MG. Relator: Min Carlos Velloso. Julgado em: 26 maio 1999. **DJ** 18 maio 2001, cuja ementa refere: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993. I. - As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º.

do estabelecimento ou do domicílio do prestador permaneceu válida, desde sua edição até a sua revogação, através da LC 116/03, tendo a sua constitucionalidade analisada, portanto, à luz do Sistema Constitucional Tributário vigente atualmente, instituído pela Constituição de 1988.

Considerando que o Decreto em referência teria sido recepcionado pelo ordenamento constitucional em vigor como Lei Complementar, seria oportuno mencionar que este estaria, em princípio, cumprindo sua função prevista no art.146, III, da Constituição Federal de 1988, ao fixar norma geral de direito tributário, de abrangência nacional, e, ainda, desempenhando o papel previsto no mesmo art. 146, I, ao estipular critérios para a solução de conflitos de competência em matéria de tributação.

Contudo, ainda que aceita a posição segundo a qual o papel da legislação complementar deva abranger a função de dirimir conflitos de competência tributária, o problema que se delineia nesse caso é o de se saber se a forma de solução desses conflitos, prevista pelo Decreto-Lei nº 406/1968, estaria coerente com os demais preceitos constitucionais, neste caso aqueles que tratam da estipulação de competência para a exigência do ISSQN.¹⁶⁶

A edição da Lei Complementar nº 116/03, embora revogando o Decreto-Lei nº 406/1968, não trouxe solução ao problema, eis que dispôs, como regra geral, no seu art.3º, que o serviço deveria ser considerado prestado no estabelecimento prestador e, na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses descritas nos incisos I a XXII do referido artigo, as quais prevêm que o serviço seja considerado prestado no local onde efetivamente seja desempenhado. No art. 4º da referida Lei Complementar, foi consignada a definição daquilo que deveria ser entendido como estabelecimento prestador, definido como o local onde o contribuinte

Inocorrência de revogação pelo art. 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993. II. - Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, art. 150, § 6º), do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68. III. - R.E. não conhecido. No mesmo sentido, a decisão lançada no julgamento do BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 236604/PR. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 26 maio 1999. **DJ** 06 ago. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=255615&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20236604>>, conforme ementa que segue: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I. - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II. - R.E. não conhecido.”

¹⁶⁶ CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. **Ainda a questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços:** acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar a questão? Disponível em: <<http://www.vergueirocatunda.com.br>>. Acesso em: 21 ago. 2013.

desenvolvesse a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, independentemente das denominações que viessem a ser utilizadas. Seguem transcritos os arts. 3º e 4º da LC 116/03:

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: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiadas, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Após a edição da Lei Complementar nº 116/03, as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da coerência das regras relativas à competência para a exigência do ISSQN em relação aos preceitos constitucionalmente estabelecidos foram intensificadas¹⁶⁷, eis que o novo diploma legal passou a prever, ao invés das duas alternativas antes existentes para a delimitação do lugar adequado para a cobrança do ISSQN, três hipóteses: a primeira, do local do estabelecimento prestador; a segunda, do domicílio do prestador e a terceira, do lugar da efetiva prestação dos serviços, nas situações descritas nos incisos I a XXI do art.3º da referida Lei Complementar.

Ao tratar do tema, refere Roque Antônio Carraza¹⁶⁸ que devemos considerar a existência de um núcleo inafastável, obrigatório, relativo ao delineamento da matriz constitucional de qualquer tributo:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu - ainda que por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador - a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional. Portanto, o constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras dos tributos. Estes enunciados formam o mínimo necessário (o átomo) de cada tributo. São pontos de partida inafastável do processo de criação in abstracto dos tributos.

¹⁶⁷ CATUNDA, 2013, p. 71-72.

¹⁶⁸ CARRAZA, 2011, p. 579.

Nesse contexto, a competência tributária defluiria da conjugação dos critérios material e espacial da hipótese de incidência tributária, o que nos leva à conclusão de que o princípio constitucional implícito da territorialidade tributária, em realidade delimita a fixação de competência em relação a diversos tributos, especialmente a competência relativa ao ISSQN.¹⁶⁹

À luz do princípio da territorialidade tributária, portanto, a estipulação da competência para a cobrança do ISSQN, segundo o local do estabelecimento ou do domicílio do prestador dos serviços, constituiria uma regra inadequada segundo as linhas gerais traçadas na Carta Magna relativas à competência tributária do imposto em estudo, padecendo, portanto, de inconstitucionalidade, conforme posicionamento de grande parcela da doutrina e a jurisprudência do Superior Tribunal Justiça, sendo a competência deste sodalício para a análise da constitucionalidade destes dispositivos discutida em tópico subsequente do presente estudo.¹⁷⁰ Nesse sentido, refere Ayres Barreto¹⁷¹ que:

Como regra, o sujeito ativo do ISS é o Município (ou Distrito Federal) em cujo território se realiza a prestação de serviços. Em que pese admissível a delegação da capacidade tributária ativa, não conhecemos nenhum caso em que essa delegação se tenha operado. Os Municípios (ou Distrito Federal) são, a um só tempo, os titulares da competência; como, além disso, exercitam a capacidade tributária, não há necessidade de expressa menção, na lei, ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Pode-se observar, portanto, que grandes doutrinadores se posicionam no sentido de que a previsão da competência para a cobrança do ISSQN, estabelecida segundo o local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador, estaria em desacordo com os preceitos que definem os contornos constitucionalmente estabelecidos para tributo em questão, entre os quais podemos nominar Roque Carraza¹⁷², Ayres Barreto¹⁷³, Humberto Ávila¹⁷⁴, Marçal Justen Filho¹⁷⁵, José Eduardo Soares de Melo¹⁷⁶, Cristiano Silvestrin de Souza¹⁷⁷, entre tantos outros. Para bem exemplificar alguns destes

¹⁶⁹ Ibid., p. 736.

¹⁷⁰ CATUNDA, 2013, p. 12.

¹⁷¹ BARRETO, 2009, p. 362-363.

¹⁷² CARRAZA, 2011, p. 1110.

¹⁷³ BARRETO, op. cit., p. 362-363.

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 178-179.

¹⁷⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 2, p. 59, 1995.

¹⁷⁶ MELO, 2005, p. 190.

¹⁷⁷ SOUZA, 2009, p. 39.

contundentes argumentos doutrinários, interessante a transcrição do posicionamento de Humberto Ávila¹⁷⁸, ao referir que:

A Lei Complementar nº 116/03 estabelece, no seu artigo 3º, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador. Considerando que o fato gerador do imposto sobre serviços é a prestação do serviço, o Município competente só poderá ser aquele em que o serviço for efetivamente prestado. Nesse sentido, está correta a regra segundo a qual o imposto será devido no local da prestação do serviço. Essa regra, ademais, se coaduna com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de ser o Município onde se realiza a prestação do serviço o competente para o recolhimento do imposto.

No mesmo sentido, refere Marçal Justen Filho que¹⁷⁹: "[...] Tendo em vista a materialidade do ISS, conclui-se que o fato imponible se concretiza no momento da efetiva prestação do serviço."

Outro dos expoentes doutrinários que subsidiam a posição ora defendida é Roque Antônio Carraza¹⁸⁰, o qual sustenta de forma enfática, o posicionamento de que o local cometente para a cobrança do ISSQN é aquele onde os serviços sejam efetivamente prestados, sob o argumento de que o princípio da territorialidade obrigatoriamente norteia a repartição constitucional de competências tributárias, entendimento este que também embasou diversos posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça, referindo o renomado autor que:

O postulado vale também para o ISS. De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155,II, da CF) prestados no território do Município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição de competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato imponible ocorreu. De conseguinte, por injunção constitucional, a lei que cria, *in abstracto*, o ISS só pode irradiar efeitos sobre os serviços prestados no território do Município que a editou. Segundo a Lei das Leis: "o ISS é sempre devido no Município onde o serviço for efetivamente prestado, ainda que seu prestador esteja domiciliado ou sediado em outro Município.

Posição semelhante é defendida por José Eduardo Soares de Melo¹⁸¹, ao referir a necessidade de fixação da competência para a exigência do ISSQN segundo o local onde o serviço seja concluído, mencionando que:

¹⁷⁸ ÁVILA, 2003, loc.cit.

¹⁷⁹ JUSTEN FILHO, 1995, loc.cit.

¹⁸⁰ CARRAZA, 2011, p. 1110.

¹⁸¹ MELO, 2005, loc.cit.

A fixação do Município competente (ISS) implica critério jurídico estipulado para a configuração do fato gerador, tendo em vista circunstâncias especiais da prestação envolvendo uma complexidade de atividades (fracionadas ou não). Na medida em que só se considere como efetivo serviço prestado aquele objeto de conclusão -entendendo irrelevantes todos os atos anteriores- somente poderá ser considerado como local da prestação (obrigação do ISS) aquele em que ocorrer o término dos serviços.

Cristiano Silvestrin de Souza¹⁸² também compactua dessa posição:

Não é difícil demonstrar que o critério espacial possível, eleito pelo constituinte, é o local da efetiva prestação do serviço, entendido como o local da conclusão do serviço. Basta dizer que antes do cumprimento da prestação não se perfaz o critério material da regra matriz do ISS, e que somente a perfectibilização desse critério dispara o interesse na identificação das circunstâncias espaço-tempo do fato tributável e o nascimento da relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco, por força do primado da tipicidade.

A despeito das inúmeras vezes que militam no sentido de que deva ser considerado competente para a exigência do ISSQN o local onde efetivamente prestados os serviços, são numerosos os posicionamentos em sentido contrário, a defender a adequação do critério fixado pelo Decreto-lei nº 406/68 e repetido na LC 116/03, o qual elege o local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador. Nesse sentido, oportuna a transcrição do posicionamento de Sergio Pinto Martins¹⁸³:

Roque Carraza afirma que 'se o serviço é prestado no Município 'A', nele é que deverá ser tributado pelo ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado no Município 'B'. Do contrário estaríamos admitindo que a lei do Município 'B' pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre o fato ocorrido no território do Município onde ela não pode ter voga. Sempre o ISS é devido no Município em cujo território a prestação de serviços se deu. Isso a despeito do que dispõe o art.12 do Decreto-lei nº 406/68, que não se sobrepõe a nenhuma norma constitucional.

Entretanto, não pensamos dessa forma. O art. 12 do Decreto-lei nº 406/68 não contraria a Constituição. A Lei Magna apenas determina que a lei complementar defina os serviços submetidos ao ISS (art.156,III), além de dispor sobre conflitos de competência entre pessoas jurídicas tributantes (art.146,I). A regra constante da alínea a, do art. 12 do citado Decreto-lei constitui exceção ao princípio da territorialidade, não sendo incompatível com a Constituição. Segundo Edvaldo Brito (1974:96), 'importa saber onde está o estabelecimento prestador dos serviços, pois, onde ele existir, aí paga o ISS.' Se a empresa é sediada em São Paulo, por exemplo, prestando serviços em Bauru, onde não possui nenhum estabelecimento prestador, o ISS é devido em São Paulo, pois é nesta cidade que está o estabelecimento prestador. Bernardo Ribeiro de Moraes é claro no sentido de que o ISS é 'devido no município onde está localizado o estabelecimento prestador, e não onde o serviço é executado (1984:490). Se a empresa é sediada no Rio de Janeiro, por exemplo,

¹⁸² SOUZA, 2009, loc.cit.

¹⁸³ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 3. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000, p. 203-204.

prestando serviços em Marília, onde não possui nenhum estabelecimento prestador, o ISS é devido no Rio de Janeiro, pois é nesta cidade que está o estabelecimento prestador.

Segundo o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins, exarado em artigo publicado ainda na vigência do Decreto-Lei nº 406/68¹⁸⁴:

O ISS deve ser recolhido, a meu ver, na sede do estabelecimento prestador, em todas as operações que não sejam de exploração de rodovias ou de construção civil. Por estabelecimento prestador entende-se aquele estabelecimento indicado na nota fiscal de serviços, sempre que o serviço seja prestado em Município em que a empresa não tenha estabelecimento. O estabelecimento-matriz, que é o domicílio do prestador, apenas será considerado para efeitos de recolhimento de ISS, se não houver outro estabelecimento prestador identificável. Na interpretação do Superior Tribunal de Justiça, em qualquer hipótese, o ISS deveria ser recolhido no local da prestação de serviços.

Mizabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁸⁵ adotam entendimento semelhante acerca do tema, quando referem que:

O Superior Tribunal de Justiça, ao uniformizar o entendimento de que o Município competente para a cobrança d ISS seria tão-somente aquele onde se executou a prestação de serviços, baseou-se em um ‘suposto princípio constitucional implícito que atribui àquele Município poder para tributar o serviço ocorrido em seu território (Cf. Voto do Ministro Garcia Vieira, nos Embargos de Divergência no Resp 130.792 CE, Rel Min Ari Pagendler, Rel para o acórdão: Min. Nancy Andrighi. DJ 12-6-2000, p.66, Revista Dialética de Direito Tributário, 59:179-80, acima reproduzido)
Ora, o art.12 do Decreto-lei 406/68 não fere a Constituição, nem agride o princípio de validade territorial das normas municipais. Os Municípios têm competência para tributar todos os serviços prestados em seu território, quer sejam nele executados, quer sejam executados em outros ou ainda fora do território nacional, no exterior. Basta para isso, que o estabelecimento prestador esteja nele situado. Evidentemente, o conceito local do estabelecimento prestador do serviço é conceito vinculado ao território municipal sob o ângulo do contribuinte-prestador e está autorizado pela Constituição Federal.

Em passagem de outro texto, contudo, Mizabel Abreu Machado Derzi¹⁸⁶ parece reconhecer implicitamente que o fato gerador, ou o critério espacial da hipótese de

¹⁸⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Fato gerador do ISS. Município com Competência Impositiva. Inteligência do Dec-Lei 406/1968, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Evaldo (Org.). **Direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v. 5: Impostos Municipais e Contribuições, p. 353,

¹⁸⁵ DERZI, Mizabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon. Aspecto espacial da regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 88, , p. 130-131,2003.

¹⁸⁶ DERZI, Mizabel Abreu Machado. O Aspecto Espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **ISS na Lei Complementar n 116/2003 e na Constituição**. Campinas: Manole, 2004, v. 2, p. 83.

incidência do ISSQN é a prestação de serviços, e que a eleição do critério espacial segundo o local do estabelecimento, decorreria da presunção de que a prestação ocorra neste local, quando refere que:

O artigo 9º da 6ª Diretiva também elege, tal como fez o Decreto-lei n 406/68, e fez agora a Lei Complementar n 116/2003, o local do estabelecimento prestador como critério de delimitação do lugar onde se considera ocorrida a prestação. Na verdade, frequentemente, ocorre que o critério eleito, seja ele qual for, sofra numerosas exceções.

Nessa mesma linha, procedeu a Lei Complementar n 116/2003. Escolhendo entre várias opções possíveis (o local da assinatura do contrato; a sede ou domicílio do beneficiário do serviço ou de seu tomador; a sede da empresa prestadora; o local da execução), aquela ou aquelas capazes de resolver o maior número de conflitos, presumindo que o serviço é prestado, em grande número de casos, no local onde o prestador está estabelecido.

A despeito dos diversos posicionamentos que defendem a adequação das regras estabelecidas no Decreto-lei nº 406/68 e na LC 116/03, no sentido de que o local competente para exigir o ISSQN seria aquele no qual situado o estabelecimento prestador, ou na sua falta, o domicílio do prestador, entendemos que este critério não pode ser aceito, pois toma como ponto de partida a ficção jurídica segundo a qual a prestação de serviços ocorre nestes locais¹⁸⁷.

Além disso, conforme razões já elencadas, o critério que estabelece que a prestação de serviços ocorre no município onde situado o estabelecimento prestador não estaria legitimado constitucionalmente, exceto na hipótese em que a prestação dos serviços coincida com o local onde situado o estabelecimento ou o domicílio do prestador. Nas hipóteses em que a Lei Complementar permitir a incidência da lei do município sede do estabelecimento prestador no território do outro, onde efetivamente se dê a prestação dos serviços, estará caracterizada simultaneamente uma afronta aos conceitos de autonomia municipal, de federação, de territorialidade da lei municipal e aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil constantes do art 3º, III da Carta Magna, de combate às desigualdades sociais e erradicação da pobreza.¹⁸⁸

Para Cristiano Silvestrin de Souza¹⁸⁹, esta estipulação detalhada daquilo que deveria ser entendido como estabelecimento prestador, segundo o *caput* do art.12 do Decreto-Lei nº 406/68 e o art. 3º, I e 4º, LC 116/03, seria uma consequência do reconhecimento implícito, contido no Decreto-Lei, de que o critério espacial da regra-

¹⁸⁷ MELO, 2005, p. 186 e MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador e o local da cobrança do ISS. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, ano XI, nº 65, janeiro-fevereiro de 2009, p. 11.

¹⁸⁸ SOUZA, 2009, p. 41.

¹⁸⁹ Ibid., p. 34.

matriz de incidência do tributo deveria ser definido segundo o local onde ocorresse a efetiva prestação do serviço. Contudo, este critério seria muitas vezes insuficiente para que a regra fosse efetivamente observada, posto que as municipalidades poderiam editar normas elegendo conceitos diferentes (como o local do início da atividade, o local onde situado o tomador e tantos outros), situação esta que teria originado a necessidade de definição mais pormenorizada daquilo que devesse ser entendido como local da prestação do serviço.

Assim, embora a intenção preliminar do dispositivo que definiu o significado a ser atribuído à expressão "local da prestação do serviço", fosse a de assegurar uma correta interpretação à norma, de forma a evitar que os municípios menores eventualmente fossem prejudicados devido ao fato de que a maioria dos estabelecimentos prestadores estaria situada naqueles de maior porte, em realidade, o resultado desta definição fictícia caminhou no sentido oposto, culminando no desvirtuamento do sentido da expressão "local da prestação dos serviços", através de uma equiparação artificial com o conceito de estabelecimento prestador.¹⁹⁰

Acerca desta temática, porém em relação ao problema semelhante criado com a edição da Lei Complementar 116/03, refere Humberto Ávila¹⁹¹ que:

A Lei Complementar nº 116/03 inseriu, no art.4º, a definição de estabelecimento prestador como sendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional. Trata-se, do ponto de vista jurídico, de definição desnecessária, pois a sede já era compreendida como centro produtor da atividade-fim do contribuinte. Na verdade, a inserção da definição tem a finalidade prática de facilitar o combate à simulação quanto à existência de sedes. Como se sabe, em virtude de os Municípios preverem alíquotas diferentes, muitos contribuintes colocam suas "sedes", propositalmente em Municípios que aplicavam alíquotas menores do imposto sobre serviços. O estabelecimento indicado como sede, porém, não correspondia ao conceito de centro produtor da atividade-fim, não poucas vezes sendo apenas um conjunto comercial com uma, quando não mesmo apenas um escaninho para o recebimento de correspondências. Nesses casos, incumbe à fiscalização desconsiderar a sede, por ser ela simulada, e cobrar o tributo no Município onde se situa o estabelecimento produtor da atividade-fim.

É importante que se faça referência que os conceitos de "local da prestação dos serviços"; "estabelecimento prestador" e "domicílio do prestador" são, necessariamente, distintos e não devem ser aglutinados para melhor compreensão daquilo que deva

¹⁹⁰ SOUZA, 2009, loc.cit.

¹⁹¹ ÁVILA, Humberto. **O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p.179.

compor a correta definição do primeiro, embora seja possível que, muitas vezes, a prestação de serviços se efetive no local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador.

O conceito de estabelecimento advém do direito civil, conceituado no atual art. 1142 do Código Civil como: "todo o complexo de bens organizado, para o exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.", conceito este que necessariamente deveria ser aceito e acolhido no direito tributário. A redefinição operada pelo Decreto-Lei nº 406/68 e pela LC 116/03, no sentido de equiparar o conceito de estabelecimento prestador ao do local da prestação dos serviços pode, algumas vezes, ter sentido, pois naturalmente em muitas modalidades de serviços estes serão prestados exatamente no local onde situado o estabelecimento, sendo a incoerência da equiparação conceitual caracterizada nas situações em que a prestação de serviços ocorra fora do estabelecimento prestador, em outro município e sem a necessidade da utilização do conjunto de bens que compõem o estabelecimento.¹⁹²

O conceito de estabelecimento prestador ao qual nos filiamos foi bem desenvolvido por Marçal Justen Filho¹⁹³, através de uma interpretação conjunta do DL 408/68 e dos arts. 126 e 127 do Código Tributário Nacional, ao referir que:

Estabelecimento indica a 'unidade' através da qual se desenvolve uma atividade apta a configurar o fato impositivo [...] significa, portanto, fazer-se necessário examinar se o serviço foi prestado através da utilização do complexo de bens (materiais e imateriais).
[...] ter-se-ia de reconhecer que a regra do art.12, inciso I, não remete à sede da pessoa jurídica para fixação da competência.

Assim, é necessário mencionar que inexistente necessária vinculação entre os conceitos de local da prestação e estabelecimento prestador, ou domicílio do prestador (conforme a equiparação inserida pelo art.3º da LC 116/03), mas que estes podem, na prática, muitas vezes coincidir. A realidade e a dinâmica da prestação de serviços na atualidade pode eventualmente vir desacompanhada do conjunto de bens que compõem o estabelecimento prestador, ou demandar a participação de um ou mais estabelecimentos para a sua finalização.¹⁹⁴ Nesse contexto, refere Cristiano Silvestrin de Souza Souza¹⁹⁵ que:

¹⁹² HUNG e MARAGANO, 2010, p. 179.

¹⁹³ JUSTEN FILHO, 1995, p. 65.

¹⁹⁴ MELO, 2005, p. 187.

¹⁹⁵ SOUZA, 2009, p. 38-39.

Marçal Justen Filho há bastante tempo defende que, considerando a natureza da materialidade da hipótese de incidência do ISS, o aspecto espacial dessa materialidade apenas poderia ser único: o local da efetiva prestação de serviços. A legislação infraconstitucional, porém, decidiu-se por um falso local da prestação de serviços. Quando consideram como lugar da prestação do serviço aquele Município que contém o local do estabelecimento, o do domicílio do prestador, tanto o Decreto-Lei nº 406/1968 como a Lei Complementar nº 116/2003 criam uma ficção jurídica, pois, de fato, nem sempre o local da prestação do serviço coincide com o local do estabelecimento prestador, ou com o local do domicílio do prestador de serviços, quando não há estabelecimento.

Embora na maioria das situações fáticas os prestadores de serviço concluam suas atividades no local onde mantém seu estabelecimento prestador ou, quando não se valem do estabelecimento, no local do seu domicílio, é inconstitucional, para aquelas situações em que isso não ocorre, a ficção jurídica criada pelo art.3º da Lei Complementar nº 116/2003.

Diz-se inconstitucional porque a equiparação ficcional perpetrada pelo legislador acaba por invadir, para afastar, a competência impositiva daquele Município que recebeu a prestação do serviço.

Portanto, a conceituação do local da prestação de serviços como sendo aquele onde situado o estabelecimento prestador ou onde situado o domicílio do prestador, representaria um critério definido segundo uma construção ou ficção jurídica, entendimento este que é rechaçado pela parcela da doutrina à qual nos filiamos, sob os seguintes argumentos:

Ora, a ficção jurídica não passa da instrumentalização (criação legal) de uma situação inverídica (falsa), de forma a impor uma certeza jurídica, consagrando uma aparente realidade (jurídica), ainda que não guarde consonância com a natureza das coisas, ou mesmo que modifique títulos ou categorias de direito."

É inaceitável utilizar a esdrúxula figura da ficção, desprestigiando os postulados da legalidade e da tipicidade cerrada, devendo ser tomada com cautela qualquer previsão legal, como é o caso de equiparação de pessoa física à jurídica em razão da habitualidade na prática de determinados negócios.

Evidentemente, o artificialismo jurídico não pode arranhar, e comprometer os princípios e normas insculpidos na Constituição, de modo a alterar os elementos estruturadores da norma tributária, muito menos invalidar o seu regime jurídico, e os diversos princípios esparramados ao longo de seu texto, muito menos implicar invasão de competência tributária.¹⁹⁶

Outro problema decorrente da equiparação criada pela legislação infraconstitucional, a qual, através de ficção jurídica, conceituou o local da prestação de serviços como sendo o do estabelecimento ou do domicílio do prestador é o incentivo às fraudes perpetuadas através da instalação de falsas sedes ou filiais em municípios com baixas alíquotas de ISSQN para fins de economia de imposto, quando, na verdade, nada

¹⁹⁶ Segundo o referencial teórico adotado para o desenvolvimento do presente estudo, as presunções ou ficções jurídicas constituiriam construções incompatíveis com a norma positivada, com os princípios da legalidade e tipicidade caracterizadores da norma tributária conforme bem referencia MELO, 2005, p. 186-187.

ocorre nestas localidades, estando apenas aí situada, por exemplo, uma caixa postal que sirva de endereço fictício para fins de registro da empresa no cadastro de contribuintes daquela localidade.

Em que pese a realidade segundo a qual a decisão relativa à instalação de sedes ou filiais de empresas deva obedecer a critérios de conveniência e maior vantagem às mesmas, segundo o princípio da autonomia de vontade, regente dos negócios privados, e considerado que as empresas tem liberdade para decidir pela instalação de uma sede ou filial no município "A" ou "B", é fundamental referir que, ainda que fosse considerado válido o critério da fixação de competência segundo o local do estabelecimento prestador, a sujeição à alíquota menor somente poderia ocorrer acaso caracterizada a efetiva existência de um estabelecimento naquele local. Na hipótese de aquela sede ser considerada como fictícia, deveria a fiscalização desconsiderar a conduta, a ser como enquadrada como simulação.¹⁹⁷ A prática de criação de sedes fraudulentas para fins de economia de imposto já foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal, quando decidiu que:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ESCRITÓRIO DE CONTATO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. A forma ou modalidade de atuação da empresa, por conveniência de sua organização, por si só, não poderá afastar a competência tributária do Município, desde que caracterizada a ocorrência do fato gerador. Interpretação razoável (Súmula 400). Recurso Extraordinário não conhecido.¹⁹⁸

Portanto, não seria demasiada a afirmação segundo a qual a regra que estipula que o ISSQN deva incidir no local do estabelecimento prestador, em realidade, acaba por incentivar a guerra fiscal entre municípios, com vistas ao aumento na arrecadação, e também causa um prejuízo às municipalidades menores e mais destituídas de recursos, as quais não tendem a ser eleitas como sedes de empresas, na maioria dos casos.

Nesse contexto, também, é coerente a conclusão segundo a qual a tributação orientada segundo o princípio da territorialidade tributária¹⁹⁹ é que guardaria relação com os objetivos da República Federativa do Brasil, insculpidos na Carta Constitucional, de combate à pobreza e redução das desigualdades regionais. Segundo o critério territorial, necessariamente a competência para a exigência da tributação

¹⁹⁷ MELO, 2005, p. 186.

¹⁹⁸ BRASIL. Recurso Extraordinário nº 92.883-9/RS. Relator: Min. Rafael Mayer. 1ª Turma. Julgado em: 9 set. 1980. **DJ** 26 set. 1980.

¹⁹⁹ XAVIER, 2010, p. 19.

pertenceria ao Município onde ocorresse a efetiva prestação dos serviços, a despeito do comando legislativo, que determina que a competência fosse daquele município no qual estivesse situada a sede da empresa, municipalidade esta provavelmente maior e mais rica, sede dos estabelecimentos prestadores, na maioria das vezes²⁰⁰.

Acerca da relevância do critério territorial como delimitador das competências tributárias, sempre pertinentes as lições de Paulo de Barros Carvalho²⁰¹:

Por outro lado, é força convir que o aludido critério pode representar matéria-prima inestimável para o trabalho legislativo de disciplina do relacionamento inter-regional, eliminando, na medida do possível, aquele desnível econômico que invariavelmente existe em países de grande extensão territorial como o nosso. Em suma, o manejo adequado dos elementos que compõem esse critério é modo de alcançar-se aquela unidade político-econômica a que alude o ministro Aliomar Baleeiro, no seu sempre clássico ‘Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar’.

Interessante, ainda, referir que a estipulação das competências tributárias segundo os ditames da territorialidade mantém relação com o princípio constitucional da capacidade contributiva, consolidado no art.145 §1º da Carta Magna, segundo o qual os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e ter caráter pessoal.

Sinale-se, ainda, que a atual constituição reconhece, em termos de tributação internacional, o critério do destino na tributação de serviços, sendo neste tópico necessário referir que tal critério deva ser entendido no seu conceito jurídico-constitucional²⁰², o que diferiria do critério estritamente econômico.²⁰³ Contudo, seria admissível a aproximação entre o direito tributário e o conteúdo econômico da tributação nos países onde constitucionalizado o princípio da capacidade contributiva, pois esta expressa o conteúdo daquilo que se almeja tributar, integra a finalidade última almejada pelas normas tributárias, o que conduziria à lógica da tributação de serviços no

²⁰⁰ SOUZA, 2009, p. 55.

²⁰¹ CARVALHO, 2009, p. 85.

²⁰² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo, Lejus, 1998, p. 77: “É justamente isto que atribui praticabilidade as leis do Direito Tributário positivo e certeza nas relações entre o Estado e o Particular. E esta certeza e praticabilidade são dissolvidas, convertendo-se o Direito Tributário num aparato inútil, quando se adota a teoria de que – também no plano jurídico – a hipótese de incidência (“fato gerador”) seria sempre um fato econômico e a teoria da interpretação da regra jurídica tributária segundo a ‘realidade econômica do fenômeno social’.”

²⁰³ O critério jurídico-constitucional diferiria do critério econômico, pois, como refere CARVALHO, 2009, p. 194: “Fatos jurídicos tributários não são, como muitos pretendem, fatos jurídicos de conteúdo econômico. A essência das entidades de direito é sempre jurídica. Da mesma forma, fato jurídico tributário não é fato econômico de relevância jurídica, pois o direito não toma emprestado eventos de planos outros, que não o jurídico, para fazer desencadear seus efeitos específicos. Antes, constrói suas próprias realidades.”

exato local do seu consumo²⁰⁴, argumento este condizente com o critério da tributação no local da prestação de serviços, o qual vem ganhando espaço e reforço pela sua aplicação prática em muitos países, a exemplo das nações europeias, que tributam a prestação de serviços por meio do Imposto Sobre Valor Adicionado²⁰⁵.

Além disso, esta regra prevista no art.12 do Decreto-lei nº 406/68, posteriormente repetida pela Lei Complementar nº 116/03, nas situações em que o local da prestação dos serviços não coincida com o do estabelecimento prestador ou com o domicílio do prestador, não encontra legitimação constitucional²⁰⁶, pois segundo o princípio constitucional implícito da territorialidade, cada Município deveria tributar as prestações ocorridas no exclusivo âmbito do seu espaço geográfico.²⁰⁷

4.2 As alterações propostas pelo projeto de Lei do Senado Federal nº 386, de 2012

Atualmente, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei nº 386, de 2012, o qual objetiva alterar a Lei Complementar nº 116/03. Em relação ao critério espacial, convém apontar que o projeto pretende alterar o atual art. 3º da Lei Complementar nº 116 e inserir um art. 8º-A, no seu texto.

Neste tópico, necessária a transcrição dos artigos do projeto em referência que conteriam ditas alterações, *verbis*:

Art. 1º. A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art.3º.....
.....
.....

§ 4º- O imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese de descumprimento do ‘caput’ e § 1º do art. 8º-A desta Lei Complementar.

²⁰⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio . O ISS, a Lei Complementar nº 116/03 e a interpretação econômica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 104, p. 45-46, 2004..

²⁰⁵ A este respeito, refere SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços no Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, dez. 2003p. 40-41: “A maior parte dos sistemas tributários atualmente vigentes vem adotando o princípio do destino. [...] Recentemente, em maior de 2003, a Comissão Européia, ao analisar a incidência do VAT sobre a prestação de serviços entre Estados-membros, propôs que o regime comunitário fosse alterado e passasse a adotar o princípio do destino. [...] Examinando o que ocorre no Mercosul, constata-se que a Argentina, Uruguai e Paraguai aplicam o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), de competência federal. Este incide sobre as negociações que impliquem consumo (compra e venda de bens e prestações de serviços). Quanto às prestações de serviços, por ser um imposto sobre consumo, o IVA de cada país-membro recai sobre as atividades realizadas em seu território; adota-se nos países retromencionados, portanto, o princípio do destino.

²⁰⁶ SOUZA, 2009, p. 46

²⁰⁷ XAVIER, 2010, p.19

.....

 Art.6º.....

§2º.....

.....
 III- A pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art.3º desta Lei Complementar.

.....”(NR)

Art. 2º A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescida do art.8º-A:

Art.8º-A. A alíquota mínima do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo e crédito presumido ou outorgado, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em uma carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no ‘caput’.

§ 2º É nula a lei ou ato do Município que não respeite as disposições do presente artigo, aplicando-se a regra do § 4º do art.3º desta Lei Complementar, com a alíquota mínima prevista no ‘caput’ deste artigo, no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador de serviço.²⁰⁸

Observe-se o rol de motivos elencados na justificção da referida proposição, consta o seguinte:

JUSTIFICÇÃO

A Lei Complementar nº 116, de 31 de junho de 2003, não sofreu qualquer alteração desde a sua aprovao, completando, portanto, quase uma década sem sofrer as devidas adequações à dinâmica sócio econômica.(...)

Ao lado do objetivo de atualizar a Lei Complementar nº 116, de 2003, é importante também destacar que o presente projeto de lei visa diminuir a dependência dos Municípios em relação às transferências constitucionais, em especial, o Fundo de Participação dos Municípios e as transferências relativas ao ICMS e ao IPVA.

Da Prevenção à Guerra Fiscal

Feito este preâmbulo, cumpre registrar que a ampliação do rol dos serviços em que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é devido no local da prestação, conforme incisos e parágrafos do art.3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, bem como, a fixação da alíquota mínima de 2%, por determinação da Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, apontavam resolver, ou ao menos mitigar, a guerra fiscal entre os entes federados.

A Emenda Constitucional nº 37, de 2002, pelo seu art. 3º abaixo transcrito, acresceu o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

‘EC nº 37/02

Art. 3º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 84, 85, 86, 87 e 88:

Art. 88 Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: terá alíquota mínima de dois por cento,

²⁰⁸ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 386**, de 2012. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=116056&tp=1>>. Acesso em: 31out. 2012.

exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso Dez anos depois da aprovação da Lei Complementar nº 116, de 2003, percebe-se que tais dispositivos não foram suficientes para resolver o problema da guerra fiscal entre os entes federados. Infelizmente, vários Municípios, ainda que estabeleçam em lei alíquota mínima de 2%, ao concederem benefícios aplicados diretamente à base de cálculo, fazem com que a alíquota efetiva do imposto fique abaixo dos 2%.

Portanto, a prática de renúncia fiscal abaixo da alíquota mínima caracteriza-se como manifesta afronta a Emenda Constitucional nº 37, de 2002, e conseqüentemente ao Pacto Federativo, ferindo o princípio da igualdade entre os entes tributantes do ISS, acirrando a guerra fiscal.

Isto posto, e considerando a previsão constitucional de que cabe à lei complementar prevenir conflitos de competência em matéria tributária, nos termos do art.146, I, propõe-se alterar a Lei Complementar nº 116, de 2003, no sentido de estabelecer, nos casos em que o estabelecimento prestador e o estabelecimento tomador ou intermediários dos serviços estejam localizados em territórios de entes tributantes distintos, responsabilidade ao tomador ou intermediário dos serviços para recolher ao Município prejudicado o tributo, aplicada a alíquota mínima de 2%. Neste aspecto, o comando do art.146, I, é reforçado pelo inciso III do § 3º do art.156, também da Constituição Federal, o qual prevê que cabe à lei complementar regular a forma e as condições como isenções e incentivos fiscais serão concedidos e revogados.

Neste sentido, os §§ 1º e 2º do art.8-A consideram a situação típica em que o prestador de serviços esteja, de fato, estabelecido em Município diverso daquele do tomador de serviços e, portanto, sujeito à alíquota mínima de 2%.

No sentido de fazer observar o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal e prevenir a guerra fiscal, este projeto de lei complementar institui, como incentivo negativo, além da perda de arrecadação pela transferência de competência tributária prevista nos arts. 1º e 2º desta lei, a responsabilização, nos termos da legislação vigente, dos administradores públicos responsáveis pela gestão das finanças do ente tributante que descumprir o preceito constitucional aqui mencionado, conforme previsto no art.4º desta lei.

Trata-se, portanto, de norma indutora a uma gestão fiscal responsável com foco em efetiva arrecadação do tributo, de competência do ente tributante, que tenha sido por este instituído.²⁰⁹

Preliminarmente, é prudente referir que, embora consideradas as nobres razões elencadas na justificção do Projeto de Lei ‘*sub examen*’, este, uma vez aprovado, não terá o condão de solucionar os problemas existentes em termos de inconstitucionalidades relativas à delimitação do critério espacial do tributo, constantes da Lei Complementar nº 116, em primeiro lugar, porque o texto do projeto mantém a regra geral contida no caput do art.3º da Lei Complementar nº 116, a qual estipula que a competência tributária pertence ao município no qual situado o estabelecimento prestador, ou, em sua falta, o domicílio do prestador.

²⁰⁹ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 386**, de 2012. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=116056&tp=1>>. Acesso em: 31out. 2012.

A inovação relativa à fixação de local competente para a cobrança do tributo proposta pelo Projeto de Lei nº 386 refere-se apenas às hipóteses em que um determinado município cobre uma alíquota efetiva inferior à de 2%, patamar mínimo estipulado pelo art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias, inserido no texto da Carta Magna pela Emenda Constitucional nº 37/2002²¹⁰, determinando que, nestas situações, o tributo deva ser recolhido pelo município no qual situado o tomador dos serviços.

Esta emenda constitucional tinha entre seus objetivos o de alterar a sistemática relativa ao ISSQN, no intuito de coibir a guerra fiscal municipal. Segundo Francisco Ramos Mangieri²¹¹, ao pronunciar-se sobre a questão:

A Emenda Constitucional nº 37, de 12.6.2002, ficou nacionalmente conhecida como a emenda de prorrogação da CPMF. Entretanto, o novo diploma introduziu importantes modificações na sistemática do ISS, mormente quanto à fixação de alíquotas e concessão de benefícios fiscais.

O principal objetivo da emenda foi o de colocar um ponto final na ‘guerra fiscal’ há anos travada entre os municípios brasileiros, na busca de incremento da arrecadação do imposto municipal.

Contudo, a nova redação prevista para o art.3º da Lei Complementar nº 116, o qual passaria a incluir um § 4º, determinando que, para as hipóteses nas quais fosse descumprida a alíquota mínima de 2% prevista no texto do novo art. 8-A, o imposto seria devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, novamente incide em inconstitucionalidade. Não pode o legislador, como fica claro na justificativa do projeto de lei, pretender imputar uma punição ao município no qual ocorrida a prestação, retirando-lhe a competência tributária ativa, prevista como regra geral, transferindo-a ao município tomador. Trata-se de uma alteração do sujeito ativo condicionada à verificação da infração e cuja operacionalização é de difícil viabilidade, pois a previsão constante do projeto pode dar margem à arbitrariedades e provocar situações de dupla tributação do contribuinte, tendo em vista que a cobrança realizada pelo município tomador não garante que a mesma também não continue sendo feita pelo município no qual efetuada a prestação.

Nesse contexto, a pretensão contida no projeto de lei, no intuito de solucionar o problema da guerra fiscal, acabaria por prejudicar aquele que por ela não é responsável,

²¹⁰ MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria e prática – questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2012, p. 247.

²¹¹ *Ibid.*, p. 47.

que é o contribuinte. Segundo a previsão contida no projeto, portanto, nas hipóteses de eventual benefício fiscal que redundasse numa alíquota inferior à mínima exigida, o contribuinte acabaria, na qualidade de contribuinte de fato ou de direito, tendo que recolher o ISSQN a dois entes distintos: ao município que cobre o valor reduzido e, também àquele município no qual situado o tomador, por um valor “cheio”, solução esta que ocasionaria absoluta insegurança jurídica, redundando possivelmente numa situação de desordem e guerra fiscal ainda maior do que a já existente à luz da legislação infraconstitucional vigente.

Portanto, é necessário atentar para o risco de que as inovações pretendidas pelo Projeto de Lei acabem por redundar num acirramento da situação de guerra fiscal, pois, para além da atual divergência existente entre o cumprimento da previsão contida no ‘*caput*’ do art.3º da Lei Complementar, que determina o recolhimento do imposto no local do estabelecimento ou do domicílio do prestador, e aquela que consideramos legitimada constitucionalmente, e, também segundo farta jurisprudência, conforme adiante será explicitado, que indica que o recolhimento deva ocorrer no local onde efetivada a prestação de serviços, passaríamos a acrescer à discussão outra polêmica, relativa à possibilidade de recolhimento no local onde situado o estabelecimento do tomador ou seu domicílio, nas hipóteses de alíquotas inferiores a 2%, cobradas nas localidades onde esteja situado o prestador de serviços.

Além disso, o projeto em questão, a pretexto de promover uma reformulação da Lei Complementar nº 116, novamente repetiu ou não efetuou qualquer alteração na regra geral, considerada inconstitucional segundo o presente estudo, contida no ‘*caput*’ do seu art. 3º. Na prática, portanto, mantém-se a disciplina que prevê a incidência no local do estabelecimento prestador, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador, de forma a novamente ignorar ou tangenciar o critério espacial integrante da hipótese de incidência do tributo, previsto constitucionalmente, que determinam a competência da municipalidade onde efetivada a prestação de serviços para a exigência do imposto.²¹²

Consignamos, portanto, a opinião de que a eventual reformulação da Lei Complementar nº 116/03 deva levar em consideração o princípio da territorialidade tributária e prever a alteração da regra geral contida no *caput* do art. 3º, estabelecendo a competência do município onde efetivada a prestação dos serviços, devendo aquelas municipalidades que desrespeitem a alíquota mínima de 2% prevista no Ato das

²¹² MELO, 2005, *passim.*, p. 9-207.

Disposições Constitucionais Transitórias ter suas regras consideradas nulas. O dispositivo que contenha a previsão de nulidade das regras estipuladas pelas municipalidades em alíquota inferior a 2% traria uma inovação benéfica, pois, a despeito de violar a autonomia municipal e de determinar que sejam ignoradas as legislações municipais que descumpram a alíquota prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, esta inovação teria por objetivo a punição do real infrator da legislação, que não seria o contribuinte, mas sim o município que, por meio de incentivos e benefícios que transcendam os limites existentes na legislação, promova a guerra fiscal.

4.3 Análise crítica dos precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, na vigência do Decreto-lei nº 406/1968 e após a edição da Lei Complementar nº 116/03

Durante o período em que vigia o Decreto-lei nº 406/68, a questão relativa à competência para a exigência do ISSQN vinha sendo, na maioria dos casos, definida como pertencente ao Município no qual caracterizada a prestação de serviços. A questão era julgada definitivamente pelo Supremo Tribunal Federal até o ano de 1988, quando instituído o Superior Tribunal de Justiça, o qual passou a atuar como tribunal nacional competente para o julgamento de controvérsias envolvendo a legislação federal.²¹³

Embora escassas, é interessante referir que o Supremo Tribunal Federal possui algumas decisões a respeito do tema do critério espacial para a exigência do ISSQN, mais especificamente os Recursos Extraordinários nºs 71.307/PE²¹⁴, 82.997/GO²¹⁵ e

²¹³ Segundo o art. 105 da CF: III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos Tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; (Alterado pela EC-000.045-2004)

c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

²¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 71.703/PE**. Relator: Min. Raphael de Barros Monteiro. Julgado em: 24 mar. 1972, conforme ementa a seguir: “Imposto Sobre Serviços. Não pode ser exigido com base em transações efetuadas fora do Município. Recurso conhecido e provido, em parte.”

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 82.997/GO. Relator: Min. Bilac Pinto. Julgado em: 11 maio 1976. **DJ** 16 jun. 1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=177986&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2082997>>., conforme ementa a seguir transcrita: “Imposto sobre serviço de qualquer natureza. Locação de máquinas copiadoras reprográficas. Local de prestação de serviço. Razoável interpretação do art.1º do DL nº 406/68.” Pelo teor do acórdão, pode-se elucidar melhor o conteúdo da ementa, a qual não traduz grande clareza, conforme trechos a seguir transcritos: “O senhor ministro Bilac Pinto – Discute-se sobre a competência para cobrança do imposto sobre serviço de qualquer

99.397-5/ES²¹⁶. O primeiro acórdão firmou entendimento no sentido de que o ISSQN não poderia ser exigido com base em transações efetuadas fora do município, ao passo que o segundo “*decisum*” lançou posição no sentido de que o local da assinatura do contrato seria irrelevante para fins de determinação de competência, a qual deveria ser atribuída ao município do estabelecimento prestador, o qual, no caso, é o mesmo da prestação de serviços. O acórdão lançado no Recurso Extraordinário nº 99.397-5/ES, a seu turno, trata da prestação de serviços de limpeza e consigna posição de que o importante é o local onde estes serviços são realmente executados. Em que pese o pequeno número de precedentes, o Supremo Tribunal Federal inclinou seu posicionamento no sentido de valorar o local onde efetuada a carga de produção de trabalho, em detrimento do local da entrega dos serviços.²¹⁷

Em outra decisão, o Recurso Extraordinário nº 91.941-4/BA, de 1980²¹⁸, foi consignado o entendimento no sentido de que “para efeito de cobrança do tributo, o que

natureza. Lançado pelo município de Goiânia, por considerar legítima a sua incidência sobre os contratos de locação de máquinas copiadoras, opôs-se tanto a xerox do Brasil S.A, alegando que, conquanto mantenha agência em Goiânia, os contratos são firmados em Brasília, onde o tributo tornar-se-ia então devido. Trazida a questão ao exame das instâncias ordinárias, a ela se deu esta solução: ‘Imposto sobre Prestação de Serviço. Empresa com sede em um município e que presta serviço em caráter permanente, através de estabelecimentos, sócios, empregados ou agências em outro. Tributação do referido imposto em um e outro, segundo o melhor entendimento do art. 12, do Decreto-Lei nº 406/68 e do Ato Complementar nº 36, de 14.3.67 (ementa do acórdão – fl.178). O acórdão impugnado, limitando-se a aplicar o art.12 do DL nº 406/68, que define o local da prestação do serviço, deu a este preceito interpretação que se me afigura incensurável. Em caso semelhante, já disse o Ministro Osvaldo Trigueiro ‘...trata-se de empresa que tem sede no Rio de Janeiro, que mantém filial no Recife e que presta serviços em outros Estados. Se a filial do Recife contrata a edição da lista telefônica dessa cidade, é lícito à Prefeitura local cobrar o imposto com base no valor desse contrato. Mas, não vejo como possa a Prefeitura de Recife tributar um contrato celebrado com a Prefeitura de Maceió. Nota-se que, na hipótese, o contrato é celebrado em Alagoas, as listas telefônicas são impressas no Rio de Janeiro e o serviço de propaganda, que se pretende tributar, é efetivamente prestado na capital alagoana. Que a prefeitura do Recife queria cobrar imposto proporcional ao valor dessa transação, parece-me de todo inconciliável com as normas básicas do direito tributário federal (RTJ 61/459). Ainda semelhante à espécie em discussão, veja-se o parecer da Procuradoria-geral da República no RE nº 74.399 (RTJ 64/477). Conforme o Ministro Aliomar Baleeiro, ‘sede, no caso, é o estabelecimento prestador do serviço, ainda que a matriz da empresa se localize noutro município (Direito Tributário Brasileiro, 4ª edição, pag. 269). Com estas razões, não conheço do recurso.

²¹⁶ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 99.397-5/ES, Rel. Min Djaci Falcão, julgado em 15/03/1983. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=191844&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2099397>, cuja ementa refere que: “Imposto sobre serviços. Havendo escritório da recorrente no Município onde prestou serviços de limpeza, ou ocorrendo o fato gerador do tributo, não se pode deslocar a competência tributária para outro Município. Aferição de matéria de fato (Súmula 279). Aplicação das Súmulas 282,356 e 291. Recurso Extraordinário não conhecido.

²¹⁷ SOUZA, 2009, p. 50.

²¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 91.941/BA. Relator: Min Carlos Thompson Flores. Julgado em: 05 ago. 1980. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=185530&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2091941>>., cuja ementa refere que: “Imposto sobre serviço. Publicidade para lista telefônica estadual. Assinantes residentes em Municípios diferentes do mesmo Estado. Exegese dos arts.10 e 12, a, do DL 406/68.II- Para efeito da cobrança do tributo o que importa é o local do

importa é o local do estabelecimento prestador, posto que situado em município diverso de sua matriz, contribuinte do Imposto.” Este posicionamento do Supremo Tribunal Federal pode ser eventualmente visto como precursor da linha posteriormente adotada em algumas decisões tomadas pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a expressão “estabelecimento prestador” consignada no Decreto-lei nº 406/68, devesse ser entendida não no sentido de estabelecimento de quem o presta, mas como o “estabelecimento onde são prestados os serviços”, o que resultaria na cobrança do tributo no local de sua efetiva prestação, segundo um critério diametralmente oposto para a definição do aspecto espacial para a cobrança do tributo. Acerca deste tipo de interpretação, refere Mendonça²¹⁹ que:

Pensamos que a questão a ser posta não é de inconstitucionalidade da alínea “a” do art.12 do diploma citado, mas da necessidade de interpretá-lo conforme o princípio constitucional da territorialidade. Se entendermos a expressão estabelecimento prestador, como o local em que se presta o serviço, em que o mesmo é realizado e não a mera sede da empresa, se percebermos que as alíneas “b” e “c” do referido art.12 são complementares da mesma regra da alínea “a” e não a ela opostas, não há que se falar em inconstitucionalidade, mas de interpretação conforme a Constituição.

No presente estudo, é defendida a tese de que o local onde se verifique a prestação dos serviços é o competente para a cobrança do imposto, e, nesse contexto, devemos lançar posicionamento contrário àquele segundo o qual a regra contida no art. 12 do Decreto-lei nº 406/68 deva ser interpretada num sentido que transcende as possibilidades daquilo que está consignado no dispositivo ou possa ser simplesmente relevada. Este entendimento é criticado por grande parte da doutrina²²⁰, à qual nos filiamos, para argumentar que as interpretações jurisprudenciais que lancem entendimentos diversos daquele positivado na legislação, em realidade, devam declarar a inconstitucionalidade desta lei, ao invés de simplesmente interpretá-la de forma que extrapole as possibilidades de seu texto, para além do seu sentido literal possível.²²¹

estabelecimento prestador, posto que situada em município diverso de sua matriz, contribuinte do imposto. Recurso extraordinário conhecido e provido.

²¹⁹ MENDONÇA, Oscar. O local da prestação de serviço e o ISSQN: a guerra fiscal no plano municipal. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 13, abr./maio 2002, p. 6.

²²⁰ AVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência. Base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência p.126. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122, 2005.

²²¹ Nesse sentido, convém referir as sempre atuais lições do mestre Alfredo Augusto Becker, 1998, p. 116-117, quando refere que: “Toda norma é, com efeito, integrante do sistema jurídico a que pertence. Desde o momento de sua criação, entre todas as normas de um mesmo sistema se exerce um complexo de ações e reações, que decorrem da necessária amalgamação das normas no ordenamento vigente. Já

Os acórdãos em referência, proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, datam todos da década de 70 ou 80. Com a promulgação da Constituição de 1988 e a criação do Superior Tribunal de Justiça, formou-se entendimento no sentido de que as controvérsias relativas à definição de competência municipal para cobrança de ISSQN caberiam a este último, uma vez que versariam sobre questões não abordadas pela constituição, o que, segundo entendimento da parcela doutrinária à qual nos filiamos²²², deveria ser revisto.

Atualmente, já sob vigência da LC 116/03, o Supremo Tribunal Federal tornou a pronunciar-se sobre o tema, através do julgamento do Agravo de Instrumento nº 790.283/DF²²³, pelo qual negou a existência de Repercussão Geral em discussão envolvendo a competência para a cobrança do ISSQN, sob os seguintes fundamentos:

ISS. Competência para tributação. Local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador do serviço. Matéria infraconstitucional. Repercussão geral rejeitada.”

Embora considerado o conteúdo do “*decisum*” proferido no Agravo de Instrumento retrotranscrito, é interessante referir que a competência do Supremo Tribunal Federal abrange a dos julgamentos, através de Recurso Extraordinário, das questões que contrariem dispositivos da Constituição Federal (art. 102, II, a). A definição estabelecida pela legislação infraconstitucional relativa ao critério espacial do ISSQN determina, praticamente de forma idêntica, tanto através do Decreto-Lei nº 406/68 como da LC 116/03, que a competência para a exigência do ISSQN pertence ao Município no qual situado o estabelecimento prestador, ou na sua falta, àquele no qual localizado o domicílio do prestador, sendo neste ponto necessário observar que a definição constante da legislação infraconstitucional estaria, em realidade, malferindo o denominado “arquetipo constitucional do tributo”²²⁴.

foi exatamente observado que a norma jurídica isolada não existe como tal na realidade da vida jurídica. Toda norma válida é obrigatória, unicamente em uma relação necessária de influências recíprocas com um número limitado de outras normas, que a determinam mais expressamente, que a limitam, que a completam de modo mais ou menos imediato. O Cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico tanto serve para revelar a existência da regra jurídica (lei válida), como também pode acusar a inexistência da regra jurídica (lei não válida). O intérprete constata a inexistência de regra jurídica, quando o referido cânone hermenêutico conduz o intérprete à antinomia (contradição entre duas ou mais leis) ou à inconstitucionalidade (lei violadora de regra jurídica criada por outro órgão legislativo de grau superior)”

²²² SOUZA, 2009, p. 46; CATUNDA, 2013, p. 12-13.

²²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 790.283/RG. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 14 ago. 2010. **DJe** 164 02 set. 2010. Publicação: 3 set. 2010.

²²⁴ Denominação formulada por CARRAZA, 2011, p. 579.

Acerca da ocorrência de uma usurpação da competência constitucionalmente atribuída ao Supremo Tribunal Federal, através das decisões lançadas pelo colendo Superior Tribunal de Justiça, interessantes os apontamentos de Catunda²²⁵, ao referir que:

Pelo que expusemos acima, podemos concluir que a questão da sujeição ativa do ISS não era de ordem de Lei Federal (regra infraconstitucional), mas, sim, de natureza constitucional, portanto, de competência do STF, justamente porque o critério da territorialidade foi fixado na Constituição Federal e o do domicílio no ato normativo infraconstitucional. É simples assim o problema. Desenvolvamos o raciocínio.

Como bem apontado por Simone Duarte Costa, o que se constata é um desrespeito pelo legislador complementar da regra-matriz de incidência do ISS e, portanto, do princípio da territorialidade das leis tributárias, de modo que restou desfigurado o Sistema Tributário no que tange à tributação da prestação de serviços fundados nos argumentos desenvolvidos no presente trabalho, reputamos que o STJ, ao fixar a competência do Município do local da prestação do serviço para exigir o ISS, usurpou competência outorgada ao STF.”

Considerando-se que a regra-matriz constitucional de incidência do ISSQN indicaria que, em função do critério material definido para o imposto, conjugado ao princípio da territorialidade, seria competente para a cobrança do tributo o Município onde efetuada a efetiva prestação dos serviços, situação esta ensejadora de conflito entre os dispositivos da legislação infraconstitucional e da Constituição Federal, entendemos ser esta discussão caracterizadora de uma divergência a ser resolvida pelo Supremo Tribunal Federal²²⁶, o que não ocorre atualmente, uma vez que praticamente todas as controvérsias são julgadas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Embora consolidada esta prática, vigente nos tribunais nacionais, de decisão das questões envolvendo o critério espacial para a cobrança do ISSQN pelo Superior Tribunal de Justiça, é interessante referir que o tema está longe de obter uma trégua jurisprudencial.

A regra inicialmente consolidada no art.12 do Decreto-lei nº 406/68, a qual estipulou, no seu art.12, ‘a’, que o local da prestação deveria ser considerado aquele onde situado o estabelecimento prestador, e, na sua falta, o local onde situado o domicílio do prestador, com a exceção prevista no inciso ‘b’, do mesmo artigo, para os serviços de construção civil, considerados realizados no local onde efetuada a prestação, permanece gerando intensos debates, mesmo após a edição da Lei Complementar nº

²²⁵ CATUNDA, op. cit., p. 13.

²²⁶ CATUNDA, 2013, p. 17.

116/03. Este último dispositivo, em realidade, repetiu o critério definido no art.12, 'a', do antigo Decreto-lei nº 406/68, em relação à regra geral relativa ao critério espacial da hipótese de incidência, sendo promovida uma alteração significativa apenas em relação ao número de exceções à regra, descritas nos incisos I a XXII do art.3º da referida lei, os quais passaram a prever a ocorrência do critério espacial no local onde os serviços sejam efetivamente prestados.

As controvérsias versam basicamente sobre a possibilidade de aplicação desta regra geral descrita no art.12 do decreto-lei nº 406/68, posteriormente repetida pelo art.3º da LC/116, sendo sempre alvo de discussão, também, a questão da constitucionalidade desta previsão, desde o tempo do antigo Decreto, quando vigente a Constituição de 1969, subsistindo também as discussões à promulgação da Carta Constitucional de 1988, as quais persistem após a edição da lei Complementar nº 116/03.

Até 1988, as questões relativas à aplicação do critério espacial definido pelo Decreto-lei nº 406/63 eram decididas definitivamente pelo Supremo Tribunal Federal, passando a ser julgadas pelo Superior Tribunal de Justiça após a sua criação, sob o fundamento de que este tribunal seria competente para decidir controvérsias relativas à aplicação da legislação federal, conforme regramento contido no art.105, III, 'a' e 'c' da Carta Magna. O entendimento predominante nos tribunais superiores do país considera, portanto, que a discussão acerca do critério espacial da hipótese de incidência do ISSQN seria infraconstitucional, posição esta da qual discordamos, conforme anteriormente manifestado.

Na época em que vigente o Decreto-lei nº 406/68, inúmeros precedentes foram consolidando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a competência para a exigência do ISSQN pertenceria ao local onde verificada a efetiva prestação dos serviços, entendimento este manifestado em diversos julgados, conforme se pode verificar pelas seguintes ementas, proferidas em decisões bastante antigas:

R.E – IMPOSTO FATO GERADOR – O Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza é da competência do Município. O fato gerador deve acontecer nos respectivos limites geográficos. Não alcança fato imponível, ainda que realizado por filial, cuja matriz tenha domicílio em outro. 227
ISS- INCIDÊNCIA- LOCAL DA OPERAÇÃO.

²²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 38/SP. Relator: Min. Luiz Vicente Cernicchiaro. 2ª Turma. Julgado em: 2 ago. 1989. Publicação 4 ago. 1989. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=198900081730&dt_>.

Havendo preponderância na prestação de serviços no Município de Santos, à respectiva Municipalidade é que cabia recolher o tributo e não à de São Bernardo do Campo, onde se situa a filial da autora.
Recurso improvido.²²⁸

A lista de precedentes do Superior Tribunal de Justiça que referem que a competência para a cobrança da exação pertence ao Município onde verificada a prestação dos serviços é extensa, sendo exemplos: Resp 16.033, julg. em 14/12/1994²²⁹, 2ª Turma; Resp 41.867, julg. em 04/04/1994, 1ª Turma²³⁰; 61.615-8, julg em 25/10/1995, 1ª Turma²³¹; Resp 720-0/MA, j. em 19/04/1995, 1ª Turma²³²; AG 154.614/PR, j.11/09/1997, 2ª Turma²³³; Resp 115.338/ES, j. em 18/06/1998, 1ª Turma²³⁴; AG 196.490, j. em 19/10/1999, 2ª Turma²³⁵, lista esta apenas exemplificativa, além de muitos outros julgados proferidos neste mesmo sentido.

A questão teria sido “pacificada” no âmbito da Primeira Seção do STJ, através do Julgamento proferido nos autos do Embargos de Divergência nº 130.792/CE, decisão esta que elenca diversos precedentes lançados em julgados anteriores, e cuja ementa aponta que:

²²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 39.554-2/SP. Relator: Ministro Garcia Vieira. 1ª Turma. Julgado em: 29 nov. 1993. Publicação: 21 fev. 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=198900081730&dt_>.

²²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 16.033. Relator: Min. Helio Mosiman. 2ª Turma. Julgado em: 14 dez. 1994. Publicação: 13 jan. 1995. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199800199420&dt_publicacao=03-08-1998&cod_tipo_documento=>>.

²³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 41.867-4/RS. Relator: Min Demócrito Reinaldo. 1ª Turma. Julgado em: 4 abr. 1994. Publicação: 25 abr. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199300351184&pv=010000000000&tp=51>>.

²³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 61.615-8. Relator: Min. Demócrito Reinaldo. 1ª Turma. Julgado em: 25 out. 1995. Publicação: 4 dez. 1995. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199500102030&pv=010000000000&tp=51>>.

²³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 720-0/MA. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. Julgado em: 19 abr. 1995. Publicação: 15 maio 1995. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=198900100009&dt_publicacao=15-05-1995>.

²³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Agravo nº 154614/PR. Relator: Min Ari Pargendler. 2ª Turma. Julgado em: 11 set. 1997. Publicação: 29 set. 1997. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199700511669&pv=010000000000&tp=51>>.

²³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 115.338/ES. Relator: Min. Garcia Vieira. 1ª Turma. Julgado em: 18 jun. 1998. Publicação em: 8 set. 1998. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199600763283&pv=010000000000&tp=51>>.

²³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Agravo nº 196.490. Relatora: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Julgado em: 19 out. 1999. Publicação em: 29 nov. 1999. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&dt_publicacao=29/11/1999&num_registro=199800518967>.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços - importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exibibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea 'a' do Decreto-lei nº 406/68.

Embargos rejeitados.²³⁶

A decisão suprarreferida aponta em sua fundamentação diversos outros julgados, os quais seguem orientação semelhante, em especial: Resp 168.023/CE²³⁷; Resp 115.338/ES²³⁸. Em outro precedente, também citado no acórdão dos Embargos de Divergência nº 130.792/CE, especificamente o julgamento proferido nos autos do Recurso Especial nº 115279/RJ, o Ministro Francisco Peçanha Martins explicitamente adotou o princípio da territorialidade em suas razões de decidir, ao referir que: “O Município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município o poder de tributar o serviço ocorrido em seu território.”²³⁹

Em relação aos entendimentos lançados pelo Superior Tribunal de Justiça, é interessante referir que a grande maioria das decisões, em realidade desconsidera, releva ou simplesmente deixa de aplicar a regra positivada na legislação, tanto no art.12 do Decreto-lei nº 406/68, como no art.3º da LC/116, declarando que o local competente para a cobrança do imposto seria aquele onde efetivamente realizada a prestação dos serviços. Considerando-se que a incidência de uma regra jurídica válida é corolário lógico da ocorrência dos fatos descritos na hipótese da norma, devemos necessariamente referir que a prática implementada pelas decisões do Superior Tribunal de Justiça vêm infringindo a melhor técnica, uma vez que a obrigatória aplicação de uma

²³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EResp 130.792/CE. Relator: Min. Ari Pargendler. Julgado em: 7 abr. 2000. Publicação em: 12 jun. 2000. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&dt_publicacao=12/06/2000&num_registro=199700905004.

²³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 168.023/CE. 1ª Turma. Relator: Min. José Delgado. Julgado em: 19 maio 1998. Publicação: 3 ago. 1998.

²³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 115.337/ES. Primeira Turma Relator: Ministro Garcia Vieira. Julgado em: 31 mar. 1998. **DJ** 4 maio 1998. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600763275&dt_publicacao=04-05-1998.

²³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 115.279/RJ. 2ª Turma. Relator: Ministro Peçanha Martins. Julgado em: 6 abr. 1999. Publicação: 1 jul. 1999. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600762147&dt_publicacao=01-07-1999&cod_tipo_documento=>.

determinada regra jurídica válida somente poderia ser afastada nas ocasiões em que declarada a sua inconstitucionalidade.²⁴⁰

Acerca do tema, refere Hugo de Brito Machado²⁴¹:

[...] Não é rara, porém, a ocorrência de julgados, singulares e coletivos, especialmente de órgãos fracionários de tribunais, que deixam de aplicar dispositivo legal vigente, sem afirmar sua inconstitucionalidade.

Isso é o que denominamos declaração implícita de inconstitucionalidade.

Não se trata de mera questão acadêmica. Há interesse prático em seu deslinde, consistente em definir qual o recurso cabível, se o extraordinário, ou o especial. Em outras palavras, de modo como a questão seja colocada, e resolvida, decorre a definição do recurso, para o Supremo Tribunal Federal, ou para o Superior Tribunal de Justiça.

[...]

O Superior Tribunal de Justiça não afirmou que o art.12 do Decreto-Lei nº 406/1968 não foi recepcionado pela vigente Constituição. Não enfrentou o disposto no § 5º do art. 34 do ADCT da CF/1988, que expressamente recepcionou a legislação tributária não incompatível com as normas do sistema tributário então adotado. Diversamente, disse que o local da prestação dos serviços é que indica o município competente para a cobrança do ISS, pois, de outro modo, estará violado o princípio constitucional implícito que atribui ao município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

Tem-se, portanto, no caso, perfeitamente caracterizada uma declaração implícita de inconstitucionalidade do art.12 do Decreto-Lei nº 406/1968, pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo indiscutível, pois, nos casos em que assim decide, o cabimento do recurso extraordinário para o Supremo Tribunal Federal.

Recomendável também é a interposição de embargos de declaração, para que o Superior Tribunal de Justiça esclareça o sentido da afirmação segundo a qual é o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

Para nós, tal afirmação constitui indiscutível declaração implícita de inconstitucionalidade. Seja como for, todavia, a interposição dos declaratórios evita os argumentos que podem ser opostos ao cabimento do apelo extremo.

Sinale-se, inclusive, que a despeito da conclusão formulada pelo Superior Tribunal de Justiça, que passou a tratar a matéria como questão infraconstitucional, verifica-se que a grande maioria dos julgados proferidos por esta corte, em realidade, aborda a discussão reativa à eventual existência de incompatibilidade entre os dispositivos constantes do Decreto-lei nº 406/1968, da Lei Complementar nº 116/03 e as regras de competência tributária fixadas pela Constituição Federal. Nesse sentido, veja-se a decisão proferida no Recurso Especial nº 753.360/MS, conforme ementa a seguir transcrita:

²⁴⁰ MACHADO, 1998, p. 17.

²⁴¹ Ibid., p. 17.

TRIBUTÁRIO – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – ART. 3º DA LC 116/2003 – TESE NÃO PREQUESTIONADA – SÚMULA 282/STF.

1. Aplica-se o enunciado da Súmula 282/STF em relação à tese não-prequestionada.
2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário.
3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido.²⁴²

Conforme o voto da relatora, Ministra Eliana Calmon, a seguir transcrito, proferido no julgamento do Resp nº 753.360/MS, supracitado, o entendimento em realidade admite que, para as hipóteses em que o serviço não fosse efetuado no local do estabelecimento prestador, haveria a inconstitucionalidade do art.12 do Decreto-lei nº 406/1968, o que não ocorreria quando o serviço fosse executado no local do estabelecimento, conforme trecho que segue:

Tenho, então, dois dispositivos legais: um na Constituição, outro no Decreto-Lei 406/68. Qual deve prevalecer? Dizem os juristas que deve prevalecer a Constituição. Entretanto, cabe um segundo questionamento: se tenho uma norma infraconstitucional que está em testilha com a norma constitucional, devo argüir a inconstitucionalidade. Mas o problema é que o art. 12 do Decreto-lei 406/68 não é inconstitucional em relação a todos os serviços, mas somente quando o serviço é prestado fora do local do estabelecimento, porque, de um modo geral, as prestadoras de serviço realizam seu trabalho no local onde está sua sede. Excepcionalmente elas prestam o serviço fora desta sede. De forma que não se pode argüir a inconstitucionalidade do decreto por inteiro. As dificuldades são grandes, pois, no caso, por exemplo, do Rio Grande do Sul, existe uma excepcionalidade que se repete em relação aos municípios que têm outros municípios circunvizinhos, como também a Grande São Paulo, Recife e Salvador, o qual tem o seu pólo petroquímico fora do Município de Salvador e dá azo, inclusive, ao problema da guerra fiscal. Esta é uma dificuldade enorme para as empresas prestadoras de serviços porque a sede se estabelece no município e a prestação de serviço se espalha em diversos outros. O problema é tamanho que, dizem os tributaristas, muitas empresas preferem até recolher duas ou três vezes o ISS por causa das complexidades contábeis, resultantes de uma legislação municipal miúda. A pergunta que fica é a seguinte: não seria bem mais razoável ficar com a norma infraconstitucional, com o Decreto-lei 406/68 e abandonar o dispositivo constitucional? Pode parecer que sim, momentaneamente, mas se a Constituição é desobedecida aqui e acolá começaremos a abrir mão de garantias. A conclusão de todos os tributaristas respeitáveis é no sentido de que não se pode ainda acusar o Superior Tribunal de Justiça de infringir a norma, porque a nossa jurisprudência está em sintonia com a Constituição. Nos termos do trecho da decisão supratranscrita, portanto, e pelos resultados da extensa pesquisa jurisprudencial realizada, verifica-se que a grande maioria das decisões do Superior Tribunal de Justiça, em realidade, trata a temática sob o enfoque da questão eminentemente constitucional relativa à fixação de competências tributárias. Entretanto, essas mesmas decisões não lançam

²⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 753.360-MS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgado em: 17 abr. 2007. DJ. 30 abr. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=684301&sReg=200500829249&sData=20070430&formato=PDF>.

declaração explícita no sentido de que estariam adotando entendimento em sentido contrário àquele explicitado pela legislação infraconstitucional, deixando, portanto, de aplicar uma norma válida e vigente, sem, contudo, formular declarações de inconstitucionalidade, o que caracterizaria uma violação à cláusula de reserva de plenário estabelecida pelo art.97 da Constituição Federal, como decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.096-2.²⁴³

Sinale-se que o Poder Judiciário somente pode atuar como legislador negativo, deixando de aplicar uma regra considerada válida, nas situações em que seja declarada a inconstitucionalidade *in concreto desta regra*, pela via do Recurso Extraordinário, ou pela via do controle abstrato, em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade. Decorrência lógica desta regra é que o Poder Judiciário não pode atuar como legislador positivo, estipulando que o Executivo e o Legislativo tomem determinado procedimento ou deixem de fazê-lo, em detrimento de norma legal válida relativa ao tema que não seja declarada nula, pois tal prática constituiria, inclusive, afronta à regra constitucional da separação dos poderes.²⁴⁴

Embora firmado posicionamento no sentido da inaplicabilidade da regra contida no art.12 do decreto-lei nº 406/68, sem, contudo, ressaltar que o tema devesse ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, no que pertine à sua constitucionalidade, a mesma ministra relatora do Recurso Especial nº 753.360, Eliana Calmon, inesperadamente chegou à conclusão em sentido oposto, ao rever seu posicionamento, para defender a manutenção da regra geral que confere competência ao município onde situado o estabelecimento prestador, analisando a questão sob o enfoque do art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, em decisão proferida nos autos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 903.224/MG²⁴⁵, cuja ementa segue transcrita:

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240096-2/RJ. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 30 mar. 1999. **DJ** 21 maio 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=256635&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20240096>>., conforme ementa que segue: Controle de Constitucionalidade: reserva de plenário e quórum qualificado. (Constituição, art.99): aplicação não apenas à declaração em via principal, quanto à declaração incidente de inconstitucionalidade, para a qual, aliás, foram inicialmente estabelecidas as exigências. II- Controle de constitucionalidade; reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que – embora sem o explicitar – afasta a incidência de norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição.

²⁴⁴ TOFFANELLO, Rafael Dias. **Aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**, p.17. Disponível em: <http://teixeiraribeiro.com/arquivos/rdt_aspecto_espacial_da_hip%C3%B3tese_de_incid%C3%AAncia_do_imposto_sobre_servi%C3%A7os_de_qualquer_natureza.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2013.

²⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 903.224/MG. 2ª Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon. 11dez. 2007. **DJ** 7 fev. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=745631&sReg=200701128237&sData=20080207&formato=PDF>.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LC 116/2003. 1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu a questão tão-somente à luz do art. 12 do Decreto-lei 406/68, merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003. 2. Interpretando o art. 12, "a", do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município onde o serviço foi prestado. 3. Com o advento da Lei Complementar 116/2003, tem-se as seguintes regras: a) o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas); e b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003. 4. Hipótese dos autos em que não restou abstraído qual o serviço prestado ou se o contribuinte possui ou não estabelecimento no local da realização do serviço, de forma que a constatação de ofensa à lei federal esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. 5. Agravo regimental não provido.

O precedente supracitado, contudo, caracterizou-se como uma decisão minoritária que não causou repercussões em outros julgados, possivelmente porque pareceu desconhecer os argumentos que fundamentavam diversas das outras decisões, relativas à aplicação do princípio constitucional da territorialidade tributária.²⁴⁶

Nesse contexto, a predominância dos julgados permaneceu adotando o posicionamento no sentido de que a competência para a cobrança da exação pertença ao município onde realizada a prestação dos serviços, o qual foi firmado de forma mais consolidada a partir do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.121/SP. Este acórdão, ao tratar da competência para cobrança de serviços de construção civil, em julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, e, portanto, aplicável a todos os demais, consignou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o local que deveria ser considerado competente para a exigência do ISS, após a edição da Lei Complementar nº 116/03, seria aquele onde realizada a prestação de serviços, competência esta já consolidada antes mesmo da edição da nova lei, em relação aos serviços de construção civil, conforme ementa que se segue:

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. 1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é

²⁴⁶ SOUZA, 2009, p. 47.

devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003). 3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS. 4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência. 5. Recurso Especial conhecido e provido. 6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008.²⁴⁷

A decisão supracitada, embora referente à temática dos serviços de construção civil, firmou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça relativo à interpretação dos Decretos-lei nº 406/68 e da Lei Complementar nº 116/03, inclusive em relação à não ocorrência de violação da cláusula de reserva de plenário, uma vez que a interpretação consignada não caracterizaria negativa de vigência à legislação federal, mas sim o resultado de uma interpretação sistemática, conforme ementa a seguir consignada:

SUJEITO ATIVO. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.117.121/SP MEDIANTE UTILIZAÇÃO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 08/2008 DO STJ. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que o ISS, na vigência do Decreto 406/1968, é devido ao Município em que o serviço é efetivamente prestado, e não àquele onde se encontra sediado o estabelecimento prestador. 2. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.117.121/SP, sujeito ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC). 3. O STJ consignou que a conclusão esposada não implica negar vigência a lei federal, pois resulta de legítima interpretação sistemática da norma infraconstitucional. Não se está a afastar a aplicação do art. 12, "a", do Decreto-Lei 406/1968, mas sim a declarar seu sentido em consonância com o regime jurídico do ISS. Desnecessário, portanto, observar o rito para declaração de inconstitucionalidade previsto nos arts. 480 a 482 do CPC. Nesse sentido: EDcl no AgRg no REsp 897.226/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6/8/2009; REsp 1.124.862/GO, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 7/12/2009. 4. Como a omissão imputada pela agravante ao acórdão recorrido diz respeito à falta de cumprimento do aludido incidente, conclui-se que o Tribunal a quo não violou o art. 535, II, do CPC. 5. Agravo Regimental não provido.²⁴⁸

²⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.117.121. Relatora: Min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em: 14 out. 2009. Publicado em: 29 out. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=920235&sReg=200900908260&sData=20091>.

²⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial nº 101.835/GO. Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Julgado em: 24 abr. 2012, **DJe** 22 maio 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1141633&sReg=201102297120&sData=20120522&formato=PDF>.

Nos anos mais recentes, a questão relativa ao lugar competente para a cobrança do ISSQN voltou à pauta de discussão, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após a decisão do Supremo Tribunal Federal relativa à incidência do imposto nas operações de arrendamento mercantil financeiro, firmada através do julgamento do Recurso Extraordinário nº RE 592.905/SC²⁴⁹.

Uma vez consolidado o entendimento acerca da incidência do tributo nos contratos de arrendamento mercantil, decidiu a Primeira Seção do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.060.210/SC, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008, e aplicável, portanto, a todos os demais, que o lugar competente para a cobrança do tributo, durante o período de vigência do DL 406/68, seria aquele onde situada a sede do estabelecimento prestador, sendo que, a partir da entrada em vigor da LC 116/03, seria competente o lugar onde o serviço fosse efetivamente prestado, ou aquele no qual a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento, núcleo da operação de leasing e fato gerador do tributo.

Para melhor elucidação do entendimento, segue transcrita a Ementa do julgamento do Recurso Especial nº 1.060.210/SC²⁵⁰, pela qual:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO

²⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905-1/SC. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em: 2 dez. 2009. Publicação: 4 mar. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=609078&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20592905>>., cuja ementa segue transcrita: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE *LEASING* FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *lease-back*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

²⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1060210/SC. Primeira Seção. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em: 28 nov. 2012. DJe 5 mar. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1150872&sReg=200801101098>.

PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências.

Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a conseqüente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. (RESP 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJE 05/03/2013).

O entendimento da 1ª Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça vem sendo aplicado pela colenda 2ª Turma deste mesmo Tribunal, conforme se verifica pela ementa a seguir colacionada, a qual refere textualmente que, a partir da edição da Lei Complementar nº 116/03, deve ser considerado competente o local onde efetuada a prestação dos serviços:

TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING FINANCEIRO. COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A COBRANÇA DO TRIBUTO. ALTERAÇÃO DA ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO/STJ. MATÉRIA ANALISADA EM RECURSO REPETITIVO (RESP 1.060.210/SC). SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL N. 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LC N. 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SÚMULA 7/STJ.

1. A discussão acerca da competência para a realização da cobrança do ISS incidente sobre operações de leasing financeiro foi dirimida pela Primeira Seção, em 28.11.2012, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo n. 1.060.210/SC.

2. A partir da aplicação da orientação desta Corte firmada em recurso repetitivo à hipótese dos autos, tem-se que as operações de leasing celebradas entre 1994 e 31 de julho de 2003, ou seja, na vigência do Decreto-Lei n. 406/68, é de competência do município da sede do estabelecimento prestador, nos termos de seu art. 12.

3. Quanto às operações realizadas a partir da data da publicação da Lei Complementar n. 116/2003 (1º de agosto de 2003) até 2004, muito embora o Tribunal de origem tenha consignado que o local em cujo território se realizou o fato gerador é o Município de Brusque, não há como aferir se há unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e o fato gerador do tributo nesta localidade, sem que se examine o contexto fático-probatório dos autos. Incide, pois, na espécie, o óbice contido na Súmula 7 desta Corte.

Agravo regimental improvido.²⁵¹

A mesma posição se verifica em diversos outros julgados, conforme ementas a seguir colacionadas:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE RECURSAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL LEASING FINANCEIRO. COMPETÊNCIA PARA SE EFETUAR A COBRANÇA DO TRIBUTO.

INTERPRETAÇÃO DO ART. 12, 'A', DO DECRETO-LEI 406/68 (REVOGADO PELA LC 116/2003). ALTERAÇÃO DA ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO/STJ. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR CONSIDERADO COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. AFASTAMENTO DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO RECORRIDO.

1. Não se depreendendo das razões aventadas qual seria efetivamente a obscuridade, omissão ou contradição vislumbrada pela embargante, mas o nítido propósito de rediscutir a tese jurídica adotada singularmente, a irresignação deve ser recebida como se agravo regimental fosse, por ser a sede adequada para obter o mero rejuízo da causa. Aplicação do princípio da fungibilidade recursal. Precedentes.

2. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.060.210/SC (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 5.3.2013), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou entendimento no sentido de que: "o

²⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo no REsp 1360014/SC, Relator: Min. Humberto Martins. Segunda Turma. Julgado em: 18 jun. 2013. **DJe** 28 jun. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1243662&sReg=201202711419>.

sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art.12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.

3. Agravo regimental não provido.²⁵²

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL LEASING FINANCEIRO. COMPETÊNCIA PARA SE EFETUAR A COBRANÇA DO TRIBUTO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12, "A", DO DECRETO-LEI 406/68 (REVOGADO PELA LC 116/2003). ALTERAÇÃO DA ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO/STJ. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR CONSIDERADO COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. AFASTAMENTO DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO RECORRIDO.

1. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.060.210/SC (Rel. Min.Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 5.3.2013), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou entendimento no sentido de que: "o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art.12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.

2. Agravo regimental não provido.²⁵³

Contudo, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a decisão da 1ª Seção do mesmo Tribunal, proferida no julgamento do recurso repetitivo nº 1.060.210/SC, consignou posicionamento completamente diferente daquele manifestado pela 2ª Turma, ao referir que o julgamento lançado em sede de recurso repetitivo teria definido posicionamento no sentido de que, segundo os arts. 12 do DL 406/68 e 3º da LC 116/03, a competência para a cobrança do tributo pertenceria ao município onde situado o estabelecimento prestador, conforme ementa a seguir transcrita:

²⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos Declaratórios nos Embargos Declaratórios no Recurso Especial nº 1251836/SC. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em: 11 abr. 2013. **DJe** 17 abr. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1224253&sReg=201100993043>.

²⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1221309/RS. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em: 4 abr. 2013. **DJe** 10 abr. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1221166&sReg=201001939735>. Acerca da ementa deste julgado, é interessante referir que, embora seja relativamente confusa, utilizando a terminologia do estabelecimento prestador, a ser entendido como estabelecimento onde ocorre a prestação de serviços, o fato é que o entendimento lançado no "*decisum*" refere ser competente o local onde o serviço seja efetivamente prestado. Possivelmente a terminologia confusa surgiu quando a decisão em comento adotou a terminologia utilizada no recurso, que refere que o antigo DL 406/68 utilizava a terminologia do estabelecimento prestador e não do estabelecimento 'do prestador'."

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. MUNICÍPIO COMPETENTE. LOCAL DO SERVIÇO. ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO RITO DO ART. 543-C DO CPC (RESP 1.060.210/SC). 1. Para fins de definição do lugar do fato gerador do ISS e do município competente para exigí-lo, a Primeira Seção, em sede de recurso especial repetitivo (REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 05/03/2013), **entendeu que o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador (art. 12 do DL 408/68 e 3º da LC 116/03)**. 2. No caso dos autos, é cediço que a CESGRANRIO, prestadora dos serviços relativos à realização do ENADE, contratados pelo INEP, não está estabelecida no território do recorrente, mas, sim, na cidade do Rio de Janeiro, o que denota a incompetência do Distrito Federal para exigir o imposto em questão. 3. Agravo regimental não provido.²⁵⁴

Embora frontalmente contrário à posição firmada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, convém que se refira que o precedente supracitado pode ser tomado como uma posição isolada da colenda 1ª Turma, diferente de outras anteriormente proferidas por esta mesma turma julgadora, conforme as ementas a seguir transcritas:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SÚMULA Nº 83/STJ.

1. O município competente para a cobrança do ISS é aquele onde ocorre a prestação do serviço, ou seja, o local em que se concretiza o fato gerador e, não onde se encontra a sede da empresa prestadora. Precedentes.
2. "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida." (Súmula do STJ, Enunciado nº 83).
3. Agravo regimental improvido.²⁵⁵

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. LOCAL DO FATO GERADOR. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que proveu recurso especial.
2. Acórdão 'a quo' segundo o qual o ISS deve ser recolhido no estabelecimento da empresa e não no local da obra.
3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador. Precedentes vastos e recentes.
4. Agravo regimental não-provido.²⁵⁶

²⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial nº 150.904/DF. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Julgado em: 21 mar. 2013. **DJe** 2 abr. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1219236&sReg=201200405690>.

²⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 115.391-6/SP. Relator: Min. Hamilton Carvalhido. Primeira Turma. Julgado em: 1 out. 2009, **DJe** 8 out. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=917405&sReg=200900232193>.

²⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 982.564/SP. Relator: Min. José Delgado. Primeira Turma. Julgado em: 27 nov. 2007. **DJ** 12 dez. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=740837&sReg=20070215>.

E ainda:

ISS - LOCAL DO FATO GERADOR - MUNICIPIO - DEL 406/68. EMBORA O ART. 12, "A", CONSIDERE COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR, PRETENDE O LEGISLADOR QUE REFERIDO IMPOSTO PERTENÇA AO MUNICIPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE REALIZAR O FATO GERADOR. RECURSO PROVIDO.²⁵⁷

É necessário observar, portanto, que a grande maioria das decisões ora analisadas, proferidas no julgamento das controvérsias relativas às competências constitucionalmente delimitadas pelo Superior Tribunal de Justiça, cinge-se a apenas relevar o conteúdo do atual art.3º da LC/116, e estipular que a competência para a cobrança do tributo pertenceria ao município no qual ocorrida a efetiva prestação de serviços, situação esta que reforça o argumento de que a competência para o julgamento destas controvérsias, relativas às competências constitucionalmente outorgadas, seria do Supremo Tribunal Federal.

Sinale-se também que a mera desconsideração do conteúdo da lei complementar em relação à competência para a exigência do imposto formulada nas decisões do Superior Tribunal de Justiça, sem remessa ao verdadeiro tribunal competente para a adequada apreciação relativa à constitucionalidade do dispositivo, em realidade contribui para o aumento da insegurança jurídica e para as dúvidas dos contribuintes, uma vez que a mera prática reiterada, exposta nos julgados do Superior Tribunal de Justiça, em realidade não lhes oferece garantias efetivas acerca de um entendimento judicial definitivo sobre a questão.

²⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 115.338/ES. Relator: Min. Garcia Vieira. 1ª Turma. Julgado em: 18 jun. 1998. Publicação em: 8 set. 1998. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199600763283&pv=01000000000&tp=51>>.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O presente estudo formulou uma análise relativa à delimitação do critério espacial do ISSQN, sob a perspectiva da necessidade de aplicação do princípio da territorialidade tributária, e da forma como este princípio influencia o entendimento a ser formulado em relação às disposições contidas no antigo Decreto-Lei nº 406/68 e na atual Lei Complementar nº 116/03, para ao final posicionar-se no sentido da incompatibilidade entre os dispositivos contidos na legislação complementar e na Constituição Federal.

2. Preliminarmente foram abordados os princípios da autonomia municipal, da federação e da territorialidade tributária, considerados como regras de obrigatória observância. Analisamos, ainda, o contexto da realidade da federação brasileira atual, caracterizada como a forma de Estado onde o poder político é exercido de forma descentralizada, pela União, Estados e municípios, os quais, reunidos, formam a Federação, sendo a forma federativa de estado consolidada na Constituição Federal brasileira como cláusula pétrea.

3. O processo que levou ao reconhecimento da autonomia municipal, expressa no art.34, VII, “c” da Carta Magna, conceito que trouxe consigo, implicitamente, a ideia de consolidação do ideal democrático, através da descentralização de poder em relação ao ente central e à esfera federal, caracterizou-se também como uma forma de reação à centralização exagerada de poder pela União Federal, exercida de forma marcante nas Constituições anteriores. Em relação à competência legislativa municipal, a atual Carta refere que esta abrange os denominados assuntos de interesse local, sem explicitar pormenorizadamente quais os temas compreendidos neste rol.

4. A distribuição de competências tributárias constitui atribuição específica da Constituição Federal, a qual conferiu poderes de instituição de tributos a cada um dos entes políticos, de forma a assegurar-lhes a autonomia necessária, característica de sistemas federativos. Contudo, embora considerada a competência constitucional para a distribuição de competências tributárias, a Carta Magna previu, no texto do art. 146, III, a competência das leis complementares, elaboradas pelo Congresso Nacional, para aquilo que a doutrina majoritária denomina de tríplice função de: dispor sobre conflitos

de competência em matéria tributária, sobre limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de direito tributário.

5. No contexto aplicável ao presente estudo, é interessante mencionar que parcela da doutrina repele a possibilidade de livre fixação de normas gerais em matéria de legislação tributária pela legislação complementar, a exemplo da norma que determine o local competente para a cobrança do ISSQN, mencionando que tal prática poderia representar uma afronta ao pleno exercício da autonomia municipal, e, inclusive, ferir disposições contidas na Carta Magna, ainda que de forma não expressa, a exemplo do princípio implícito da territorialidade tributária, que determina que uma municipalidade específica somente tenha competência para a cobrança de tributos dentro dos estritos limites geográficos de sua abrangência territorial.

6. Em relação ao critério espacial da hipótese de incidência do ISSQN, devemos referir que a legislação brasileira atual prevê a incidência do imposto no local onde situado o estabelecimento prestador dos serviços, ou, na sua falta, o domicílio do prestador. Contudo, segundo o entendimento formulado no presente estudo, as regras contidas tanto no art.12 do Decreto-lei nº 406/68, como na Lei Complementar nº 116/03 estariam em descompasso com a Constituição Federal, sendo o entendimento mais acertado aquele que preveja que o critério espacial considera-se caracterizado no local onde se verifique a prestação de serviços, posicionamento este que se adequa aos ditames do princípio da territorialidade tributária, consolidado de forma implícita na Carta Magna.

7. Apesar das diversas classificações existentes para o princípio da territorialidade da tributação, devemos entendê-lo como condutor do raciocínio que pressupõe a aplicação da legislação tributária dentro dos limites geográficos do ente tributante, que afasta a aplicação da legislação de um determinado ente dentro dos limites geográficos de outro, de igual, superior ou inferior hierarquia, e que coíbe a aplicação da legislação estrangeira em território nacional. Nesse contexto, portanto, a correta demarcação do critério espacial da hipótese de incidência do ISSQN dependeria da aplicação do princípio da territorialidade tributária, o qual, ao delimitar a área geográfica sobre a qual determinado ente tributante tem força coercitiva, aponta o município detentor de

capacidade tributária ativa para a exigência do imposto, constituindo, portanto, o principal fundamento constitucional para a caracterização do referido critério espacial.

8. Da mesma forma, segundo referido princípio, somente em casos excepcionais é que a legislação brasileira se aplicaria em território estrangeiro, permitindo a tributação com base em outros elementos de conexão ao território diferentes da territorialidade, tais como o da universalidade da tributação, muito utilizado em termos de tributação de renda em nível internacional.

9. Abordamos também as situações dos serviços multilocais ou fracionados, estes prestados em localidades diversas ou divididos em etapas, nas quais torna-se difícil delimitar o exato local da prestação dos serviços, de forma que nesses casos, seja aceita a possibilidade de certa flexibilização dos postulados da territorialidade tributária. Nas espécies de serviços multilocais ou fracionados, portanto, para fins de determinar o local da prestação dos serviços, defendemos a utilização das regras de direito civil incorporadas pela Constituição Federal, que determinam que os contratos em geral são considerados celebrados no local onde formulada a proposta de contratação, observadas as variantes de contratos celebrados entre presentes, ausentes e ofertados ao público em geral.

10. Além disso, tratamos de outra forma de exceção à aplicação ou de certa mitigação do princípio da territorialidade, expressa pela possibilidade de que seja estabelecida a vinculação entre o ente tributante e o tomador dos serviços importados do exterior situado no Brasil. Esta regra está contida no art.6º § 2º, da Lei Complementar nº 116/03, que prevê a tributação da Importação de Serviços, através da atribuição de responsabilidade tributária ao tomador destes serviços situado no Brasil, previsão esta que consideramos constitucional, dada a possibilidade de estabelecimento do dever tributário em relação a este tomador, e, ainda, considerando que este postulado estaria em consonância com o moderno princípio de tributação no país de destino.

11. A tributação segundo o princípio do destino representa um avanço, coerente com o postulado da tributação no local do consumo, assim como confere isonomia tributária entre o prestador de serviços nacional e estrangeiro, estando ainda em consonância com a regra que prevê exoneração da incidência de ISSQN nas exportações de serviços, esta

também coerente com o princípio segundo o qual as mercadorias importadas devam ser tributadas no destino, no local onde consumidas.

12. A previsão constitucional relativa à exoneração das exportações de serviços é condizente com a tese de que a competência para a cobrança do tributo ocorra no local em que caracterizada a referida prestação, pois, do contrário, seria dispicienda a previsão de não incidência do imposto em relação às exportações de serviços, situações nas quais o prestador está em território nacional, considerando-se que o fazer correspondente à prestação propriamente dita ocorre nos limites territoriais de um município brasileiro, de forma que, em tese, devesse incidir a tributação, sendo somente admissível a exceção, caracterizada pela não incidência, uma vez que esta previsão esteja consolidada na Carta Magna.

13. Relativamente à regra que prevê a incidência do ISSQN em território nacional, tema central do presente estudo, interessa referir que as normas existentes na legislação complementar, especialmente no Decreto-Lei nº 406-68 e na Lei Complementar nº 116/03, estabeleceram como regra geral a previsão de incidência do imposto no local onde situado o estabelecimento prestador ou, na sua falta, no local onde situado o domicílio do prestador.

14. No Decreto de 1968, estavam previstas duas exceções à regra geral, que determinavam a incidência do imposto no local onde se efetuasse a prestação, no caso de serviços de construção civil, e no local onde se situasse a parcela da estrada explorada, nos serviços de exploração de rodovias. Na vigente Lei Complementar nº 116/03, foi mantida a regra geral, que estabelece a competência segundo o local do estabelecimento do prestador ou do domicílio do prestador, verificando-se, contudo, um significativo aumento do número de exceções a esta regra geral, que estabelecem a competência do município onde efetivada a prestação de serviços, sendo previstos vinte e dois incisos contendo hipóteses com esta previsão.

15. Entendemos, porém, que a regra geral prevista na legislação complementar não está em conformidade com o princípio constitucional da territorialidade tributária, segundo o qual a legislação municipal deve vigor apenas nos limites territoriais do município que esteja cobrando o imposto, de forma que somente este município, no qual

efetuada a prestação de serviços será competente para exigir o tributo, caracterizando-se a regra geral, que determina a competência da municipalidade onde situado o estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador, como claramente inconstitucional.

16. Portanto, segundo as conclusões do presente estudo, a correta fixação do critério para a definição do município competente para a cobrança do ISSQN determinaria que a hipótese de incidência ocorre de fato no local em que efetuada a efetiva prestação dos serviços. Em diversas situações, poderiam coincidir o local da prestação dos serviços e aquele onde situado o estabelecimento prestador ou o domicílio do prestador, hipóteses estas que tenderiam a descaracterizar a inconstitucionalidade desta regra geral, sob o ponto de vista dos seus efeitos práticos. Teoricamente, entretanto, sustentamos que correta é a regra geral que estabeleça que a competência para a cobrança do ISSQN seja da municipalidade onde caracterizada a efetiva prestação dos serviços.

17. A equivocada premissa posta na legislação infraconstitucional vem sendo objeto de inúmeras contendas, uma vez que estimula, em muitos casos, a fixação de sedes fictícias, em municípios nos quais a alíquota do imposto seja inferior em relação àqueles onde efetivamente ocorra a prestação dos serviços. Esta situação é ainda contrária à regra constitucional que prevê que figurem entre os objetivos da República Federativa do Brasil, o do estímulo às regiões menores e menos desenvolvidas, uma vez que os municípios maiores tendem a ser privilegiados na escolha das empresas para a fixação de suas sedes, em detrimento daqueles municípios menores, onde muitas vezes ocorre a efetiva prestação dos serviços.

18. Em juízo, o assunto vem sendo decidido atualmente pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo que a grande maioria das decisões deste sodalício consigna o posicionamento no sentido de que a competência para a cobrança do tributo deva pertencer ao local onde efetuada a prestação de serviços, julgamentos estes que cingem-se a apenas desconsiderar o conteúdo desta regra geral, prevista tanto no Decreto-lei nº 406/68 como na Lei Complementar nº 116/03.

19. Atualmente, a questão foi solucionada segundo a sistemática dos recursos repetitivos, que impõe a aplicação dos resultados destes julgamentos a todos os casos análogos, através do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.117.121/SP e 1.060.210/SC. Segundo o entendimento desenvolvido no presente estudo, entretanto, o posicionamento do colendo Superior Tribunal de Justiça, em realidade, apenas desconsidera a regra geral contida na legislação complementar, sem, contudo, analisar a constitucionalidade da previsão da competência dos municípios onde situados o estabelecimento ou o domicílio do tomador.

20. Em realidade, é necessário que se refira que a fixação de posição pelo Superior Tribunal de Justiça, tanto em relação à regra prevista no Decreto-lei nº 406/68, como em relação à Lei Complementar nº 116/03, transcendeu os limites de sua competência jurisdicional, uma vez que a discussão relativa à constitucionalidade destas regras deveria ser julgada pelo Supremo Tribunal Federal, órgão competente para dirimir este tipo de controvérsias, conforme regras contidas no artigo 102, III, “a” da Carta Magna. Nesse contexto, é necessário apontar para o equívoco da posição adotada pelo Pretório Excelso, no sentido de que não haveria repercussão geral na matéria, uma vez que a discussão relativa à incompatibilidade da legislação infraconstitucional com os dispositivos contidos na Carta Magna é eminentemente constitucional.

21. Em que pese considerarmos que o conteúdo da decisão do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de afastar a aplicação da regra geral contida no Decreto-lei nº 406/68 e na Lei Complementar nº 116/03, esteja coerente com a regra constitucional da territorialidade tributária, a decisão relativa à incompatibilidade entre um dispositivo infraconstitucional e outro constitucional não caberia a este sodalício. Além disso, se analisada a questão sob o prisma correto, deveria ser proclamada a inconstitucionalidade desta regra, sendo editada outra em substituição, em consonância com o texto constitucional, prevendo que o sujeito ativo competente para a cobrança do ISSQN seja o Município onde o serviço seja efetivamente prestado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**, Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALVES, Ticiano Stanislau Afonso Bradley. O princípio da renda mundial no direito brasileiro. In: TORRES, Heleno Tavaleira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 605-638.

ANSELMO, Marcio Adriano. Critério Material do ISS: Conteúdo Semântico da Expressão 'Definidos em Lei Complementar'. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 64, p. 130-165, set./out. 2005.

ATALIBA, Geraldo. Federação. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 20, n. 81, p. 172-181, jan./mar. 1985.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Regime constitucional e leis nacionais e federais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, p.58-76, v. 13, n. 53-54, jan./jun. 1980.

_____. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 1988.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência. Base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, 2005.

_____. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **O ISS e a Lc 116**, p. 165 a 183, . São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Teoria dos princípios e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 125, p. 33-49, fev. 2006.

ÁVILA, Marta. A Federação Brasileira e o Município. In: SOUZA JÚNIOR, Cesar Saldanha;

ÁVILA, Marta (Coord.), p. 305 a 331. **Estudos sobre o federalismo**. Porto Alegre: Dora Luzzato, 2007.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Considerações em torno dos princípios hermenêuticos. **Revista de Direito Público**, p.141/147, São Paulo, n. 21, jul./set. 1972.

BARRETO, Aires. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. ISS e responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n 122, p. 7-131, nov. 2005.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

_____. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo, Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS, In: TORRES, Heleno Taveira (Org.), p.05 a 51. **Imposto sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. O ISS incidente sobre serviços bancários e financeiros. Disponível em: https://www.google.com.br/search?espv=2&es_sm=93&sclient=psy-ab&q=CALIENDO%2C+Paulo.+O+ISS+incidente+sobre+servi%C3%A7os+banc%C3%A1rios+e+financeiros&oq=CALIENDO%2C+Paulo.+O+ISS+incidente+sobre+servi%C3%A7os+banc%C3%A1rios+e+financeiros&gs_l=serp.12...2288.3418.0.5385.1.1.0.0.0.300.300.3-1.1.0...0...1.1.37.psy-ab..1.0.0.T28LcL2Mxx4&pbx=1&biw=1024&bih=677&cad=cbv&sei=QPgpU63qCYmi0gHRpoHABQ. Acesso em 19/03/2014.

CARDOSO, Auta Alves. ISS: tributação sobre serviços prestados no exterior: contextualização e críticas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), p.710 a 729. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4.

CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: teoria geral**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito. **Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, p.133-148, Porto Alegre, n. 7, jan./jun. 2011.

_____. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Aspecto espacial da norma tributária do ISS**. p. 12, p.01 a 20. Disponível em: <<http://www.cassianoadv.com.br/publicacoes.php?cat=7>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

_____. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.), p.279 a 367. **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010.

CATÃO, Marcos André Vinhas; REDENSCHI, Ronaldo. Conflito espacial de competências: conceito de estabelecimento e possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no ISS. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.), p.127 a 171. **Imposto sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n 116/03 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004.

CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. **Ainda a questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar a questão?** P.01 a 18, Disponível em: <<http://www.vergueirocatunda.com.br>>. Acesso em: 21 ago. 2013.

CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003, p. 327-350. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre Serviços: ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

CHIESA, Clélio. ISS: O velho problema da função da lei complementar na regulamentação do Imposto Sobre Serviços, p.131 a 142. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS: Lei Complementar 116/2003**. São Paulo: Juruá, 2005.
de_incidência_do_imposto_sobre_serviços_de_qualquer_natureza.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2013.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. O Aspecto Espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza, p. 53 a 84, In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **ISS na Lei Complementar n 116/2003 e na Constituição**. Campinas: Manole, v.2, 2004.

DERZI, Mizabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon. Aspecto espacial da regramatriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição, p. 126 a 145. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 88, 2003.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeitos de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FONSECA, Ruth Maria Guerreiro da; BASSOLI, Marlene Kempfer. A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 2, n. 3, p. 47-64, set./dez. 2007.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

- HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- HUNG, Tsai Meng; MARAGANO, Luciano Chanin. **ISS: como definir o local de incidência do Imposto sobre Serviço**. São Paulo: IOB, 2010.
- JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 2, p. 54 a 65, 1995.
- LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Competências federativas na Constituição e nos precedentes do STF**. São Paulo: Jus Podium, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador e o local da cobrança do ISS. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, ano XI, n. 65, jan/fev 2009.
- MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria e prática – questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Fato gerador do ISS. Município com Competência Impositiva. Inteligência do Dec-Lei 406/1968, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Evaldo (Org.), p.334 a 357. **Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v. 5: Impostos Municipais e Contribuições.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 3. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000.
- MAZINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/32501/000782984.pdf?...1>>. Acesso em: 1 maio 2013.
- MELO, José Eduardo Soares. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MENDONÇA, Oscar. O local da prestação de serviço e o ISSQN: a guerra fiscal no plano municipal. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 13, abr./maio 2002.
- MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na Estrutura da Norma Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 327-355.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal Comentada**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada. **Direito fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

PIZOLIO JÚNIOR, Reinaldo. Considerações Acerca da Lei Complementar em Matéria Tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 4, n. 14, p. 173-205, jan./mar. 1996.

SANTOS, Angelita de Almeida Vale Ailton. **ISS: comentários e jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Livraria Legislação Brasileira, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços no Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.39 a 51, São Paulo, n. 100, dez. 2003.

SOUZA, Cristiano Silvestrin de. O Local do Fato na Hipótese de Incidência do Imposto sobre Serviços e sua conexão com a ordem jurídica municipal: entre a lei e a jurisprudência. P. 32 a 63. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 11, n. 65, jan./fev. 2009.

SOUZA JUNIOR, Cesar Saldanha. Estudo introdutório em torno do sentido do federalismo. p. 09 a 37, In: SOUZA JÚNIOR, Cesar Saldanha; ÁVILA, Marta (Coord.). **Estudos sobre o federalismo**. Porto Alegre: Dora Luzzato, 2007.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. A incidência do ISSQN sobre a importação de serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4. p. 688-707.

TOFFANELLO, Rafael Dias. **Aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**, p. 01 a 22. Disponível em: http://teixeiraribeiro.com/arquivos/rdt_aspecto_espacial_da_hipoteses Acesso em: 20 ago. 2013.

TOLEDO, Ana Cristina de Paiva Franco. **Aspectos jurídicos da celebração de contratos pela internet**. Franca: UNESP, 2008. p. 76-77. Disponível em: <http://www.athena.biblioteca.unesp.br/exlibris/bd/bfr/33004072068P9/2008/toledo_acp_f_me_fran.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2014.

TORRES, Heleno Taveira. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: _____. **Imposto sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n 116/03 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004.

VALADÃO, Marcos Aurélio Prereira. Prefácio. In: BUENO, Robson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá, 2013.

VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. **ISS: comentários e jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Livraria Legislação Brasileira, 1998.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VILLANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurelio . O ISS, a Lei Complementar nº 116/03 e a interpretação econômica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 104, 2004.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. (Constituição, 1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm#art115i>.

Acesso em: 10 jan. 2013.

_____. (Constituição, 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm>. Acesso

em: 10 jan. 2013.

_____. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 10 jan.

2013.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003a.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 10 jan. 2013.

_____. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Código Civil. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 10 jan. 2013.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10

jan. 2013.

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 386,** de 2012. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=116056&tp=1>>. Acesso em:

31 out. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Agravo nº 154614/PR.

Relator: Min Ari Pargendler. 2ª Turma. Julgado em: 11 set. 1997. Publicação: 29 set.

1997.

Disponível

em:

<<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199700511669&pv=010000000000&tp=51>>.

_____. Agravo Regimental em Agravo nº 196.490. Relatora: Min. Eliana Calmon. 2ª

Turma. Julgado em: 19 out. 1999. Publicação em: 29 nov. 1999. Disponível em

<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&dt_publicacao=29/11/1999&num_registro=199800518967>.

_____. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 115.391-6/SP. Relator: Min.

Hamilton Carvalhido. Primeira Turma. Julgado em: 1 out. 2009. **DJe** 8 out. 2009.

Disponível

em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=917405&sReg=200900232193>.

_____. Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial nº 101.835/GO. Relator:

Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Julgado em: 24 abr. 2012. **DJe** 22 maio

2012. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1141633&sReg=201102297120&sData=20120522&formato=PDF>.

_____. Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial nº 150.904/DF. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Julgado em: 21 mar. 2013. **DJe** 02 abr. 2013. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1219236&sReg=201200405690>.

_____. EResp 130.792/CE. Relator: Min. Ari Pargendler. Julgado em: 7 abr. 2000. Publicação em: 12 jun. 2000. Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&dt_publicacao=12/06/2000&num_registro=199700905004.

_____. Recurso Especial nº 16.033. Relator: Min. Helio Mosiman. 2ª Turma. Julgado em: 14 dez. 1994. Publicação: 13 jan. 1995. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199800199420&dt_publicacao=03-08-1998&cod_tipo_documento=>>.

_____. Recurso Especial nº 1.117.121. Relatora: Min. Eliana Calmon. Julgado em: 14 out. 2009. Publicado em: 29 out. 2009. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=920235&sReg=200900908260&sData=20091>.

_____. Recurso Especial nº 1.131.476/RS. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em: 9 dez. 2009. **DJe** 1 fev. 2010. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/revistaelectronica/inteiroteor?num_registro=200900593473&data=1/2/2010>.

_____. Recurso Especial nº 115.338/ES. Relator: Min. Garcia Vieira. 1ª Turma. Julgado em: 18 jun. 1998. Publicação em: 8 set. 1998. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199600763283&pv=010000000000&tp=51>>.

_____. Recurso Especial nº 115.338/ES. Relator: Min. Garcia Vieira. 1ª Turma. Julgado em: 31 mar. 1998. Publicação: 4 maio 1998. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600763283&dt_publicacao=04-05-1998&cod_tipo_documento=>>.

_____. Recurso Especial nº 16.033. Relator: Min. Helio Mosiman. 2ª Turma. Julgado em: 14 dez. 1994. Publicação: 13 fev. 1995. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199100218677&pv=010000000000&tp=51>>.

_____. Recurso Especial nº 168.023/CE. 1ª Turma. Relator: Min. José Delgado. Julgado em: 19 maio 1998. Publicação: 3 ago. 1998. Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800199420&dt_publicacao=03-08-1998&cod_tipo_documento=1&forma

_____. Recurso Especial nº 38/SP. Relator: Min. Luiz Vicente Cernicchiaro. 2ª Turma. Julgado em: 2 ago. 1989. Publicação 4 ago. 1989. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=198900081730&dt_>.

_____. Recurso Especial nº 39.554-2/SP. Relator: Ministro Garcia Vieira. 1ª Turma. Julgado em: 29 nov. 1993. Publicação: 21 fev. 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=198900081730&dt_>.

_____. Recurso Especial nº 61.615-8. Relator: Min. Demócrito Reinaldo. 1ª Turma. Julgado em: 25 out. 1995. Publicação: 4 dez. 1995. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500102030&dt_publicacao=04-12-1995&cod_tipo_documento=1&formato=undefined

_____. Recurso Especial nº 753.360-MS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgado em: 17 abr. 2007. DJ. 30 abr. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=684301&sReg=200500829249&sData=20070430&formato=PDF>.

_____. Recurso Especial nº 115.279/RJ. Relator: Min. Peçanha Martins, Julgado em: 6 abr. 1999. Publicação: 1 jul. 1999 Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600762147&dt_publicacao=01-07-1999&cod_tipo_documento=>>.

_____. Recurso Especial nº 26.827/SP. Relator: Min. Garcia Vieira. Julgado em: 16 set. 1992. Publicação em: 16 nov. 1992. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&dt_publicacao=16/11/1992&num_registro=199100224057>.

_____. Recurso Especial nº 41.867-4/RS. Relator: Min Demócrito Reinaldo. 1ª Turma. Julgado em: 4 abr. 1994. Publicação: 25 abr. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199300351184&pv=010000000000&tp=51>>.

_____. Recurso Especial nº 720-0/MA. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. Julgado em: 19 abr. 1995. Publicação: 15 maio 1995. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=198900100009&dt_publicacao=15-05-1995>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 92.883-RS. 1ª T - Julgado em: 9 set. 1980. **RTJ** 96/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=186423&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2092883>>.

_____. Recurso Extraordinário nº 115.359-8, julg em 11.03.98, public em 20.05.88, Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=205551&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20>

_____. Agravo de Instrumento nº 629125 AgR. Relator: Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. Julgado em: 30 ago. 2011. **DJe**-196 Divulgação: 11 out. 2011 Publicação: 13 out. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000180681&base=baseAcordaos>>.

_____. Recurso Extraordinário nº 377.457. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Julgado em: 17 set. 2008. Repercussão Geral – public. 19 dez. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000001363&base=baseAcordaos>>.

_____. Agravo de Instrumento nº 790.283/RG. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 14 ago. 2010. **DJe** 164 02 set. 2010. Publicação: 3 set. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=614051&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20AI%20/%20790283%20-%20RG>

_____. Recurso Extraordinário nº 236604/PR. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 26 maio 1999. **DJ** 06 ago. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=255615&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20236604>>.

_____. Recurso Extraordinário 116.121-3/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Octavio Gallotti. **DJ** 25 maio 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=206139&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20116121>>. Acesso em 15 mar. 2014.

_____. Recurso Extraordinário 166.772-9/RS. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio Melo. Tribunal Pleno. Julgado em: 12 maio 1994. **DJ** 16 dez. 1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=216095&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20166772>>. Acesso em 15 mar. 2014.

_____. Recurso Extraordinário nº 112.947-6/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Carlos Madeira. Julgado em: 19 jun. 1987. **DJ** 7 set. 1987. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=203557&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20112947>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

_____. Recurso Extraordinário nº 240.096-2/RJ. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 30 mar. 1999. **DJ** 21 maio 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=256635&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20240096>>.

_____. Recurso Extraordinário nº 592.905-1/SC. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em: 2 dez. 2009. Publicação: 4 mar. 2010. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=609078&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20592905>>.

_____. Recurso Extraordinário nº 71.703/PE. Relator: Min. Raphael de Barros Monteiro. Julgado em: 24 mar. 1972. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=167141&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%207130>.

_____. Recurso Extraordinário nº 92.883-9/RS. Relator: Min. Rafael Mayer. 1ª Turma. Julgado em: 9 set. 1980. **DJ** 26 set. 1980. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=186423&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2092883>. Acesso em 26/03/2014.

_____. Recurso Extraordinário nº 99.397-5/ES, Rel. Min Djaci Falcão, julgado em 15/03/1983. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=191844&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2099397>. Acesso em 26/03/2014.

_____. Recurso Extraordinário nº 82.997/GO. Relator: Min. Bilac Pinto. Julgado em: 11 maio 1976. **DJ** 16 jun. 1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=177986&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2082997>>.

_____. Recurso Extraordinário nº 91.941/BA. Relator: Min Carlos Thompson Flores. Julgado em: 05 ago. 1980. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=185530&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2091941>.

_____. Repercussão Geral no Agravo de Instrumento nº 790.283/RG. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 14 ago. 2010. **DJe** 164, 02 set. 2010, Publicação: 03 set. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=614051&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20AI%20/%20790283%20-%20RG>. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199500102030&pv=010000000000&tp=51>>.