

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

TIAGO MANETTA FALCI FERREIRA

**O CRITÉRIO ESPACIAL E O LOCAL DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

São Paulo - SP

2013

TIAGO MANETTA FALCI FERREIRA

**O CRITÉRIO ESPACIAL E O LOCAL DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Monografia apresentada como parte das exigências para aprovação no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário – Uma Visão Constitucional, à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna

São Paulo - SP

2013

TIAGO MANETTA FALCI FERREIRA

**O CRITÉRIO ESPACIAL E O LOCAL DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Monografia apresentada como parte das exigências para aprovação no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário – Uma Visão Constitucional, à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

APROVADO: _____

Prof.:
(PUC/SP)

Prof.:
(PUC/SP)

Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna
Orientadora
(PUC/SP)

São Paulo – SP

2013

DEDICATÓRIA

*Aos meus pais, sempre
preocupados com o meu futuro, e
irmãos, com quem sempre posso
contar.*

AGRADECIMENTOS

Ao Pai Celestial, a quem tudo é devido.

À minha orientadora, Dra. Julcira Maria de Mello Viana, por sua atenção, apoio, confiança e por partilhar seus conhecimentos, fundamentais para que eu pudesse desenvolver este trabalho monográfico.

Ao professor Ubaldo Juveniz Júnior, pela maestria com que dirigiu os seminários, plantando dúvidas que continuam estimulando os meus estudos.

Aos meus pais, por todos esses anos de desmedidos esforços e dedicação.

À namorada e amiga Ariane, pela paciência e motivação.

Aos meus irmãos e amigos, pela amizade que conforta.

O primado da Constituição

*Prof. Dr. Rainer Wahl
- 1981*

O primado da Constituição exige distanciação e diferenciamento no plano das normas; o primado da Constituição correlaciona-se a um conceito de separação e não indistinção. Este princípio, que está intrinsecamente ligado à jurisdição constitucional não permite que, através da interpretação, as fronteiras e diferenças entre o direito constitucional e o direito ordinário se esvaíam. (...) o primado da Constituição significa a secundarização da lei.

RESUMO

O presente trabalho possui como escopo definir o local do pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), tendo em vista a celeuma existente a esse respeito, entendendo alguns que o referido tributo incide no local da prestação do serviço e outros que o imposto é devido ao Município, ou ao Distrito Federal, em que está localizado o estabelecimento prestador. Dessa forma, para se alcançar tal propósito, será trilhado o campo da incidência tributária do ISSQN, partindo-se de abordagens superficiais da natureza e do objeto do Direito Tributário e sua conformação no Sistema Tributário Brasileiro, passando pela verificação da importância das normas constitucionais, enquanto fundamentos desse sistema, e pela evolução do Sistema Constitucional Brasileiro, assinalando os seus principais elementos no ordenamento jurídico vigente, adentrando, na sequência, ao estudo específico do Imposto Sobre Serviços (ISS), do qual serão estudados a conjuntura histórica, a competência tributária para instituí-lo, e respectivos limites, o campo de atuação das leis complementares ao dispor sobre conflitos de competência, a classificação e os critérios da sua regra-matriz de incidência tributária. Por fim, mais profundamente e à luz do primado da Constituição, principalmente considerando os princípios da autonomia municipal e da territorialidade e o campo de atuação da lei complementar, será perquirido a fixação, na Carta da República de 1988, do aspecto espacial do ISS, a adequação do disposto na legislação nacional que pretende fixá-lo, os limites da atuação do legislador municipal e o tratamento conferido pela jurisprudência dos Tribunais Superiores à questão do local do pagamento do Imposto Sobre Serviços. Terminado esse caminho, defendendo o primado da Constituição, o autor apresentará suas conclusões. Indica-se, ainda, que a discussão se desenvolveu a partir do método dedutivo, com embasamento doutrinário e jurisprudencial, e que a matéria deste trabalho monográfico está situada precipuamente nas esferas do Direito Constitucional e do Direito Tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto Sobre Serviços. Competência tributária municipal. Critério espacial da regra-matriz do Imposto Sobre Serviços. Local do pagamento do Imposto Sobre Serviços.

ABSTRACT

This work has the scope to define the place of payment of Service Tax of any kind (ISSQN), in view of the existing fuss about it, some understanding that this tribute focuses on local service provision and other tax that is due to the City, or the Federal District, which is located on the property provider. Thus, to achieve such purpose, shall be trodden down of the field of tax incidence of ISSQN, starting with superficial approaches to the nature and object of the Tax Law and its conformation in the Brazilian Tax System, through the verification of the importance of constitutional norms, while fundamentals of this system, and the evolution of the Brazilian Constitutional System, marking the main features of the legal order in force, entering in sequence, to study specific Service Tax (ISS), which will study the historical conjuncture, the taxing power to institute it, and their limits, the playing field by providing complementary laws on conflicts of jurisdiction, classification and criteria of its rule-array of tax incidence. Finally, the deeper and the light of the primacy of the Constitution, especially considering the principles of local autonomy and territoriality and the playing field of complementary law will be investigated fixation, the Charter of the Republic of 1988, the spatial aspect of the ISS, adequacy of provisions of national law which aims to secure it, the limits of the action of the legislature and municipal treatment determined by the jurisprudence of the Superior Courts to the question of the place of payment of Service Tax. Done this way, defending the supremacy of the Constitution, the author will present his findings. It is stated further that discussion grew out of the deductive method, with doctrinal and jurisprudential foundation, and that the subject of this monograph lies is situated mainly in the spheres of Constitutional Law and Tax Law.

Keywords: Tax Law. Tax Services. Municipal taxing power. Spatial criterion of regulation of Service Tax. Local payment of Service Tax.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	DIREITO TRIBUTÁRIO – OBJETO E NATUREZA.....	13
3	O SISTEMA TRIBUTÁRIO	15
3.1	O Sistema Tributário Brasileiro.....	15
3.2	Do primado da Constituição	16
3.3	O Sistema Constitucional Tributário.....	19
4.	O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	25
4.1	Esboço histórico.....	25
4.2	Competência tributária e normas gerais de legislação tributária.....	28
4.3	Classificação	32
4.4	Regra-matriz de incidência tributária do ISS.....	35
4.4.1	O critério material.....	37
4.4.2	O critério temporal.....	41
4.4.3	O critério pessoal	43
4.4.4	O critério quantitativo	47
5	O CRITÉRIO ESPACIAL.....	55
5.1	Aspectos gerais.....	55
5.2	O local do pagamento do ISS e conflitos de competência entre Municípios	58
5.2.1	Divergência doutrinária – local da efetiva prestação X local do estabelecimento prestador.....	60
5.2.2	A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	74
6	CONCLUSÃO.....	80
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	85

1 INTRODUÇÃO

Como decorrência da forma de Estado tridimensional adotada pela Constituição da República de 1988, principalmente por inovar em relação às anteriores marcadas pelo modelo dual de repartição de poderes, exsurge o princípio da autonomia municipal, de elevada importância, pelo qual, aos Municípios é garantido organizar seu governo e estabelecer suas normas jurídicas, observando os limites constitucionais e sem interferência arbitrárias de outras pessoas políticas de qualquer nível da federação (CARRAZZA, 2011, p. 178).

Para que o referido princípio não se limitasse a ser mera previsão formal, a Magna Carta o proveu de inabalável alicerce, cujas vigas mestras são as autonomias financeira, legislativa e administrativa dos Municípios (BARRETO, 2012, p. 29), às quais estão intimamente ligados o princípio da competência tributária e a capacidade tributária ativa, garantias e faculdades desses entes da federação para promover a instituição e cobrança de tributos.

Dessa senda, emerge a competência dos Municípios de instituir as espécies tributárias autorizadas pela Carta da República, das quais sobreleva destacar, para fins deste estudo, a competência para a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Nesse contexto, no presente trabalho monográfico se propõe abordar o campo de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza à luz do aspecto espacial da sua regra matriz de incidência tributária, com o propósito de obter o alcance atribuído pela Constituição da República ao mencionado imposto e o limite da competência tributária das pessoas políticas legitimadas a instituí-lo, de forma a auxiliar na determinação e resolução de conflitos de competência entre elas.

Ocorre, contudo, não ser pacífico o entendimento acerca da constitucionalidade da legislação infraconstitucional de âmbito nacional, ao tratar do Imposto Sobre Serviços (ISS), pois potencialmente teria cometido equívoco violador da regra matriz de incidência quanto ao local da incidência da exação municipal mencionada, ou seja, seu critério espacial, supostamente autorizando que o ISS seja cobrado por pessoa política incompetente para tanto ao emprestar efeitos extraterritoriais às leis municipais, promovendo, com isso, invasão na esfera de competência de outro Município.

Acresça-se a isso o fato de que na República Federativa do Brasil existe mais de mais de cinco mil e quinhentos Municípios, o que reflete na existência de igual número de impostos sobre serviços no país (BARRETO, 2010, p. 10), eis que todos eles são detentores da competência tributária para instituir o tributo em análise, surgindo conflitos pela

superposição da materialidade da hipótese de incidência tributária sobre o mesmo fato jurídico.

Assim, a doutrina especializada indica ser objeto de grandes divergências jurídicas (JARDIM, 2009, p. 327; MACEDO, 2009, p. 293) entre os próprios Fiscos Municipais e, também, entre estes e os contribuinte, a definição do lugar onde o imposto sobre serviços é devido, se no local onde se encontra o estabelecimento prestador do serviço ou onde o serviço foi efetivamente prestado (BERGAMINI; DUTRA; HOFFMANN, 2009, 49), ensejando embates doutrinários e jurisprudenciais quais, pelo que se observará, estão longe de encontrar zona de repouso.

O mestre Aires Fernandino Barreto (2012, p. 361), com a clareza que lhe é peculiar, afirma que *“Na verdade, nenhum outro imposto, em nosso sistema, oferece tantas faces e zonas cinzentas e áreas comuns como o ISS”*.

Ainda sobre o tributo municipal em análise, constata os juristas Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo de Lima Castro Diniz (2011, p. 972) que *“..., não há dúvida de que, nos últimos anos, o tema que mais suscitou discussões no âmbito da doutrina e da jurisprudência concerne ao aspecto espacial da regra de incidência”*.

Com efeito, a relevância deste estudo se verifica pela importância que a receita pública derivada, obtida por meio da cobrança do imposto sobre serviços, tem enquanto elemento garantidor da autonomia financeira do Município, que, por sua vez, como dito, é uma das vigas mestras da autonomia municipal, qual acaba sobrepujada quando outro Município, desrespeitando os limites constitucionais do poder de tributar e a regra matriz do tributo, invade a sua esfera de competência e capacidade tributária.

De igual modo, percebe-se a pertinência temática deste trabalho monográfico pelos efeitos deletérios na esfera jurídica dos responsáveis tributários, *lato sensu*, ao ter, estes, de suportar bitributação e conviver com a dúvida acerca do legítimo detentor da capacidade tributária ativa, que é o genuíno sujeito ativo do imposto incidente sobre a sua atividade de prestação de serviços, cuja competência para instituí-lo e capacidade de cobrá-lo decorrem do mandamento insculpido no inciso III, do artigo 156, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e que em razão do tratamento dado pelas leis complementares nacionais¹ e municipais é motivo de grande celeuma, ou, pelo menos, a interpretação àquelas emprestada pelos fiscos municipais.

¹ Leia-se Decreto-lei n. 406/68 e Lei Complementar n. 116/2003.

Exemplo clássico deste conflito de competência é a hipótese em que um prestador de serviço, seja pessoa jurídica ou física, estabelecido ou domiciliado em um Município que desenvolve prestação de serviço em outros, sendo cobrado por mais de um deles pelo mesmo fato imponible.

Sucedem ser corriqueiro e muitas vezes proposital, tamanha é a sanha arrecadatária dos fiscos municipais, a ocorrência de situações em que o critério espacial da regra matriz constitucional do imposto sobre serviços é duramente violentado.

Por isso, nesse cenário de cobranças arbitrárias e incertezas, sobrepõe a preocupação dos operadores do direito em traçar estudos aprofundados sobre o tema ora tratado, mediante a perquirição das normas preventivas de atrito, dos ditames constitucionais e da legislação de âmbito nacional, com o escopo de conferir maior segurança jurídica aos sujeitos passivos da exação e frear a atuação ilegal perpetrada por diversos Municípios.

É de grande utilidade, portanto, o esforço dos juristas em defender o império da Carta Magna, buscando evitar que os cânones constitucionais concernentes ao critério espacial da regra matriz do imposto sobre serviços sejam amesquinhados por cobranças espúrias.

Assim sendo, traçar-se-á no presente trabalho a trilha do campo de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, tendo como função precípua a análise do seu critério espacial.

Abordar-se-á, inicialmente, a natureza e o objeto do Direito Tributário, bem como a sua estruturação no Sistema Tributário Brasileiro. Será tratada a importância da Constituição da República enquanto informador do Sistema Tributário Brasileiro e verificada a evolução do Sistema Constitucional Brasileiro, assinalando os seus principais elementos no ordenamento jurídico vigente.

Após analisado o Sistema de um modo geral, partindo para a especificidade do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, será objeto de incursão histórica a sua regulamentação, além de ser estudada a competência tributária, e respectiva limitação, para a criação *in abstracto* desse tributo e qual o campo de atuação das normas gerais de legislação tributária ao dispor sobre conflitos de competência. Ainda, tratará o presente trabalho da classificação e dos aspectos da regra matriz da hipótese de incidência do ISSQN.

Por fim e com mais profundidade, será analisado o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços, se atentando às suas nuances constitucionais, aos princípios da autonomia municipal e da territorialidade das leis, à adequação do disposto na legislação infraconstitucional de aplicação nacional (Decreto-lei n. 406/68 e Lei Complementar n. 116/2003), aos limites da atuação do legislador municipal e ao tratamento

dado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores à problemática que envolve a determinação do local do pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Terminado esse *iter* procedimental, no capítulo conclusivo serão tecidas as impressões pessoais do autor acerca das diversas posições doutrinárias atinentes ao critério espacial da regra matriz do imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza e suas adequações ao primado da Constituição Federal.

No desenvolvimento desta discussão técnico-jurídica será empregado o método dedutivo desenvolvido a partir da revisão de pesquisas bibliográficas, doutrinárias, legislativas, de artigos de periódicos e da *internet*, analisados de forma crítica para se concluir como a instituição e cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza atende o critério espacial da sua regra matriz constitucional.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO – OBJETO E NATUREZA

Justifica-se que o presente capítulo não tem a pretensão de trazer profundas digressões acerca do tema nele tratado. No entanto, considerando que o tema deste trabalho monográfico é atinente à área tributária, ainda que de forma perfunctória, entende-se que ao leitor deve ser introduzida a amplitude do ramo do direito que a ela se dedica, que é o Direito Tributário.

É indubitável que a existência do tributo não se confunde com a do Direito Tributário, sendo que aquele tem por finalidade essencial prover o Poder Público dos recursos necessários ao desempenho de suas funções, caráter fiscal, além de servir de interferência no domínio econômico, caráter extrafiscal, e arrecadar recursos para o custeio de atividades ditas atípicas, caráter parafiscal (MACHADO, 2012, p. 69).

O tributo é tão antigo quanto o Estado e pode existir e ser cobrado mesmo na ausência de normas jurídicas que o regulamente.

O Direito Tributário, a seu turno, de surgimento mais recente, visa disciplinar, regulamentar como esses recursos são obtidos, com o propósito de limitar a atuação do poder estatal e prover os chamados contribuintes de garantias ou direitos, de forma que as pessoas políticas disponham dos recursos de que necessitam na persecução dos seus objetivos, mas, jamais amesquinhando direitos dos sujeitos passivos da obrigação, mediante arbitrariedades.

Acerca do Direito Tributário, Hugo de Brito Machado Segundo (2006, p. 2) aduz ser o ramo do direito responsável pela regulamentação da obtenção de receitas derivadas, de espécie tributária. É o conjunto de regras e princípios que regulamenta a instituição, cobrança e fiscalização dos tributos e dos seus acessórios (procedimentos, juros etc.).

Nos dizeres de Kiyoshi Harada (2005, p. 311), é o direito que regula “o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito”.

Luciano Amaro (1998, p. 2) fixa que “o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos”, compreendendo todas as normas que os tenham como motivação, seja para criá-los, fiscalizá-los ou arrecadá-los.

Hugo de Brito Machado (2012, p. 51-52), expondo a sua preocupação com os sujeitos passivos da obrigação tributária, assim conceituou o Direito Tributário e a sua finalidade:

O ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

[...]

O direito tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do direito tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O direito tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.

No que pertine à natureza do Direito Tributário, e indubitável que se trata de um ramo do Direito Público, mas também se assevera ter esse ramo características próprias do Direito Obrigacional (ARANHA, 2001, p. 65) uma vez que disciplina uma relação jurídica entre um credor (sujeito ativo – fisco) e um devedor (sujeito passivo – contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo).

Alerta, contudo, o professor Hugo de Brito Machado (2012, p. 53) que:

No direito tributário inegavelmente encontram-se as características do direito obrigacional, eis que ele disciplina, essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo (Fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo). Adotando-se, porém, a distinção entre *obrigação* tributária e *crédito* tributário, é importante esclarecer que antes de se formar a relação jurídica de direito obrigacional há, no direito tributário, uma relação jurídica diversa, de direito potestativo, como será examinado no estudo da obrigação tributária.

De qualquer forma, pode-se ver no direito tributário um ramo do direito público com acentuadas características de direito obrigacional.

De arremate, convém transcrever os ensinamentos sempre precisos de Geraldo Ataliba (2012, p. 51), para quem “Direito tributário objetivo é o conjunto de normas jurídicas que regula a tributação, entendendo-se por tributação a ação estatal de tributar (isto é, de exigir tributos)”.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO

3.1 O Sistema Tributário Brasileiro

Sistema, nos dizeres de Geraldo Ataliba (1968, p. 7), é “um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária”.

Sistema tributário é, portanto, a ciência jurídica constituída pelo conjunto de normas que regulamentam o poder legitimado ao Estado de exigir legalmente o pagamento de tributos sobre acontecimentos fixados em lei ocorridos em locais alcançados pela sua soberania.

Cumprе alertar, desde já, para o fato de que o Sistema Tributário Brasileiro não se esgota na Constituição Federal, embora nesta estejam tratadas as principais normas do Direito Tributário nacional, sob o título *Sistema Tributário Nacional* (ARANHA, 2001, p. 76). Anota-se que a utilização dessa nomenclatura, muitas vezes, tem o escopo de referir-se tão somente ao regramento constitucional, mas pode representar, também, todo o plexo normativo do Direito Tributário brasileiro.²

Aduz-se, por isso, que o Sistema Tributário Brasileiro (ou Nacional) se consubstancia nas normas insertas na Carta Magna e também em toda a legislação infraconstitucional afeta à tributação, se referindo a doutrina, por vezes, àquelas como Sistema ou Direito Constitucional Tributário, ao invés de utilizar o nome dado pelo texto constitucional. (JARDIM, 2000, p. 145; NOGUEIRA, 1999, p. 118).

Sistema Tributário Brasileiro é, portanto, o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição e cobrança de tributos, sem se distinguir os federais, estaduais e municipais.

Conforme preceitua Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. (2000, p. 225), “No conceito de sistema tributário não se deve fazer referência à competência tributária porque se quer significar sistema tributário nacional. O conceito de sistema tributário implica certa coordenação dos diferentes tributos...”. Para Amílcar de Araújo Falcão (1964, p. 35) é o “conjunto de tributos federais, estaduais e municipais existentes entre nós”.

Não obstante tenha ficado claro o conceito, urge colacionar as seguintes linhas:

O sistema do Direito Tributário Positivo é composto por uma integração normativa de fatos segundos valores, dispostos numa estrutura

² Neste trabalho, para evitar confusões que atrapalhem o seu rigor científico, preferimos usar a expressão “Direito Tributário Brasileiro” ao nos referirmos ao conjunto de normas que ultrapassa aos limites dos regramentos constitucionais tributários.

hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, tanto formal quanto material. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. Insista-se, o Sistema Tributário Nacional é um conjunto de normas que versam sobre matéria tributária, normas que juridicizam fatos segundo valores (art. 2 CTN). Desenha-o inicialmente a CF quando trata dos limites ao poder de tributar (arts. 150 a 152) e quanto prevê a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhorias (art. 145), de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições sociais econômicas e profissionais (art. 149). Complementa o Sistema Tributário Nacional o Código Tributário Nacional, que, publicado sob a égide da EC n. 18 de 1965, adotou topograficamente o critério de sistematizar os tributos de acordo com sua base econômica. O STN se completa com a legislação ordinária baixada pela União, Estados e Municípios. (PEIXOTO; DINIZ, 2005, p. 22)

Dessa forma, o Sistema Tributário Brasileiro está informado tanto pelas normas constitucionais, como pelas normas infraconstitucionais, que se ocupam do ramo do Direito Tributário, editadas pelas pessoas políticas que compõe a Federação brasileira.

3.2 Do primado da Constituição

Restando claro do que se ocupa o Direito Tributário, a sua natureza e forma como é sistematizado, impende asseverar que as normas legais que o informa estão inseridas em um ordenamento jurídico em que há uma relação de superioridade, diz-se hierarquizado, pela qual as normas inferiores retiram seu fundamento de validade naquelas que lhe são superiores.

Esse modelo hierarquizado é chamado de *pirâmide jurídica* e no seu ápice está a Constituição, que é o *texto dos textos*, o respaldo de validade de todas as demais manifestações normativas do Estado.

É a Constituição o critério último de existência e validade das demais normas do ordenamento jurídico (NEVES, 1988, p. 63).

Leciona Roque Antonio Carrazza (2011, p. 35-36) que:

As normas subordinadas devem guardar harmonia com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico. Assim, o ato interno da Administração (portaria, instrução, norma administrativa etc.) deve buscar *fundamento de validade* no decreto; este, na lei; aquela, na Constituição. Caso, por exemplo, o ato interno contrarie o decreto ou este entre em testilhas com a lei, ninguém poderá ser compelido a observá-los, porquanto estarão ‘fora’ da supramencionada ‘pirâmide jurídica’. O mesmo podemos dizer da lei, se em descompasso com a Constituição.

J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (apud CARRAZZA, 2009, p. 28), a esse respeito, aduzem:

‘A Constituição ocupa o cimo da escala hierárquica no ordenamento jurídico. Isto que dizer, por um lado, que ela não pode ser subordinada a qualquer outro parâmetro normativo supostamente anterior ou superior e, por outro lado, que todas as outras normas hão de conformar-se com ela.

‘(...)’.

‘A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser *lida à luz dela* e passada pelo seu crivo, de modo a eliminar as normas que se não conformem com ela.’

A Constituição ocupa, portanto, o nível mais alto entre todas as normas jurídicas e é ela, enquanto instrumento normativo que constitui o próprio Estado, que veicula os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos do Estado, regulamentando as relações do poder político, dos governantes e governados.

A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 189) assevera:

O texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informam a organização do Estado, limitando-se, como adverte Celso Ribeiro Bastos, a tracejar as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolve, conferindo-lhe compostura final. No seu repertório, como decorrência, há predomínio quantitativo das regras de estrutura, que são mais numerosas que as regras de comportamento.

Destarte, à situação jurídica que implica na incongruência, seja material ou formal, de uma norma inferior com a Constituição recebe o nome de *inconstitucionalidade*. Nesse sentido:

Pois bem. O descompasso entre uma norma inferior (lei, decreto, portaria, ato administrativo etc.) e a Constituição tem o nome técnico de ‘inconstitucionalidade’ – que, como predica a melhor doutrina, pode ser *material (intrínseca)* ou *formal (extrínseca)*. *Material* quanto o *conteúdo* da norma inferior é incompatível com regra ou princípio constitucional (a invalidade terna o próprio *mérito* da norma inferior). E *formal* quando a norma inferior é editada por autoridade, órgão ou pessoa incompetente ou sem a observância dos procedimentos adequados (nos termos, é claro, da própria Constituição). (CARRAZZA, 2011, p. 42)

José Afonso da Silva (1994, p. 48), a respeito da inconstitucionalidade, leciona sobre "conformidade com os ditames constitucionais", a qual "não se satisfaz apenas com a atuação

positiva de acordo com a Constituição", mas ainda com o não "omitir a aplicação de normas constitucionais quando a Constituição assim o determina". Darcy Azambuja (1988, p. 172) afirma que "toda a lei ordinária que, no todo ou em parte, contrarie ou transgrida um preceito da Constituição, diz-se *inconstitucional*".

Importa, ainda, ponderar que as normas constitucionais devem ser interpretadas de modo a lhes conferir maior efetividade, fielmente à vontade do legislador constituinte, jamais devendo o intérprete alterar seu alcance, ainda que buscando maior justiça, a seu sentir.

Dessa forma, nesse esquema hierarquizado, em cujo cúspide está a Constituição, é que estão as normas jurídicas que informam o Direito Tributário e, por isso, é certo que nenhum estudo sobre as normas tributárias pode passar ao largo da perquirição dos respectivos fundamentos de validade, exceto, conforme observa Gomes Canotilho (1991, p. 141), a constitucional, "que recolhe o fundamento de validade em si própria".

Contudo, a par da observação de Gomes Canotilho acima transcrita, insta salientar que as únicas normas da Constituição que em hipótese nenhuma padecem de inconstitucionalidade são as normas editadas pelo legislador constituinte originário. Todas as demais, inclusive as inseridas na Carta Magna pelo exercício da competência reformadora³ por meio de emenda à constituição, devem observância ao Texto Maior, sob pena de padecerem do vício insanável da inconstitucionalidade.

Veja-se o que Marcelo Novelino (2009, p. 77) afirma acerca do princípio da Unidade da Constituição:

Consiste numa especificação da interpretação sistemática, impondo ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e conflitos existentes entre as normas constitucionais. Por afastar a tese de hierarquia entre os dispositivos da Constituição, esse princípio impede a declaração de inconstitucionalidade de uma norma constitucional originária.

Michel Temer (1999, p. 33-34), ao tratar da competência constitucional reformadora, assevera:

Não há dúvida [...] de que o constituinte está limitado pelas forças materiais que o levaram à manifestação inauguradora do Estado. Fatores ideológicos, econômicos, o pensamento dominante da comunidade, enfim, é que acabam por determinar a atuação do constituinte.

³ Preferimos não adotar a terminologia "poder constituinte reformador" por ser de discutível acerto.

Deve-se fazer, ainda, uma distinção entre texto e norma. Sucede que nem sempre haverá um texto para expressar uma norma, mas as normas existem independentemente de suporte físico. Humberto Ávila (2004, p. 23) aponta que não existe uma “correspondência biunívoca” entre texto e norma, se dissociando a ideia de que um obrigatoriamente só existe na dependência do outro.

Também, não se pode olvidar que a ordem constitucional é dinâmica, ou seja, está em constante evolução e, a despeito de a norma até então ser tida por constitucional, perde tal qualidade em razão de mudança, seja do próprio texto da Constituição, seja da interpretação emprestada a um comando dela.

Essas premissas ora explanadas se mostram relevantes para o presente estudo, pois adiante, quando for objeto de perquirição o local da cobrança do ISS, será feito o cotejo entre o critério espacial da sua regra matriz constitucional e a legislação infraconstitucional que o disciplina, com o propósito de se verificar a adequação desta àquela.

3.3 O Sistema Constitucional Tributário

Diz-se que Sistema Constitucional Tributário é conjunto de normas inseridas na Constituição que cuidam do poder impositivo do Estado de instituir e cobrar os tributos.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 189-190) aduz o seguinte, sobre o Sistema Constitucional Tributário:

Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nele existem. O que nos interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional. A homogeneidade desse grupamento de regras está determinada, assim pela natureza lógica das entidades normativas, que pelo assunto sobre que dispõe.

[...]

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder

aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.

Embora se aponte a existência de um Sistema Tributário no plano constitucional como *sistema* apenas na Constituição de 1946, a partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1965 (MORAES, 1973, p. 213-214), Luiz Ricardo Gomes Aranha (2001, p. 76-77) afirma que sua raiz é anterior. Para ele, o sistema constitucional tributário teria as suas origens na Constituição do Império, 1824, marcada pelas limitações da organização administrativa do Estado, até então unitária, com o surgimento dos princípios da legalidade, isonomia e da capacidade contributiva.

Esclarece, ainda, que em 1891 nasceu o Estado Republicano Federal, cuja Magna Carta teve um capítulo dedicado à discriminação das rendas tributárias. A União tinha competência para criar impostos sobre a importação, taxa de selo e dos correios e telégrafos. Os Estados, imposto sobre a exportação, imóveis rurais e urbanos, transmissão de propriedade, indústria e profissões e também taxa de selos. Para os Municípios o Diploma criou perplexidade, deixando a critério do Estado seus tributos. O princípio da legalidade apareceu no § 30, do seu artigo 72, e o da imunidade intergovernamental recíproca no seu artigo 10. A crítica que se faz a essa Constituição consiste na possibilidade da bitributação, pois era permitida a competência cumulativa entre União e Estados.

Já na Constituição de 1934 foram criados dois critérios, quais sejam: limitação da competência concorrente ou cumulativa pela proibição da bitributação e da definição da competência tributária dos Municípios. A competência Federal que era pequena na Carta anterior foi ampliada. Apareceu, ainda, pela primeira vez a contribuição de melhoria.

Pouco inovando em matéria tributária, a Constituição de 1937 deu melhor regulamentação ao problema da competência concorrente e cumulativa.

Na sequência, a Constituição de 1946 discriminou competências, rendas e receitas. Contudo, criou inúmeros problemas, os quais se buscaram solucionar com a Emenda Constitucional n. 18, de inspiração revolucionária, o que pode ser considerado como a primeira manifestação de um verdadeiro Sistema Tributário Nacional constitucional.

Vale lembrar que esta Carta outorgou competência tributária aos Municípios, a qual incluía, além e outros, o Imposto de Indústria e Profissões e o Imposto Sobre Diversões Públicas, mais assemelhado ao ISSQN da Constituição de 1988 (MACEDO, 2009, p. 273).

Hugo de Brito Machado (2005, p. 269) ressalta que a mencionada Emenda aboliu a Federação, isso porque o tributo passou a ser encarado como instrumento da economia

nacional, se sobrepondo aos interesses estritamente locais de Estados, Municípios e até da União. A nação era mais importante do que a Federação.

A partir daí a União, principalmente em matéria tributária, passou a criar normas jurídicas com validade para todos os entes, como a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional.

Finalmente, em 1988 foi promulgada a Constituição vigente que, segundo Alexandre de Moraes (2006, p. 765) apoiando-se em Geraldo Ataliba, “consagrou o *Sistema Tributário Nacional* como a principal diretriz do Direito Tributário”.

Pode-se afirmar que o Direito Constitucional Tributário, previsto no Capítulo I, do Título VI, da Carta da República de 1988, representa um dos mais detalhados de quantos existem no globo (TAVAROLO, 2005, p. 71), que se inicia no artigo 145 e termina no artigo 162, da Constituição Federal de 1988, além de outros artigos que podem ser encontrados de forma esparsa nela.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 190-191) observou o que se segue acerca do caráter exaustivo desta Constituição Federal, ao cuidar das normas tributárias:

O estudo do Direito Comparado oferece-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo. Esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez, como demonstrou Geraldo Ataliba na sua obra *Sistema constitucional tributário brasileiro*. E a profusão de comandos relativos à tributação mereceu registro de Aliomar Baleeiro, que separou mais de cem regras tributárias insertas no texto de nossa Carta Magna.

O quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sob o influxo de muitos princípios constitucionais. Atuam sobre essa área postulados constitucionais genéricos, que se irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos, e princípios constitucionais especificamente canalizados para o terreno dos tributos, conhecidos como princípios constitucionais tributários.

É, pois, o Direito Constitucional Tributário o conjunto de princípios e normas que regulam o poder tributário do Estado brasileiro e estabelece as espécies de tributos, disciplinando, ainda, o seu exercício, a competência tributária dos entes federados, a

exigência de arrecadação dos tributos com limites, a forma de partilha da arrecadação entre as pessoas políticas e as “garantias ao devido processo legal legislativo, administrativo e jurisdicional” (NOGUEIRA, 1999, p. 119) do contribuinte.

Para Kiyoshi Harada (2005, p. 322), Direito Constitucional Tributário representa:

Conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Na mesma esteira de raciocínio, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2000, p. 147-148) assevera ser o “conjunto de normas organizadas harmonicamente no Texto Supremo, as quais versam matéria tributária e jazem reunidas ao redor de princípios fundamentais” e completa aduzindo ter duas características o quadro orgânico das normas que compõe o Sistema Constitucional Tributário, quais sejam, a exaustividade e a rigidez, que, diga-se de passo, já informavam o sistema da Carta de 1967, entendendo-se a primeira característica em razão dos aproximadamente cem comandos de índole tributária que a Magna Carta hospeda, revestindo um conteúdo cuja “abrangência racional lhes confere a feição de regras diretivas de um dado sistema, razão pela qual assumem elas a estrutura de princípios”.

O capítulo dedicado ao Direito Constitucional Tributário na Constituição Federal vigente, se apresenta dividido em seis seções: princípios gerais, as limitações do poder de tributar, os impostos de competência da União, os impostos dos Estados e Distrito Federal, os impostos dos Municípios e, por fim, o das repartições das receitas tributárias (CARDOSO, 2007, p. 132).

Assim, se determinou quais são os impostos brasileiros e discriminou que compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de instituir os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria e, exclusivamente à União a competência para criar contribuições especiais e empréstimos compulsórios, com exceção à contribuição para custeio de sistemas previdenciários e assistência social, para os outros entes (SZKLAROWSKY, 2003, p. 108) e, também, à contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, de competência municipal.

Ainda, tornou expressos os princípios da capacidade econômica⁴ do contribuinte e personalização dos impostos (art. 145, §1º), igualdade tributária (art. 150, II), irretroatividade da lei fiscal (art. 150, III, a) e vedação de tributos com efeito confiscatório (art. 150, IV) que na Carta anterior eram implícitos.

Segundo o magistério de Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2000, p. 161-181), na atual Carta Magna estão expressos os princípios tributários da estrita legalidade (arts. 5º, II e 150, I); anterioridade e anterioridade nonagesimal; uniformidade geográfica (art. 151, I); não discriminação tributária em razão da origem ou do destino do bem (art.152), imunidade; capacidade contributiva (art. 145,§1º); vedação ao confisco; e, isonomia (art. 150, II) e, implícitos, os da indelegabilidade da competência tributária e tipicidade.

Alexandre de Moraes (2006, p. 783), por sua vez, não elenca o princípio da não discriminação, da imunidade, porém, expõe o da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V) e o da irretroatividade tributária (art. 150, III, a).

Afirma-se que o Sistema Constitucional Tributário silenciou sobre os limites para a cobrança das contribuições de melhoria (ROSA JÚNIOR, 2000, p. 239), o que não é motivo de grandes preocupações, uma vez que no artigo 81, do Código Tributário Nacional, se fixou adequadamente o limite total e individual da exigência. Também, que autorizou a edição, pela União, de normas aplicáveis no âmbito nacional de Direito Tributário, por meio de lei complementar que obriga a todos os entes da federação.

Estabeleceu, de forma taxativa, as hipóteses de instituição do empréstimo compulsório pela União e manteve as contribuições especiais existentes no Texto anterior. Excetuou o II, IE, IPI IOF, IEG, contribuição social, empréstimo compulsório de guerra e de calamidade pública da aplicação do princípio da anterioridade.

Tem-se que o Sistema Constitucional Tributário garantiu imunidade, dentro de parâmetros nele estabelecidos, aos sujeitos passivos previstos nas alíneas do inciso VI, do artigo 150, e prescreveu a necessidade de lei específica para a concessão de isenção ou subsídio, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Ainda, que atribuiu à União a competência para a criação dos impostos previstos nos incisos do artigo 153 e 154, aos Estados e Distrito Federal, no artigo 155 e, aos Municípios, podendo o Distrito Federal instituir também, os elencados no artigo 156, dos quais se destaca o inciso III, que autoriza a instituição do imposto incidente sobre a prestação de “serviços de

⁴ Não entraremos na discussão se a capacidade é econômica ou contributiva por ser irrelevante para o estudo do presente trabalho.

qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1988).

A Magna Carta determinou a não incidência do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior, bem como de ICMS sobre os produtos e serviços também destinados ao exterior; Restringiu ao campo da Lei Complementar a instituição pela União de impostos residuais.

Por fim, o Sistema Constitucional Tributário definiu a forma de repartição das receitas tributárias, não obstante afirmar a doutrina que isso é afeto às Finanças Públicas.

Tem-se, com essa análise perfunctória do Sistema Constitucional Tributário, os seus principais aspectos, sendo dele, como dito alhures, que todas as demais normas que informam o Sistema Tributário Brasileiro retiram seu fundamento de validade.

4. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

4.1 Escorço histórico

Julcira Maria de Mello Viana (2009, p. 273), fazendo uma abordagem acerca da evolução legislativa do imposto incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, esclarece:

[...] está previsto no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988 e surgiu com na Constituição de 1967, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18/65, tendo por fato gerador a prestação de serviços, excluídos o comércio e a produção de bens.

Tal imposto foi disciplinado pelos arts. 71, 72 e 73 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5172/66). Esses dispositivos, entretanto, foram revogados pelo Decreto-Lei n. 406/68, o qual foi recepcionado pela Carta de 1988. Em 31 de julho de 2003, foi promulgada a Lei Complementar n. 116/03, que seguiu os mesmos moldes do Decreto-Lei n. 406/68, dando diretrizes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, inclusive listando os serviços tributáveis.

No trecho acima transcrito, a autora mencionou a legislação da qual o presente estudo não poderá passar ao largo, sob pena de descumprir o seu propósito, que é analisar e definir o local da cobrança do Imposto Sobre Serviços.

O Código Tributário Nacional, por meio dos seus artigos 71 a 73, trouxe a primeira regulamentação infraconstitucional do ISS, dispondo sobre a sua hipótese de incidência, sua base de cálculo e o contribuinte, mas foi silente quanto ao local do pagamento do tributo.

Alberto Macedo (2009, p. 295-296) afirma que “O primeiro instrumento normativo que veio a estatuir de forma expressa onde se considera prestado o serviço para efeito de ocorrência do fato jurídico tributário do ISS foi o Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967, [...]”.

Nos termos desse Ato Complementar, como regra, o tributo era devido no local da sede da empresa. As duas exceções, em que o tributo era devido no local da prestação, eram a atividade de construção civil e quando a prestação era realizada em caráter permanente por estabelecimento, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município.

Veja-se:

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

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

- a) no caso de construção civil;
- b) quando o serviço fôr prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município;

II - O local da sede da empresa, nos demais casos. (BRASIL, 1967)

Adveio a edição do Decreto-Lei n. 406/68, que revogou expressamente os artigos 71 a 73 do Código Tributário Nacional, e, implicitamente, o acima transcrito artigo 6º, uma vez que, por seu artigo 12, dispôs a respeito do local da prestação do serviço para efeitos da incidência do ISS, e o fez da seguinte forma:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (BRASIL, 1968)

Nota-se que o Decreto-Lei não fez uso da expressão “sede”, a que aludia o Ato Normativo 36/67, mas sim, “estabelecimento prestador” e “domicílio do prestador”. Contudo, não alterou para o local da efetiva prestação do serviço a regra de onde deveria ser pago o tributo, mantendo exceções em que o fato imponible considerava-se ocorrido no local da prestação.

Por fim, revogando o disposto no artigo 12 do Decreto-Lei, a Lei Complementar n. 116/03 tratou do local da incidência do imposto sobre serviços nos seus artigos 3º e 4º, deste modo:

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:

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;

[...]

§ 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.

Pelo artigo 3º em questão se aumentou significativamente o rol dos serviços cuja cobrança do ISS cabe ao Município do local da efetiva prestação. Contudo, resta indubitável que manteve a regra da tributação no local do estabelecimento prestador.

Ainda, como se observa, a Lei Complementar 116/03 pretendeu definir o que se considera estabelecimento prestado no seu artigo 4º.

É evidente que as previsões do Código Tributário Nacional e do Ato Complementar n. 36/67 não irradiaram efeitos na atual ordem constitucional uma vez que revogadas antes da sua vigência e, por isso, pouco serão lembradas neste trabalho monográfico. Dessa forma, os esforços se concentrarão na análise do regramento atualmente vigente e do seu precedente, que muitas divergências causam na doutrina e jurisprudência pátria. Contudo, não se poderiam omitir aquelas nesta digressão da evolução legislativa do Imposto Sobre Serviços, além de que, demonstram a vontade do legislador quanto à fixação do local em que se considera prestado o serviço, para fins de pagamento do ISS.

4.2 Competência tributária e normas gerais de legislação tributária

É pressuposto inafastável e fundamental das federações a distribuição de competências entre os entes que as compõem. Corroboram esta assertiva as lições de Roque Antonio Carrazza (2011, p. 529), confirmam-se: “A delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital,...”.

Veja-se o que assevera Afonso Arinos de Melo Franco (1957, p. 148) a respeito da distribuição de competências:

Certos fatores básicos, certos elementos permanentes que poderemos definir como sendo o estabelecimento da coordenação dentro da subordinação; a distribuição de competências autônomas, sob o controle de um poder superior que é a Constituição; no caso de países de Constituição rígida, como se dá entre nós, o problema ainda mais se simplifica. Os limites das competências se encontram claramente estabelecidos; os meios de coordenação das atividades expressamente configurados; os remédios para os distúrbios e invasões de autoridade perfeitamente preceituados.

Por isso, a Constituição Federal de 1988 delimitou em caráter privativo as competências impositivas da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, cabendo apenas à União a chamada competência residual.

Na seara tributária, a competência tributária não é senão uma competência legislativa.

Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 273) assevera consistir a competência tributária “na possibilidade jurídica de se criar tributos”, cujo fundamento de validade é a Carta Magna. Essa definição vai ao encontro das lições de Aires Fernandino Barreto (2012, p. 26), para quem, “[...], competência tributária significa faculdade para a criação de tributos, mediante edição de lei, em conformidade ao processo legislativo previsto constitucionalmente (CF, arts. 59 a 69)”.

De clareza hialina é o conceito de competência tributária citado por Roque Antonio Carrazza (2011, p. 533), que afirmar ser “[...] a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”. Convém, ainda, trazer à baila as seguintes linhas de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 270): “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”.

Tem-se, portanto, que a competência tributária representa a manifestação da autonomia da pessoa política. É corolário, como transcrito acima, dos princípios federativo e

da autonomia municipal. Contudo, não se pode olvidar que a Constituição Federal aponta as limitações ao seu exercício, classificou os tributos, traçou a regra-matriz de incidência e repartiu a competência para instituir as espécies tributárias entre as pessoas políticas.

As competências tributárias são inalargáveis, razão pela qual a pessoa política deve conter-se nos contornos traçados pela Constituição da República. Segundo Amílcar de Araújo Falcão (1965, p. 126-127), a competência é inalterável e, por isso, o seu titular “não pode transferir ou alterar poderes ou faculdades que se integram dentro da competência”.

No tocante ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso III, outorgou aos Municípios, e ao Distrito Federal – este por força do disposto no artigo 147 -, a competência para instituí-lo sobre a atividade de prestar serviço, excluindo os serviços previstos no seu artigo 155, inciso II.

Saliente-se que a norma infraconstitucional, ao violar a competência tributária, além de afrontar os princípios federativo e da autonomia municipal, macula-a de vício formal de validade, uma vez que emanada por órgão incompetente para tanto.

É importante lembrar-se dos seguintes ensinamentos de Hely Lopes Meirelles (1993, p. 134-135):

O poder impositivo do Município advém de sua autonomia financeira, estabelecida na Constituição da república, que lhe assegura a instituição e arrecadação dos tributos de sua competência e a aplicação das rendas locais (art. 30, III). Decorre daí a ampla capacidade impositiva das Municipalidades brasileiras, no que tange aos tributos que lhe são próprios à utilização de todos os recursos financeiros provindo de seus bens e serviços privativos.

[...]

Nem mesmo a lei complementar prevista no artigo 146 da CF pode criar outras limitações que não as constitucionais, uma vez que o preceito maior não o permite, restringindo o seu objeto ao estabelecimento de normas gerais de Direito Tributário, à disciplina de conflitos de competência entre as esferas tributárias e à regulamentação das "limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Por serem bastante conclusivas, transcrevem-se as seguintes linhas de Julcira Maria de Mello Viana (2009, p. 274):

A Constituição permitiu que os Municípios instituíssem o ISS por meio de seu Poder Legislativo, impediu, porém, que os mesmo exercessem tal competência sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, matéria reservada à competência dos

Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal. Estabeleceu ainda o Texto Supremo que a lei complementar definirá os serviços tributáveis pelos Municípios.

Assim, os Municípios, ao exercerem sua competência sobre o ISS, devem, por meio de lei ordinária municipal, descrever sua hipótese de incidência, seus sujeitos ativo e passivo, sua base de cálculo, sua alíquota e as circunstâncias de tempo e de lugar relevantes para o nascimento da obrigação tributária de pagar o imposto em comento, nos termos da Constituição.

Observando que o Brasil possui mais de cinco mil e quinhentos Municípios, além do Distrito Federal, estando todos habilitados à instituição do ISS, e que certos serviços são prestados sem que se possa identificar o local da sua conclusão, denota-se a possibilidade de algum Município, desobedecendo ao disposto na Constituição Federal, instituir o ISS conflitando com a competência de outro, emergindo, assim, a importância da lei complementar referida no artigo 146 da Carta da República, competente para tratar sobre normas gerais em matéria de legislação tributária.

Antes de se mencionar a importância da lei complementar em questão, merece lembrança a censura feita por Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 259) ao legislador constituinte pela redação conferida ao artigo 146 da CF, veja-se:

Não pretendemos exagerar na crítica à sensibilidade do constituinte de 1988, mas a forma escolhida para verter o comando do art. 146 sacode as estruturas do sistema, mexe com seus fundamentos e provoca fenda preocupante na racionalidade que ele, sistema, deve ostentar.

Em poucas palavras, preceituou o legislador constitucional que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar. Aquilo que não cair na vala explícita da sua ‘especialidade’ caberá, certamente, no domínio da implicitude de sua “generalidade”. [...]

Pois bem. Buscando emprestar a melhor interpretação ao artigo em comento, o mesmo autor assevera:

Qual o compreensão de 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. [...]

Com tal interpretação, daremos sentido à expressão *normas gerais de direito tributário*, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da 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 do desempenho da atividade legislativa. (CARVALHO, 2012, p. 266-267)

Comunga da mesma opinião Roque Antonio Carrazza (2011, p. 1041-1042), confira-se:

Do quanto expusemos, evidencia-se que o Código Tributário Nacional (Lei nacional 5.172/166) só trata de normas gerais em matéria de legislação tributária enquanto dispõe sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes ou regula as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária.

Algumas palavras, ainda, a este respeito.

‘Dispor sobre conflitos de competência’ não significa dirimi-los. Evidentemente, os conflitos que surgirem, envolvendo a União, os Estados e Municípios ou o Distrito Federal, quando exercitarem suas competências tributárias, serão dirimidos pelo Poder Judiciário, observadas, é claro, as regras *Nemo iudex sine actore e ne procedat iudex ex officio*. Apreciar definitivamente o mérito desses conflitos não é atribuição das “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Como se observa, é papel da lei complementar prevista no artigo 146 da Constituição Federal, além de tratar das limitações ao poder de tributar, dispor sobre conflitos de competência, que é o que interessa ao presente trabalho, ao tratar das normas gerais em matéria de legislação tributária.

A propósito, importa lembrar que no atual ordenamento, o Estado Federal apresenta uma complexa estrutura com ordens jurídicas parciais, quais sejam, a federal, a estadual e distrital e a municipal, bem como a ordem jurídica total, formada pela reunião das parciais, e, consequência disso, é que a lei complementar pode se revestir do caráter federal, sendo afeta apenas à União, ou nacional, abrangendo os três níveis federativos, conforme esclarece Alberto Macedo (2005, p. 138-159). No tocante à lei complementar tributária, prevista no artigo 146 da Magna Carta, tem-se que ela apresenta essa última roupagem, sendo aplicável aos três entes da Federação.

Contudo, ainda que se apresente como lei nacional, a lei complementar deve obediência aos preceitos constitucionais, sendo defeso que por ela seja ampliada ou restringida a atuação de um ente federado em relação aos demais.

Assim, no que diz respeito ao critério espacial do imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza, caberá à lei complementar dirimir conflitos de competência esclarecendo a quem compete a imposição tributária sobre um fato imponible que se dê em uma área dita cinzenta, na qual não é claro o seu sujeito ativo, mas nunca interferir na competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal mediante a criação de regras que amesquinhem a regra-matriz constitucional do ISS, sob pena de caracterizar violação da autonomia municipal e distrital e restar eivada de vício insanável de inconstitucionalidade.

Noutras palavras, ao dirimir conflitos de competência, é defesa à lei complementar dispor acerca da regra-matriz de incidência do ISS, exceto para declarar determinada circunstância obscura, sob pena de invadir a seara da Constituição e esvaziar o conteúdo da autonomia municipal e distrital.

De arremate, cita-se o que aduz Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 277) a esse respeito:

Os aspectos da hipótese de incidência devem ser especificados com lei ordinária pela pessoa política tributante, ou com a lei complementar, quando a Constituição exigir (caso dos empréstimos compulsórios, impostos residuais da União e contribuições sociais residuais), de acordo com o que já fora estabelecido constitucionalmente. Por isso, as pessoas políticas legiferantes, ao criar as espécies tributárias, devem fazê-lo por meio de lei. Essa lei deve conter todos os elementos essenciais da norma, ou seja, sua hipótese de incidência e seus aspectos, tudo de acordo com a Constituição Federal, e não conforme uma lei complementar, pois essa, como já explicitado, não é matéria reservada à norma geral.

4.3 Classificação

Segundo Hugo de Brito Machado (2012, p. 68), os tributos podem classificar-se quanto à espécie; competência impositiva; vinculação com a atividade estatal; e função. Sob este enfoque, o ISS se apresenta como um imposto de competência municipal (e distrital) não vinculado de caráter fiscal.

Diga-se ser imperioso que se reconheça a utilidade, sob o prisma didático, desta classificação. Contudo, mais importante é lembrar-se das seguintes lições de Celso Antônio Bandeira de Mello (1968, p. 361):

Em direito, a operação lógica de classificar, por força há de se ater às características de ‘direito’, isto é, dos institutos e categorias, cujos ingredientes componentes são sistemas de normas, processos que definem um conjunto de efeitos, imputáveis a determinadas situações e relações.

Roque Antonio Carrazza (2011, p. 557) afirma:

Uma classificação jurídica, no entanto, deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a *norma jurídica*. Reforçando a asserção, a norma jurídica é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que se pretenda jurídica.

Assim, uma classificação *jurídica* dos tributos só será possível a partir do detalhado exame das normas jurídicas tributárias em vigor, máxime das de mais alta hierarquia, que se encontram na Constituição Federal.

Nessa esteira, tem-se que a classificação que não sofre influência de fatores externos ao Direito tem grande importância para o exegeta. Confira-se o que Geraldo Ataliba (2012, p. 124-126) asseverou a esse respeito:

Aí está a magnitude da importância da classificação dos tributos, principalmente quando tão extensa e minuciosamente prestigiada pelo próprio texto constitucional, como ocorre no Brasil (ao contrário de outros sistemas, onde a escassez de regras constitucionais resulta em ampla liberdade legislativa).

O próprio sistema constitucional adota uma classificação dos tributos e faz derivarem consequências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiares, aplicáveis com exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies de tributos.

Conforme um tributo se configure como inserto numa ou noutra categoria, as consequências serão diferentes. No Brasil, é de fundamental importância proceder com rigor na tarefa de identificar as peculiaridades de cada espécie, porque a rigidez do sistema constitucional tributário (v. nosso *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Ed. RT, 1990, Capítulo 1) fulmina de nulidade qualquer exação não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais estritos.

[...]

Qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade.

[...]

Começa, portanto, onde termina a tarefa da ciência das finanças (essencialmente informativa do legislador), ciência eminentemente pré-legislativa.

Compartilhamos, pois, a opinião de A. D. Gianninni que – ao estabelecer a classificação dos tributos, no seu clássico *Istituzioni di Diritto Tributario* – sublinha que o seu fundamento é exclusivamente jurídico. Que coincide com a classificação financeira, porém, com ela não se identifica. É que ‘uma é qualificada por elementos (econômicos) diversos dos (formais) que caracterizam a outra: assim como a análise dos atos da vida econômica não se compenetra com a dos correspondentes negócios jurídicos’ (nota de rodapé, à p. 35, 8ª ed., 1960).

A classificação dos tributos, segundo critérios jurídicos, é uma sombra da classificação financeira. Assim como a ciência do direito elaborou um conceito próprio de tributo, assim, também, com critérios próprios, elaborou uma classificação, com validade absoluta, no seu campo. As considerações metajurídicas (de ciência das finanças) podem, quando muito, coadjuvar em certos pontos em que as decisões constituintes foram menos explícitas, o que, no Brasil, deu-se em raras passagens (como é o caso das contribuições).

Dado o seu alto rigor científico, esta classificação, nos dizeres de Aires Fernandino Barreto (2012, p. 21), “rasgou larga porta e construiu vereda para a introdução a passo firme do estudioso do Direito Tributário no campo das espécies tributárias”.

Os tributos, segundo a óptica de Geraldo Ataliba, classificam-se, portanto, como vinculados e não vinculados, levando-se em conta a consistência da hipótese de incidência.

Os impostos, entre os quais obviamente se inclui ISS, são tributos não vinculados, se entendendo, por isso, que suas hipóteses de incidência são fatos quaisquer não consistentes numa atividade estatal.

Noutro giro verbal, a obrigação tributária que impinge o contribuinte ao pagamento dos impostos nasce independentemente de qualquer atuação estatal, decorre, pois, de um fato jurídico provocado pelo particular.

No caso do Imposto Sobre Serviços, o fato-signo presuntivo de riqueza, terminologia de Alfredo Augusto Becker, é a prestação de serviços (ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal) qualificada nos termos da sua regra matriz, como se verá adiante, e que permite presumir a capacidade contributiva (ou econômica) do sujeito passivo da exação.

Percebe-se, portanto, que o ISS é espécie tributária não vinculada de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Aires Fernandino Barreto (2012, p. 24) esclarece existir outras classificações, como as que defendem a espécie de três, quatro e até cinco, espécies tributárias, mas ressalva que “Em

nosso sentir, porém, a que parece mais útil – além de confirmada pelo direito positivo – é a esboçada por Geraldo Ataliba, com os aditamentos efetuados por Paulo Ayres Barreto”.

Contudo, não se pode olvidar das lições de Roque Antonio Carrazza (2011, p. 558-559), para quem, com amparo no texto constitucional, é possível classificar os tributos em três espécies - impostos, taxas e contribuições de melhoria - tendo a Constituição brasileira estabelecido o regime jurídico que cada uma delas deverá observar, daí ser a classificação conceitual e não apenas nominal, uma vez que vincula o legislador da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

4.4 Regra-matriz de incidência tributária do ISS

A *norma-padrão de incidência* ou *norma tributária em sentido estrito* é a que define a incidência fiscal. Todas as demais que disciplinam a espécie tributária, muito numerosas, mas que não cuidam especificamente do fenômeno da incidência são chamadas de *normas tributárias em acepção ampla*.

A norma tributária em sentido estrito apresenta uma hipótese, suposto ou antecedente, da qual decorre um mandamento, uma consequência. A conjugação destes elementos forma aquilo que se chama de modal deôntico, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Desse modo, tem-se que da realização do fato jurídico descrito no antecedente da norma-padrão de incidência decorrerá o nascimento da obrigação tributária, prevista no seu consequente.

Nessa seara, Paulo de Barro Carvalho (2012, p. 298) assevera:

Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como forma de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fator e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Dentro desse 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 quanto acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescrever os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescritor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

O referido autor propõe esquematizar os principais elementos formadores da norma padrão de incidência, dividindo-os em critério material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, compondo os três primeiros o seu *descriptor* e os dois últimos o seu *prescritor*.

A esse respeito, Geraldo Ataliba (2012, p. 77) assevera:

Assim a hipótese de incidência: não deixa de ser uma e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em ‘partes’ ou ‘elementos’.

28.8 Não nos parece adequada a expressão *elementos* da hipótese de incidência, usada por alguns autores. É que esta expressão sugere a idéia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e sirva para formá-la. Cada aspecto da hipótese de incidência não é algo *a se stante*, de forma que associado aos demais resulte na composição da hipótese de incidência, mas, são simples qualidades, atributos ou relações de uma coisa uma e indivisível, que é a hipótese de incidência, juridicamente considerada. Sob esta perspectiva, a h.i. é um todo lógico unitário e indivisível.

28.9 É sabido que a hipótese de incidência descreve um fato jurígeno. Como tal, é uma unidade, embora os elementos pré-jurídicos arrecadados pelo legislador, para descrevê-lo, possam ser múltiplos ou complexos.

Preferimos falar em aspectos da hipótese de incidência porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem destituir-se de seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de um possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados.

Portanto, tem-se que a norma jurídico-tributária carrega na sua hipótese um comportamento de uma pessoa ou a ocorrência de um fato jurídico-tributário (critério material), condicionado no espaço (critério espacial) e tempo (critério temporal), e no seu conseqüente a determinação do sujeito ativo e passivo da obrigação (critério pessoal) e do *quantum debeatur*, por meio da composição da base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).

Paulo de Barros Carvalho afirma que “A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária” (2012, p. 299).

A norma tributária em sentido estrito traz, assim, a descrição legislativa de uma hipótese a cuja ocorrência no mundo fenomênico a lei empresta a força jurídica impositiva de determinar o nascimento da obrigação tributária.

Roque Antonio Carrazza (2011, p. 545) afirma que a Constituição, ao veicular a norma padrão de incidência de cada exação, indicou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível.

Passa-se, a seguir, à análise dos aspectos da hipótese de incidência do ISS para uma compreensão sobre o tributo em questão, se esclarecendo estar-se deixando o estudo do critério espacial para depois de todos os demais, em um capítulo próprio, mesmo que diga respeito ao descritor da norma, por ser ele o objeto central deste estudo, o que exigirá maior aprofundamento e do qual decorrerá as conclusões.

4.4.1 O critério material

O critério material da hipótese de incidência tributária traz em seu bojo o *fato gerador in abstrato*, ou seja, a “situação de fato descrita na lei que institui o tributo e cuja concretização faz nascer o vínculo jurídico, albergando o dever de pagar o tributo, é uma situação de fato geralmente indicada na lei pela referência a seu aspecto nuclear ou material” (MACHADO, 2012, p. 137).

Tem-se, pelo critério material, a hipótese prevista em lei que em ocorrendo dará nascimento à obrigação tributária. O tipo tributário é formado por um verbo, que indica a hipótese de incidência, seguido de um complemento (CARVALHO, 2012, p. 212), que expressa um comportamento humano relevante sob o prisma jurídico-tributário.

É pelo aspecto material que se diferencia um tributo de outro, uma vez que ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, suficientes para caracterizar o protótipo de hipótese de incidência (BARRETO, 2012, p. 144).

Importante diferenciar que o fato gerador *in abstrato* é expressão referente à hipótese de incidência, enquanto o fato gerador *in concreto*, ou *fato impositivo*, refere-se ao fato ocorrido. Não se confundem, portanto. O primeiro diz respeito à hipótese e o segundo à concreção.

Nos termos do artigo 114 do Código Tributário Nacional, o critério material é "a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência." (BRASIL, 1966).

Geraldo Ataliba (2012, p. 106-107) assevera que:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato

ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

Tratando do ISS, a Constituição da República prevê em seu artigo 156, III, a incidência sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

Na legislação infraconstitucional, a hipótese de incidência do ISS foi objeto de previsão no artigo 71 do Código Tributário Nacional, ao dispor que o fato gerador era todo e qualquer serviço prestado por empresa ou profissional autônomo com ou sem estabelecimento fixo, desde que não representasse fato gerador de imposto da competência da União ou dos Estados.

O Decreto-Lei 406/68, revogando referido artigo, assim dispôs:

Art. 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

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

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao impôsto sôbre circulação de mercadorias. (BRASIL, 1968)

Esse regramento foi revogado pela Lei Complementar 116/03, atualmente vigente, que estabelece o seguinte:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. (BRASIL, 2003)

No que concerne ao critério material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços, Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 283) afirma que o fato gerador *in abstracto* é *prestar serviços* e enaltece a importância da materialidade, “pois é por meio dela que se prevê a conduta do sujeito passivo, que, realizada no mundo fenomênico dos fatos, ensejará o nascimento da obrigação tributária”.

Sendo certo que serviço se insere nos lindes da obrigação de fazer, é imperiosa a conceituação de serviço tributável pelo ISS e, para tanto, traz-se à baila as preleções de Aires Fernandino Barreto (2003, p. 35) a seguir colacionadas:

[...] desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo.

Acerca do aspecto material da regra matriz constitucional do ISS, Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 283-284) leciona:

Portanto, o fato que faz nascer a obrigação tributária de pagar o ISS é a prestação de serviços de qualquer natureza, excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Os serviços de transporte exclusivamente municipais e distritais estão dentro do âmbito de competência dos Municípios e do Distrito Federal, respectivamente.

A prestação de serviços consiste numa obrigação de fazer e não numa obrigação de dar, praticada pelo prestador em prol de terceiro, o tomador do serviço. Essa prestação configura utilidade material ou imaterial, deve ter cunho econômico e deve ser regida pelo Direito Privado.

Assim, não são passíveis de tributação a prestação de serviços gratuita, beneficente, caritativa, sem conteúdo econômico; a prestação de serviço com vínculo empregatício; a prestação de serviços a ‘si próprio’ (auto-serviço), e a prestação de serviços sob o regime de direito público.

Como se observa, a materialidade do ISS se relaciona não a um serviço propriamente dito, mas a uma *prestação de serviço*, o que compreende uma *obrigação de fazer*, de conformidade com as diretrizes de direito privado.

O nascimento da obrigação tributária de pagar ISS ocorre, assim, com a realização efetiva de uma prestação de serviço a terceiros, de forma habitual e onerosa, sob regime de direito privado, embora sem subordinação, não importando se o prestador está habilitado ou não a prestar o serviço.

Aires Fernandino Barreto (2012, p. 341) verbera que:

À luz da Constituição, o ISS não pode incidir onde não haja prestação de serviço. E essa impossibilidade conduz, inexoravelmente, à inconstitucionalidade da instituição ou exigência desse tributo em casos de atividades que se traduzem em obrigações de dar, que são com ele incompatíveis. O ISS só pode abranger obrigações de fazer, contidas em contrato em que uma pessoa (física ou jurídica) presta e outra recebe serviços; só há ISS debaixo de uma relação jurídica instaurada entre prestador e tomador de serviço.

Consoante o escólio de José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 333):

Os serviços (obrigações de ‘fazer’) distinguem-se das mercadorias (obrigações de ‘dar’), sendo irrelevante a significação econômica, os bens utilizados e o fato de se traduzirem em elementos corpóreos. É impertinente aplicar uma teoria da preponderância com o objetivo de mensurar o custo pertinente ao esforço intelectual e material (serviço), e aos bens aplicados (mercadorias).

Não se pode cogitar da existência de operações mistas, mediante a interpenetração de serviços e mercadoria, e a alocação de valores a cada uma das atividades e consequentes implicações tributárias diferenciadas.

Desse modo, verifica-se que a incidência do ISS está condicionada a uma prestação de fazer, sendo irrelevante, portanto, se houve a aplicação de materiais ou utilização de mercadorias. “Como não houve contratação de obrigação de dar, não ocorre incidência do ICMS, salvo as exceções estabelecidas na lista anexa à LC n. 116/2003 (art. 1º, §2º)” (PEIXOTO; DINIZ, 2011, p. 968).

Há que ser lembrado, também, que a prestação de serviço capaz de dar nascimento à relação jurídico-tributária, qual obrigará o sujeito passivo a pagar o imposto sobre serviços, é aquela caracterizada como atividade-fim da operação. Logo, a prestação de serviço que seja considerada atividade-meio, sem autonomia da obrigação principal, não é objeto de tributação

por ISS, como a hipótese da abertura de uma conta-corrente na realização de um contrato de financiamento, cuja finalidade é a concessão de crédito.

4.4.2 O critério temporal

A norma tributária em sentido estrito indica, de forma explícita ou implícita, a circunstância de tempo em se considera ocorrido o fato jurígeno dando, assim, nascimento à obrigação tributária. Noutras palavras, a lei indica o momento em que se verifica o fato imponible.

É, pois, a partir da análise do critério temporal da norma que se conhece o instante em que se considera concretizado o fato ou estado de fato, hipoteticamente descrito na lei. Nesse sentido:

Compreendemos o critério temporal da hipótese de incidência tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária. (CARVALHO, 2012, p. 331)

O legislador detém certa discricionariedade para fixar o átimo da consumação do fato imponible, devendo respeitar a materialidade da hipótese de incidência. Contudo, há um limite intransponível neste mister: não pode ser fixado antes da conclusão do fato tributário, sob pena de caracterizar inconstitucionalidade.

Por outro lado, quando implícito, entende-se pela coincidência da circunstância de tempo com o momento da ocorrência do fato imponible.

Geraldo Ataliba (2012, 94-95), sobre o aspecto ora em estudo, verbera:

35.4 A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária).

[...]

35.6 Defini-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.

[...]

35.8 Enfim, é o legislador que discricionariamente estabelece o momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado um fato imponible. E esta indicação legislativa (que pode ser, repita-se, explícita ou implícita) recebe a designação de aspecto temporal da h.i.

[...]

Há um limite constitucional intransponível à descrição do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, “a”). Daí a inconstitucionalidade das antecipações de tributos (algumas vezes camufladas sob a capa de substituição tributária).

Adverte Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 283) se referir, o critério temporal, ao momento do surgimento da obrigação tributária, o que não se confunde com a data fixada, pela lei, para o pagamento do tributo.

No caso do ISS, considerando o que restou asseverado acerca da sua materialidade, na ausência de explicitação do aspecto ora tratado, afirma-se coincidir o critério temporal do ISS com o momento em que se considera concluída a prestação do serviço. Nesse sentido:

Omitindo-se o legislador quanto à indicação do momento de ocorrência do fato tributário, prevalece como tal o átimo em que ele se perfaz, isto é, termina, conclui-se.

Várias leis municipais têm pretendido exigir ISS antes da ocorrência do fato tributário, o que fere a Constituição, porque, no caso, tem-se ofensa ao princípio da irretroatividade da lei (alínea *a* do inciso III do art. 150 da CF). (BARRETO, 2012, p. 147)

São irrelevantes, portanto, os elementos negociais e documentais do serviço que foi, está sendo ou que será contratado entre tomador e prestador, tais como a assinatura do contrato ou o momento do pagamento (MELO, 2008, p. 180).

Não pretendendo adentrar na discussão acerca da classificação dos fatos tributários em instantâneos, permanentes, complexos ou “complexivos”, destaca-se merecer atenção a questão da cindibilidade da prestação.

Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo de Lima Castro Diniz (2011, p. 970) prelecionam haver “[...] situações em que ocorre o *fracionamento* de serviços, e essa circunstância deve ser analisada para a definição do instante em que se reputa ocorrido o fato gerador do ISS”.

Assim, é possível que o ISS incida a cada etapa, mas o serviço deve permitir fracionamento ou decomposição, sem perder sua natureza. Doutra vértice, sendo impossível o

fracionamento da prestação do serviço, o respectivo imposto incidirá no momento da conclusão da obrigação de fazer. Ainda, se o serviço não for concluído, não haverá incidência tributária.

4.4.3 O critério pessoal

A obrigação tributária é o núcleo do instituto mais amplo chamado de relação jurídica tributária, qual traduz a especial relação que se instaura entre os sujeitos ativo e passivo do tributo, inclusive terceiros, dentre outras situações jurídicas subjetivas, como poderes, obrigações e limites.

Destarte, o critério pessoal, ou subjetivo, da regra matriz de incidência tributária diz respeito aos sujeitos da obrigação tributária, estando de um lado o sujeito ativo e do outro o sujeito passivo, conectados pelo núcleo da hipótese de incidência.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 353) define o critério pessoal como “o conjunto de elementos, colhidos no *prescritor* da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro.”.

Geraldo Ataliba (2012, p. 80) expõe:

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 119 a 123, dispõe sobre os sujeitos ativos e passivos componentes da relação jurídica tributária.

O artigo 119 do CTN, ao tratar do sujeito ativo, remete a dois institutos tributários relevantes, quais sejam, a *competência tributária* e *capacidade tributária ativa*.

Zelmo Denari (2011, p. 192) destaca a esse respeito:

Sujeito Ativo da obrigação tributária é, pois, o ente político investido de *competência* e de *capacidade tributária*, isto é, qualificado para instituir os tributos discriminados na Constituição, bem como apto para cobrá-los dos respectivos sujeitos passivos, vale dizer, para ser titular de direitos e obrigações na ordem jurídica tributária.

Reduzindo esta última noção aos seus termos mais simples, sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa investida da qualidade para instituir (*competência*) e aplicar (*capacidade*) os tributos discriminados na Constituição.

Contudo, diferente da competência tributária que é indelegável, a capacidade tributária ativa pode ser transferida a outro ente, atribuindo-se a este, portanto, a qualidade de sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 281) esclarece que “O critério pessoal ou subjetivo indica o sujeito ativo da obrigação tributária, que é o detentor da capacidade tributária ativa.”.

No mesmo sentido, as seguintes lições de Geraldo Ataliba (2012, p. 85):

30.10 A lei federal poderá dar ao DNER ou ao DNOCS, por exemplo, a titularidade (capacidade para ser sujeito ativo) de contribuições de melhoria, referente à valorização imobiliária causada por suas obras (federais).

30.11 Algumas vezes recebem (da lei) esta qualidade de ser sujeito ativo de obrigação tributária pessoas de direito privado, como é o caso do SESC, SENAC, SENAI. São expressamente indicadas pela lei tributária (h.i.) como titulares de certos tributos lançados e cobrados por sim ou por outras pessoas (v. Roque Carrazza, *Sujeito ativo...*, p.40).

[...]

31.3 A circunstância de o sujeito ativo não ser a própria entidade estatal (União, Estado ou Município), mas outra pessoa designada pela lei – que arrecada o tributo em proveito das próprias finalidades – em nada altera o regime tributário, que deverá persistir sem observado.

Assim, diferente do que parece indicar Zelmo Denari (2011, p. 192), o sujeito ativo não necessariamente está investido de competência tributária, embora, se a lei do ente competente não dispuser de maneira diversa, nele coincidirá a titularidade para instituir, como também para exigir o tributo.

O sujeito passivo, por sua vez, está previsto no artigo 121 do CTN como sendo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser de duas modalidades, contribuinte ou responsável tributário.

O contribuinte é a pessoa que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que realiza o fato gerador, voluntariamente (MELO, 2008, 10).

Responsável tributário *amplo sensu* é o sujeito passivo por dívida alheia (do contribuinte), designado por lei na condição de devedor por substituição, por sucessão e

responsável em sentido estrito, nos termos dos artigos 128 a 138, todos do Código Tributário Nacional.

Sobre a sujeição passiva, traz-se à baila o magistério de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 372):

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

É no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.

Impende trazer à colação, ainda, as lições de Cléber Giardino (1980, p. 53), para quem:

Na própria designação constitucional do tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o seu sujeito passivo. No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos – que estabelece a Constituição Federal ao instituir e partilhar competências tributárias, entre União, Estados e Municípios – está referido, inclusive o sujeito passivo do tributo, aquele pessoa que, por imperativo constitucional, terá seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação.

Especificamente acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, por injunção constitucional, seu sujeito ativo pode ser os Municípios ou o Distrito Federal (BARRETO, 2012, 381), pessoas políticas essas que detêm a privatividade para criá-lo ou o ente para quem a legislação municipal tenha delegado.

Nesse sentido, importante colacionar as seguintes lições:

É importante verificar, portanto, à luz da legislação municipal, quem detém competência para exigir o ISS, pois este será o sujeito ativo.

Não dispondo a lei de maneira diversa, coincidem na mesma pessoa a titularidade para instituir o ISS, como também para exigí-lo. (PEIXOTO; DINIZ, 2011, p. 975)

Ocorre, ainda, que, exceto quanto aos impostos da União, o critério material de repartição de competências não é suficiente para definir o sujeito ativo da exação, tendo em vista a existência de diversas pessoas políticas com competência para criar, por exemplo, o ISS. Portanto, o sujeito ativo deste imposto será alcançado mediante a conjugação dos demais

critérios da regra matriz, principalmente, à vista do aspecto espacial, do qual cuidará o presente trabalho mais adiante.

Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 282) esclarece ser sujeito ativo do ISS “o Município, ou o Distrito Federal, em cujo território se realiza a prestação do serviço”.

De igual modo, José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 9) aduz que “Os Municípios são dotados de competência para instituir o ISS, dentro do âmbito territorial de validade, circunscrito aos respectivos limites geográficos, como o local da específica realização do fato gerador”.

Quanto ao sujeito passivo, o artigo 73 do Código Tributário Nacional dispunha ser contribuinte o próprio prestador do serviço. O Decreto-Lei 406/1968, por seus artigos 8º e 10, dispôs que o contribuinte é o prestador do serviço, empresa ou profissional autônomo. A Lei Complementar n. 116/2003, retomou a previsão do CTN, conforme se observa dos seus artigos 5º e 10.

Todavia, em que pese o artigo 5º da LC n. 116/2003 não ter feito menção expressa à empresa e ao profissional autônomo, como o Decreto-Lei, não resta prejudicada a aplicação da sujeição passiva a essas entidade e pessoa física (MELO, 2012, p. 361).

Acerca dos limites para a fixação do sujeito passivo, Marçal Justen Filho (1985, p. 127) afirma:

Nem há, nesse tópico, qualquer matéria atinente a limitações ao poder de tributar. Se, como visto, a Constituição Federal atribuiu competência ampla, sujeita apenas aos limites decorrentes de imunidade, os limites constitucionais da competência tributária atribuída ao Município coincidem com os limites lógico-jurídicos do âmbito de possível incidência. Fora parte das hipóteses de imunidade, todos os sujeitos conviventes em sociedade, que praticarem conduta que se subsuma aos critérios material, espacial e temporal da hipótese de incidência, podem ser abrangidos pelo aspecto pessoal.

Consoante o escólio de Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 282):

O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária determina o sujeito ativo e fixa critérios para se estabelecer o sujeito passivo. O legislador ordinário municipal ou distrital não tem total liberdade para determinar como sujeito passivo qualquer pessoa, aleatoriamente. Na verdade, o contribuinte do ISS já é designado, ainda que implicitamente, pela Constituição. E, portanto, só pode ser aquele que realiza a prestação de serviços e que revele capacidade contributiva.

A lei ordinária municipal ou distrital indicará o sujeito passivo do ISS, que é o prestador do serviço. Portanto, podem ser contribuintes do ISS as empresas

prestadoras de serviços ou os profissionais autônomos, exceção feita aos trabalhadores assalariados, aos trabalhadores avulsos e aos que prestam serviços na qualidade de diretores ou membros de conselhos consultivos ou fiscal de sociedades e fundações; eis que em tais casos não existe autonomia na atividade que exercer.

Sintetizando as espécies de contribuintes definidas na legislação, Hugo de Brito Machado (2012, p. 420) preleciona:

A rigor, temos na legislação do ISS três espécies de contribuintes, a saber: (a) o prestador de serviços, como pessoa física, qualificado como trabalhador autônomo; (b) a pessoa jurídica, na qual o serviço é tratado como mercadoria e o imposto é calculado sobre a receita bruta; e (c) a sociedade de profissionais, que, embora seja uma pessoa jurídica, paga o imposto em valor fixo multiplicado pelo número de sócios.

Aires Fernandino Barreto (2012, p. 384) ensina haver implicitamente na Constituição a determinação de que o imposto somente pode ser exigido de quem manifeste capacidade contributiva pelo acontecimento do fato imponible, no caso do ISS, do prestador do serviço.

É, pois, contribuinte do ISS a pessoa jurídica ou física que realiza o fato imponible, ou seja, que dá concretude à hipótese de incidência prevista no antecedente da norma, prestar serviço, promovendo o fato jurídico tributário e manifestando capacidade contributiva.

Estará, ainda, obrigado ao pagamento do ISS o responsável tributário eleito pela legislação, como, por exemplo, o tomador do serviço, na qualidade de substituto por estar vinculado ao fato tributário.

4.4.4 O critério quantitativo

A partir da ocorrência do fato imponible surge o dever jurídico do sujeito passivo da relação jurídica tributária de entregar dinheiro ao sujeito ativo, este detentor do direito (*na verdade um poder/dever*) de exigir o pagamento daquele.

Noutro giro verbal, tem-se que, com o nascimento à obrigação tributária principal passa a existir o direito subjetivo do detentor da capacidade tributária ativa de exigir do sujeito passivo o pagamento do crédito tributário, representado em valor pecuniário, e o dever deste de pagar em favor daquele a exação que lhe é imposta.

A norma tributária deve indicar, portanto, os parâmetros para ser apurado o crédito tributário de modo que o sujeito ativo possa exigí-lo e o sujeito passivo quitá-lo.

Aires Fernandino Barreto (2012, p. 386) afirma que a exigência do tributo pressupõe a mensuração da intensidade do comportamento humano indicado na hipótese de incidência tributária, razão por que é imprescindível prévia definição legal do critério ora em estudo.

Desse modo, toda *norma-padrão de incidência* é composta por fatores que formam o chamado critério quantitativo.

Veja-se, a esse respeito, o magistério de Julcira Maria de Mello Viana (2009, p. 287):

O critério quantitativo nos fornece o valor a ser pago a título de tributo. Esse critério é composto pela base de cálculo e pela alíquota. É pela conjugação de ambas que poderemos chegar ao valor do tributo. Ressalta-se que o legislador municipal ou distrital, ao eleger o critério quantitativo, deve obedecer aos parâmetros expostos pela Constituição Federal.

Nesse sentido, também se colaciona o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 396-397):

O centro de convergência do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo, e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro, no caso das obrigações tributárias. Este, o sánete próprio da categoria obrigacional, em confronto com as demais relações jurídicas, cujo objeto não é mensável em proporções econômicas.

Pois bem. O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame.

É de clareza hialina, portanto, que o critério quantitativo se relaciona à apuração do valor a ser pago em razão do nascimento da obrigação tributária, o que é alcançado por meio da conjugação da base de cálculo e alíquota.

Geraldo Ataliba (2012, p. 117), ao tratar da determinação do *quantum debeatur* aduziu:

Na lei devem conter-se os critérios para determinação dos fatos que fazem nascer obrigações (h.i.), sua realização genérica e específica, momento, identificação do sujeito passivo e quantia devida.

A base imponible é uma grandeza inerente ao assim chamado objeto do imposto (aspecto material da h.i.). Como base calculada, tem um tamanho diferente em cada caso individual.

A alíquota é uma grandeza (um fator, um número) exterior ao objeto; é uma grandeza criada pela lei. É, portanto, genérica, imutável.

Um dos elementos do critério quantitativo, a base de cálculo, ou base imponible, tem íntima relação com a materialidade apontada na regra-matriz de incidência, devendo ater-se aos parâmetros constitucionais e à hipótese de incidência, não podendo, o legislador, determiná-la como melhor lhe aprouver.

Para Alfredo Augusto Becker (2010, p. 338-339), a base de cálculo goza de acentuada importância dentro da regra de incidência tributária eis que representa o núcleo do tributo e confere “o gênero jurídico ao tributo”.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 400) afirmando não haver posição de destaque da base de cálculo em relação ao fato gerador *in abstracto*, devendo, por isso, compaginarem-se os dois elementos para que tenha nascimento a obrigação tributária, assevera ainda:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: *a)* medir as proporções reais do fato; *b)* compor a específica determinação da dívida; e *c)* confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. Explicitemo-las, uma a uma.

A base de cálculo indica, portanto, a perspectiva mensável do fato imponible para se apurar o valor a ser pago em cada obrigação tributária concreta e tem função comparativa, uma vez que, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, informá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.

Valdir de Oliveira Rocha (2005, p. 103) afirma que “base de cálculo é grandeza apta, à qual se aplica alíquota, para se quantificar o montante do tributo”.

Importante diferenciar base cálculo (*in abstracto*, base tributável ou base imponible) e base calculada (ou base de cálculo *in concreto*), sendo aquela ínsita à hipótese de incidência, se referindo à previsão legal, e esta existente no plano fático após o nascimento da obrigação tributária, sendo o resultado a que se chega para um contribuinte concreto.

Nesse sentido, bastante didática é a lição de Roque Antonio Carrazza, citada por Geraldo Ataliba (2012, p. 108):

42.3 Roque Carrazza pensa da mesma forma: ‘A base de cálculo *in abstracto* está para a hipótese de incidência do tributo (fato gerador *in abstracto*), assim como a base de cálculo *in concreto* está para o fato imponible (fato gerador *in concreto*).

‘Do mesmo modo pelo qual não se confundem a hipótese de incidência (descrição normativa do fato que, *se e quando* acontecido, fará surgir o tributo) e o fato imponible (o fato acontecido que, por ajustar-se à hipótese legal, determina o nascimento do tributo), também não se superpõem a descrição normativa da base de cálculo (base de cálculo *in abstracto*) e a real apuração do valor nela indicado (base de cálculo *in concreto*)’ (parecer in RDT, 29/128).

Aires Fernandino Barreto (2012, p. 387) assevera, acerca da base calculada, ser “a concreta mensuração de um fato, tomando por paradigma o critério eleito pela lei, como diretriz para medir financeiramente os fatos tributários”.

Especificamente acerca do ISS, sua base de cálculo esteve inicialmente disposta no artigo 72 do Código Tributário Nacional, que previa ser a base de cálculo do imposto o preço do serviço, salvo quando o serviço se configura trabalho pessoal do próprio contribuinte e quando o serviço tivesse parte integrante do imposto sobre circulação de mercadoria.

Esse comando normativo foi revogado pelo artigo 9º do Decreto-lei n. 406/68, sem, contudo, apresentar grandes alterações.

Ainda sobre a base de cálculo do ISS, Julcira Maria de Mello Viana (2009, p. 287) esclarece estar prevista no artigo 7º da Lei Complementar n. 116/03 e tece crítica bastante pertinente à norma em questão afirmando que, tal qual aos demais critérios da regra matriz de incidência das espécies tributárias, a Constituição Federal define a base de cálculo dos tributos e, por isso, “não caberia a lei complementar tratar da base de cálculo, exceto quando fosse para regular as limitações ao poder de tributar ou para dispor sobre conflitos de competência em matéria de legislação tributária entre os entes federados.”. Conclui, mencionada autora, que a base tributável deve medir o fato tributário, que é a prestação do serviço.

Na mesma esteira, Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo de Lima Castro Diniz (2011, p. 979) afirmam consistir a base de cálculo do ISS no valor da prestação do serviço.

Por preço do serviço deve-se entender a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções, assevera Aires Fernandino Barreto (2003, p. 301). No entanto, isso não representa que todas as entradas de dinheiro formam a base de cálculo do ISS.

Sucedem que diversos valores recebidos pelo prestador tratam-se de simples ingressos temporários ou meras estradas de natureza distinta, não mantendo conexão com a remuneração pelo serviço prestado.

José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 151) destaca:

A expressão ‘preço’ significa, em síntese, a remuneração pela prestação de serviços, em razão do que não ofereceria nenhuma dificuldade para ser apurado (previsão em elementos contratuais). Entretanto, nem todos os valores auferidos pelo prestador de serviço deveriam ser considerados para a quantificação do tributo.

Portanto, só é receita o valor que integra o patrimônio do prestador e a base de cálculo do ISS deve corresponder à exata retribuição pela prestação de serviço.

Desse modo, os valores que compõem outros negócios jurídicos; descontos incondicionais concedidos; valores que constituem meros reembolsos de despesas; encargos financeiros; valores referentes a tributos exigidos por outras pessoas físicas; dentre outros, não se incluem na base de cálculo do ISS.

Novamente traz-se à baila a sempre abalizada doutrina de Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 289), que assim conclui:

Portanto, somos do entendimento de que apenas os valores relativos à efetiva prestação de serviços, que são objeto de um contrato firmado entre as partes e revelam capacidade contributiva, é que podem servir de base de cálculo para o ISS.

É claro que, por vezes, o prestador de serviços, para alcançar a efetiva prestação, objeto do contrato, firmado entre as partes, necessita realizar várias outras atividades, sempre tendo em mira o objeto contratual, qual seja, a prestação do serviço. Pois bem, apenas os valores relacionados ao aspecto material da hipótese de incidência, isto é, às atividades-fim, é que servirão de base para calcular o imposto em questão, o que vai ao encontro dos ditames constitucionais.

A alíquota é o outro elemento do aspecto quantitativo da regra de incidência que, aliado à base de cálculo, é necessário à apuração do valor a ser pago em decorrência do nascimento da obrigação tributária.

Por alíquota se entende ser um fator que, aplicado sobre a base calculada, conduz à determinação da dívida tributária.

Geraldo Ataliba (2012, p. 113-114) afirma dever “receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração –

sob a forma de percentual, ou outro – da base imponible”. O mestre afirma, ainda, que a “Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base imponible, permite determinar o *quantum* do objeto da obrigação tributária”.

A despeito de a alíquota ter elo bastante estreito com a base de cálculo e sua presença na norma-padrão de incidência tributária ser obrigatória, ela não entra na configuração tipológica das entidades tributárias, cingidas que estão ao binômio hipótese de incidência – base de cálculo.

Nesse sentido, confira-se o que assevera Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 411):

Realmente, se da análise da base de cálculo podemos recolher imenso material explicativo da fenomenologia impositiva, do exame da alíquota pouco mais se apanha que um componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação tributária. Compagina-se à base de cálculo, na sua função, eminentemente objetiva, como tivemos oportunidade de acentuar, e diríamos esgotar-se aí o interesse que pode suscitar, não exercesse a alíquota outro papel importantíssimo no que atina à própria legitimidade da imposição tributária. [...]

É imperioso lembrar que a alíquota tem importante função na persecução da justiça tributária e também merece ser fixada observando limites de forma que a tributação não ganhe ares de confisco.

No que tange a alíquota do ISS, tem-se que devem ser apontadas pelo legislador municipal ou distrital em observância a limite máximo e mínimo disposto em lei complementar, consoante prevê o artigo 156, §3º, I, da Carta da República, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 37/02.

Importa mencionar que a redação original do artigo 156 da CF/88, ou seja, a determinada pelo legislador constituinte originário, previa, em seu §4º, que caberia à lei complementar a fixação de alíquota máxima para o ISS. Por razões bastante óbvias, portanto, não se discute a constitucionalidade da estipulação de alíquota máxima para o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Contudo, acerca da previsão atualmente vigente, adverte Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 290) que as modificações levadas a efeito por meio da Emenda Constitucional n. 37 padecem de inconstitucionalidade, veja-se:

Essas modificações trazidas pela Emenda Constitucional n. 37/02 ofendem os ditames constitucionais, no sentido de impedir o livre exercício da competência tributária das pessoas políticas, que devem exercê-la de acordo

com as necessidades de cada ente. Os limites dessa competência já foram balizados pelo legislador constituinte.

[...]

Portanto, a Emenda Constitucional n. 37/02 promoveu alteração do art. 156 da Carta, atribuindo a lei complementar competência para fixar alíquotas mínimas e máximas do ISS e impediu que os Municípios e o Distrito Federal exercitem sua competência legislativa para conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, cujas alíquotas sejam inferiores a 2%.

Adicionou ainda a Emenda n. 37/02, ao Ato das Disposições Transitórias, o percentual mínimo de 2% de alíquotas para a exigência do ISS (exceção feita [...]) nos termos do art. 88 até que sobrevenha lei complementar a respeito. A Lei Complementar n. 116/03 fixou percentual máximo de 5% e não se expressou sobre a fixação de alíquota mínima.

Acoroçam esse entendimento as linhas seguintes, de lavra do mestre Roque Antonio Carrazza (2011, p. 1075):

Todavia, como acima adiantamos, estamos convencidos de que estas imposições e vedações amesquinham o *princípio da autonomia municipal* – e, nesta medida, padecem de irremissível inconstitucionalidade, até porque, impedindo o pleno exercício da competência tributária do Município, têm a potencialidade de impedi-lo de, na perseguição dos objetivos de interesse prevalentemente local, utilizar o ISS como instrumentos de extrafiscalidade (v.g., aumentando a oferta de empregos), reduzindo destarte, as desigualdades sociais.

Outro ponto controvertido na doutrina acerca da alíquota do ISS diz respeito à possibilidade ou impossibilidade de serem estipuladas alíquotas diferentes para serviços em função da essencialidade, como ocorre com o IPI e ICMS.

Aires Fernandino Barreto (2003, p. 346) admite a aplicação do princípio da seletividade em relação às alíquotas mínimas e máximas por inexistir determinação da sua uniformidade. Entendimento oposto tem Daniel Vitor Bellan (2004, p. 194-206), que fundamenta na existência de autorização expressa para aplicação do primado da seletividade para o ICMS e para o IPI e na inexistência de igual previsão para o ISS.

No estudo do critério quantitativo do ISS, também deve ser feita ressalva ao tipo de contribuinte porque há exceções em que o imposto é fixo ou variável, mas não considera o valor importância recebida pelo prestador a título de remuneração do serviço prestado, sendo impróprio, segundo Hugo de Brito Machado (2012, p. 416), “falar-se de *alíquota* e de *base de cálculo*, pois não há o que calcular”.

Em sentido contrário, José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 175) sustenta ser injurídica a exigência de ISS segundo valores fixos, “que não têm qualquer conotação com a figura da alíquota (percentuais aplicáveis à base de cálculo) para quantificar os exatos valores da obrigação tributária”.

A exigência do ISS, segundo um valor previamente estipulado, não guardaria consonância com a estrutura da norma de incidência, porque a base de cálculo deve fundamentar-se no princípio da capacidade contributiva e da isonomia.

Ventilados esses pontos controvertidos, que não se debaterão neste trabalho monográfico, mas nem por isso poderiam deixar de ser mencionados, para concluir a análise da alíquota do imposto sobre serviços, tem-se que no plano fenomênico prevalecem os limites mínimo de 2% (dois por cento) e máximo de 5% (cinco por cento) para os Municípios fixarem a alíquota do ISS; o legislador municipal pode estipular diferentes alíquotas para a tributação da prestação de serviços diversos; e, é considerada jurídica a tributação considerando um valor previamente estipulado, dependendo da espécie do sujeito passivo.

5 O CRITÉRIO ESPACIAL

5.1 Aspectos gerais

É inegável que os fatos ocorrem no espaço e com os fatos jurídicos evidentemente não é diferente. Por isso, tem-se que a norma tributária deve indicar as circunstâncias de lugar contidas na hipótese de incidência tributária, relevantes para a configuração do fato imponible, do contrário, será um fato juridicamente irrelevante.

O critério espacial da regra de incidência tributária diz respeito, portanto, à indicação de lugar em que se considera ocorrido o fato tributário. Noutras palavras, o critério espacial determina o local onde tem nascimento a obrigação tributária.

Segundo Alfredo Augusto Becker (1998, p. 329), “O núcleo e os elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminado, implícita, ou explicitamente, pela regra jurídica”.

Colhe-se do escólio de Geraldo Ataliba (2012, p. 104-105) que “Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible”. Ainda, o autor esclarece:

Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na h.i., se não se der em lugar nela previsto implícita ou – o que é raro e em geral dispensável – explicitamente, não será fato imponible. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária.

Assim como o critério temporal, a indicação explícita do critério espacial é uma faculdade do legislador infraconstitucional, mas, mesmo implicitamente, a norma sempre carrega um plexo de indicações para fixar o lugar exato em que ocorreu o fato e, quando explícito, deve obediência ao primado da Constituição.

A esse respeito assevera Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 286): “Caso a lei não aponte o local de forma explícita, deve-se levar em conta o local da ocorrência do fato imponible, [...]”. Entende-se, então, que quando a lei nada dispuser sobre o critério espacial, estará implicitamente fixado que o lugar relevante para o nascimento da obrigação tributária é o da consumação do fato imponible.

Observa Alfredo Augusto Becker (1998, p. 333):

As coordenadas de lugar podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares

(exemplo: imposto de venda de mercadoria fabricada em Estado diverso daquele onde foi celebrado o contrato).

Entende-se, então, que o aspecto espacial apresenta uma vertente genérica, que se confunde com o próprio âmbito de validade da lei, o que pode ser reduzido, mas jamais ampliado pelo legislador municipal, e uma específica, relacionada ao compromisso que a lei estabelece entre o fato impositivo e determinada circunstância de lugar.

Acerca deste critério, assevera Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 329):

Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, não de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

A primeira proposição guarda relação com os tributos cujo fato impositivo ocorra apenas em locais predeterminados, como a repartição alfandegária no caso do Imposto de Importação; A segunda situação diz respeito aos tributos em que a descrição normativa não fixa lugares exclusivos, não havendo, destarte, um rol limitado, mas prevê áreas dentro das quais em qualquer de seus pontos pode efetivar-se o evento tributário, sendo exemplo o perímetro urbano para fins de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano; A última espécie abriga todas as demais exações não acolhidas pelas duas primeiras. Nela, o critério espacial coincide com o âmbito de vigência territorial da lei. Menciona-se que o ISS nesta está inserto.

Insta salientar, também, que em sendo o nosso sistema federativo e existindo, portanto, diferentes níveis de pessoas políticas de direito público interno, todas dotadas de competência tributária, planos estes que, exceto o Federal, são formados pela reunião de entes igualmente competentes entre si, a circunstância de lugar ganha relevo, para que não ocorra invasão na esfera de competência umas das outras.

Quanto aos impostos federais, por inexistir outro ente concorrendo na competência para a sua instituição e cobrança, o critério espacial não apresenta grandes desafios, posto que basta a verificação do âmbito de incidência da lei brasileira aos fatos ocorridos além das fronteiras pátrias e, no que pertine aos fatos impositivos ocorridos dentro do Brasil, o critério material é suficiente para determinar a competência da União para exigir a exação.

O mesmo, no entanto, não ocorre quanto aos impostos estaduais e municipais, dada a ausência de referibilidade desta espécie tributária e a multiplicidade de entes políticos competentes para instituí-las. Neste caso, além do critério material, o espacial será imprescindível na determinação da pessoa política competente para instituir a exação e cobrar do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária.

Veja-se o que aduz Aires Fernandino Barreto (2012, p. 30) sobre o assunto:

No âmbito dos tributos não vinculados a atribuição de competência deu-se em razão de um critério material. É dizer, foram escolhidas certas espécies de manifestação de riqueza, certos fatos, reveladores de capacidade econômica, e outorgados à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. O critério material, conquanto seja suficiente para bem demarcar o campo de atuação da norma federal, não o é relativamente aos impostos estaduais, distritais e municipais. Note-se que, no caso das comunas, o critério material não é suficiente para delimitar a área de competência de cada uma delas, dado que a materialidade é a mesma conferida aos mais de 5.500 Municípios.

Por essa razão, foi necessário agregar um novo elemento que, conjugado ao material, pudesse bem demarcar o campo de atuação válida das leis tributárias de cada Município. Para prevenir eventuais conflitos, interpretação sistemática da Constituição e observância, especialmente, dos princípios federativos e da autonomia municipal, leva à conclusão de que as leis municipais, inclusive as tributárias, só têm foros de validade nos estritos limites dos territórios respectivos.

O autor em questão ensina também:

De outra parte, dado que o nosso sistema é federativo, a circunstância de lugar ganha relevo, especial porque a primeiro condicionante do aspecto espacial é o âmbito de competência do legislador ordinário. Com efeito, a lei editada pelo Município só tem eficácia dentro do território respectivo. A lei municipal não abrange outros perímetros diversos daquele que forma o seu território. A eficácia da lei de um Município em território dele diverso é nenhuma. Dito de outra forma: certo fato pode apresentar-se coincidindo com a descrição legal do aspecto material, temporal, quantitativo, mas se sua ocorrência se dá em lugar situado fora dos limites do território do Município A, nesse local não ocorrerá nenhum fato tributável. (BARRETO, 2012, p. 147)

Em se tratando do critério espacial, urge trazer à lembrança que a competência tributária é inalargável logo, não pode um ente federado invadir o campo de atuação assentado na Constituição a outro. Nesse sentido, as lições de Cléber Giardino (1984, p. 723):

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

É incontroverso que a competência tributária tem íntima relação com a materialidade da hipótese de incidência, mas, ao tratarmos dos tributos não vinculados, de igual modo, tem estreito laço com o critério espacial, uma vez que da privatividade a ela inerente, emerge duplo comando: Positivamente, indica a competência de uma das pessoas políticas; e, negativamente, restringe a competência às demais.

Disso decorre que o exercício da competência tributária municipal, estadual e distrital só terá validade se não excedidos os limites materiais e os lindes dos territórios respectivos. Extrapolados esses parâmetros, incorrer-se-á em invasão de competência de terceiro.

Por isso, entende-se que serviço prestado em território que não pertence ao Município, mas sim à União ou Estados Federados, não constitui fato que se subsume à regra de incidência do ISS, conforme observa Ives Gandra da Silva Martins (2000, 119-129).

5.2 O local do pagamento do ISS e conflitos de competência entre Municípios

Como mencionado anteriormente, a definição do local do pagamento do ISS é questão bastante tormentosa.

Quando todos os agentes envolvidos na obrigação de fazer, ou seja, prestador e tomador estão inseridos dentro da base territorial de um único Município, não há dúvidas de que o tributo municipal incidente sobre a prestação de serviço será devido a esta Comuna.

Contudo, na prestação intermunicipal de serviço, aquela caracterizada pela pluralidade de Municípios em que estão localizados prestador e tomador, a discussão existente acerca do local do pagamento gravita em torno de se considerar devido o imposto na localidade em que o serviço foi efetivamente prestado ou no local do *estabelecimento prestador*.

É comum verificar, nessas hipóteses, conflitos homogêneos de competência, tendo o contribuinte certeza da incidente do ISS sobre a sua atividade e dúvida para quem pagar, porque mais de um Município se diz competente para tributar a operação.

Acerca disso, assevera Aires Fernandino Barreto (2012, p. 361):

Eis aí uma nítida área de atrito, que pode causar conflitos de competência de leis tributárias municipais, cuja solução não pode ficar a cargo dos próprios interessados nem ser deixada ao sabor de soluções eventuais, episódicas e provavelmente variadas. Este caso requer a existência de normas preventivas de atrito, fixando critérios objetivos para evitar conflitos, cuja idoneidade se pode aferir pela conformidade material com as exigências constitucionais pertinentes. Com a finalidade de dispor sobre tais conflitos, previu o texto constitucional a competência do Congresso Nacional para a edição de leis complementares, veiculadoras de normas gerais em direito tributário (art. 146, I).

Recorde-se ser irrefragável que a lei complementar veiculadora de norma geral em direito tributário não pode amesquinhar os demais comandos constitucionais, exigindo-se, assim, ser criteriosa, equilibrando os interesses envolvidos, atribuindo competência em consonância com os cânones que emanam do Texto Supremo.

Por isso, o mesmo autor ainda ensina que “Se lei complementar [...] dispuser de modo a ampliar a competência do Município para tributar serviços, três coisas podem acontecer, acarretando consequências jurídicas diversas: a) invade área de competência do Estado; b) invade área de competência da União; c) invade área de competência de outro Município” (BARRETO, 2012, p. 362).

Nessas hipóteses a lei complementar será inconstitucional, seja por usurpação, seja por invasão de competência alheia.

Fixadas tais premissas e procedendo-se análise dos instrumentos normativos editados com o propósito de dirimir conflitos de competência entre Municípios no campo de incidência do ISS, percebe-se que a celeuma existe precisamente em razão da forma como foi explicitado o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do tributo municipal em testilha ao prever, como regra geral, o pagamento deste imposto no local do estabelecimento do prestador, e excepcionalmente no local onde se efetuar a prestação de serviço, consoante é possível verificar no Ato Complementar n. 36/67, artigo 6º, cujo interstício temporal de vigência foi bastante breve, passando pelo alargado lapso de tempo de vigência da regra insculpida no artigo 12 do Decreto-lei n. 406/1968, até o disposto nos artigos 3º e 4º da Lei Complementar 116/2003, atualmente vigente.

Recordando o que já foi mencionado neste trabalho, o Ato Complementar previu como regra geral a tributação por ISS no local da *sede* da empresa. O Decreto-lei, por sua vez, determinou que se considerasse local da prestação de serviço o do *estabelecimento prestador* ou, *na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador*. Por fim, tem-se que a Lei Complementar dispõe considerar-se prestado o serviço e o imposto devido no local do estabelecimento prestador e define as características para a configuração do *estabelecimento prestador*.

Pois bem. Nota-se pela leitura dos aludidos dispositivos que o legislador, ao afirmar considerar-se o local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, instituiu uma ficção jurídica. Esclarece-se. Para estabelecer uma regra, com a pretensão de evitar o conflito de competência entre Municípios, criou-se uma situação em que supostamente o serviço seria executado no estabelecimento prestador. Contudo, uma vez que a prestação pode se dar no estabelecimento do tomador ou em qualquer outro lugar, o critério adotado nem sempre representa a realidade, haja vista o caso do serviço de limpeza de prédio.

Em decorrência do comando normativo que encerrava o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68, modelo copiado da legislação precedente e preservado na lei posterior⁵, surgiram os embates acerca da constitucionalidade da sua alínea *a*, porque ela não se coadunaria com a territorialidade e restringiria o exercício da competência tributária dos Municípios. Uma vez que na Lei Complementar n. 116/2003 foi mantido o regramento, com a sua edição as discussões persistiram.

Do modelo adotado pelos Ato Complementar, Decreto-lei e Lei Complementar, ora estudadas, dimanaram, então, duas correntes doutrinárias divergentes: uma que defende ser o ISS devido no local do estabelecimento prestador, acompanhando a literalidade da legislação, e outra que afirma ser o tributo devido no local da efetiva prestação do serviço, sob o fundamento de ser esta interpretação a mais adequada para prestigiar os mandamentos da Carta da República.

5.2.1 Divergência doutrinária – local da efetiva prestação X local do estabelecimento prestador

⁵ Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo de Lima Castro Diniz afirmam não ter havido grandes alterações com a Lei Complementar n. 116/2003 em relação ao modelo adotado pelo Decreto-Lei n. 406/68, circunscrevendo-se, a inovação, na fixação do *domicílio do prestador* e do *estabelecimento ou domicílio do tomador*. Outra novidade é o fato de a Lei Complementar ter definido estabelecimento prestador. (2011, p. 973)

Elucubrando sobre a previsão do artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68, José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 185) afirma:

Considerando o princípio da territorialidade, que deflui do Texto Constitucional pelo fato de que o tributo só poderia ser exigido no espaço geográfico onde a riqueza fora gerada, não haveria que se discutir a respeito da legitimidade da norma no que concerne aos *serviços de construção civil*.

[...]

Entretanto, a territorialidade não era prestigiada relativamente a todas as outras espécies de serviços, sendo o caso de se indagar o seguinte: o comando inserto na alínea *a*, do artigo 12, do Decreto-Lei n. 406/68, poderia padecer de vício de inconstitucionalidade sob o fundamento de que estaria restringindo o exercício da competência dos Municípios, tendo em vista a autonomia que lhes é conferida para legislar sobre assuntos de interesse local, inclusive tributo que lhe é exclusivo (artigo 30, incisos I e II, da Constituição Federal)?

Críticas também foram tecidas por Aires Fernandino Barreto (2012, p. 365) ao afirmar que o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68 teria criado regra esdrúxula que, ao invés de extirpar os conflitos de competência entre as municipalidades, inspirou a sua ampliação, “situação essa ainda mais agravada com o advento da Lei Complementar n. 116/2003”. São bastante contundentes suas lições, acerca da inconstitucionalidade do referido artigo 12, consoante se pode verificar:

Defendemos no passado, ao tempo de vigência do art. 12, que, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, o ISS só poderia ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, chegamos a concluir pela inconstitucionalidade do art. 12, *a*, do Decreto-lei n. 406/68, por invasão de área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Argumentamos que a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário, repudia, que serviços prestados no Município A possam ser tributados pelo Município B, apenas por estar neste último o ‘estabelecimento prestador’. Admissão da espécie implicaria atribuir à lei municipal eficácia extraterritorial, é dizer, supor que a lei de um Município pudesse ser eficaz em outro, afastando a competência deste, no qual foram prestados os serviços.

Bem de ver que, como os demais, também o aspecto espacial da hipótese de incidência é implicitamente extraível do Texto Constitucional. Se o arquétipo é a prestação de serviço, o aspecto espacial só pode ser reduzido ao local onde se efetua a prestação.

O único critério prestigiado pela Constituição é o de considerar devido o ISS no local da prestação, ou seja, onde se consumir o fato tributário, ou, em outras palavras, onde se produzirem os resultados da prestação do serviço.

[...]

Inadmissível, da perspectiva do aspecto espacial, qualquer tentativa de tributar tendo por critérios a forma de atuar das pessoas, ou a maneira pela qual se organizam as empresas. [...]

Decisivo, porém, é perquirir onde se completou, isto é, onde foram os serviços prestados, concluídos, exauridos, ultimados. Para fazê-lo, no entanto, não se pode prescindir de determinar, com precisão, quando o fato impositivo ocorreu. Sabendo quando se consumou, será possível reconhecer o sujeito ativo da obrigação tributária (determinar onde se perfez).

Aparentemente visando compatibilizar a regra prevista na legislação infraconstitucional com o ordenamento jurídico, Aires Fernandino Barreto (2012, p. 368-369) interpreta que o estabelecimento prestador é qualquer lugar em que, concretamente, se exercite a função de prestar serviços, veja-se: “[...] considera-se que estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (*facere*) é exercida, independentemente do seu porte, ou grau de autonomia. É todo e qualquer local onde se dê a consumação dos serviços, onde eles sejam efetivamente executados”.

Também merece destaque a elucubração de Aires Fernandino Barreto (2012, p. 372) no sentido de ser inócua, hodiernamente, a discussão sobre o local da incidência do ISS uma vez que a prestação do serviço será realizada no estabelecimento prestador, qual, por sua vez, se considerará o local em que se ultimar a prestação. Transcreve-se:

Em termos atuais, passou a ser irrelevante eventual vacilação acerca do local da incidência do ISS, em face do que dispõe o art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003. De fato, seja considerando a primeira parte dos comandos previstos neste dispositivo, seja entendendo que o ISS é devido no Município em que executados os serviços, o certo é que ambas as posições conduzem à seguinte conclusão: o imposto será devido no Município em que, a um só tempo, (a) esteja situado o estabelecimento prestador dos serviços e (b) ali, e só ali, sejam prestados os serviços respectivos, mesmo que o tomador se situe em outro Município.

Esse estabelecimento se caracterizará como estabelecimento prestador, quando nele, e por meio dele, os serviços sejam executados, realizados, perfeitos. Será devido o ISS no Município em que a prestação se consumar. A afirmação de que a incidência do ISS se dará no Município em que estiver física e efetivamente localizado o estabelecimento prestador pressupõe a circunstância de que a efetiva prestação dos serviços se dará nesse Município.

Segundo as lições desse autor, entende-se que na definição do local em que é devido o ISS é preciso ter presente não apenas o local do estabelecimento, enquanto conjunto de meios

necessários à realização dos serviços, mas a distinção entre atividade-meio e atividade-fim, pois só o perfazimento desta última é que constitui o serviço tributável e no Município da sua conclusão é que terá nascimento a obrigação tributária e a ele será devido o imposto.

A tese de que o imposto sobre serviços é devido no local onde o serviço é efetivamente prestado também é acompanhada por Roque Antonio Carrazza (2011, p. 701-702), para quem, a Carta Magna, ao distribuir as competências tributárias dos entes da federação, não determinou apenas o critério material do arquétipo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, mas também determinou um critério territorial, que afastaria os possíveis conflitos de competência entre os entes federativos. Veja-se o excerto que segue:

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 neste 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.

Este critério exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu.

Percebe-se, das lições de Roque Antonio Carrazza, que se considera devido o ISS no local onde efetivamente o serviço é prestado, não pelo argumento simplório de que se trata do aspecto espacial da hipótese de incidência do tributo, mas porque é este local que se adéqua à divisão de competência tributária outorgada pela Carta Constitucional aos Municípios e ao Distrito Federal, outorgando-lhes autonomia para legislar apenas dentro de seu território.

Fundado nessa premissa é que Roque Antonio Carrazza (1978, p. 158), desde quanto vigorava o art. 12 do Decreto-lei n. 460/1968, ensina que, a despeito do comando ali inserto, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é sempre devido, e não apenas no caso da construção civil, no Município onde o serviço é efetivamente prestado, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado em outro. O autor ressalta, ainda, que atualmente, o art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, embora tenha rendido algumas homenagens ao critério territorial⁶ de repartição de competências tributárias, uma vez que inovou incluindo outras exceções, além do serviço de construção civil, manteve a inconstitucional regra geral

⁶ É importante ter claro que o princípio da territorialidade, que reflete a esfera de incidência dos comandos gerais e abstratos das normas, não se confunde com o critério espacial da hipótese de incidência, qual trata das circunstâncias de lugar relevantes para a configuração do fato impositivo.

no sentido de ser o imposto devido no local do estabelecimento prestador. Confirmam-se as seguintes linhas:

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, dentre 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 adotou um *critério territorial* de repartição das 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’. (CARRAZZA, 2011, p. 1070)

Tal também, o escólio de Marçal Justen Filho (1995, p. 55-63):

[...] o aspecto espacial apenas pode ser um único: o local da efetiva prestação de serviço [...] e que definir o local em que se concretiza o fato impositivo significa determinar a competência para sua tributação [...]; essa inovação normativa produziria ficções jurídicas, infringindo o cunho meramente descritivo das hipóteses de incidência.

Reitere-se que as ficções jurídicas são criações legais de situações falsas que pretendem impor uma certeza jurídica, coroadando uma aparente realidade, como se jurídica fosse. Isso é inaceitável quando desprestigia os princípios da legalidade e tipicidade cerrada. Convém trazer à baila o seguinte excerto de lavra de José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 186):

Evidentemente, o artificialismo jurídico não pode arranhar e comprometer os princípios e as normas insculpidas na Constituição Federal, 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.

Dessa forma, uma vez que a competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza sofre limitação territorial, não lhes é dado tributar fatos ocorridos fora dos seus limites territoriais.

Tendo em vista que apenas se considera ocorrido o fato imponible com a conclusão da prestação de serviço, Marcelo Magalhães Peixotto e Marcelo de Lima Castro Diniz (2011, 972) aduzem ser o ISS devido à Comuna em que tenha nascido a obrigação tributária e sendo “possível o fracionamento, o fato gerador ocorrerá no território do Município em que se verificar o término de cada etapa ou tarefa”.

Logo, é importante perquirir onde o serviço foi concluído, ou cada uma das suas etapas, para se alcançar o sujeito ativo da obrigação tributária ocorrida no seu respectivo território.

Assinala-se, por oportuno, ser irrelevante, para fins de incidência tributária do ISS, o local onde se consumam as atividades preparatórias ou intermediárias da prestação de serviço, uma vez que ali não necessariamente ocorreu o fato imponible.

A esse respeito, Aires Fernandino Barreto (2003, p. 261 e 266-270) esclarece não terem importância (a) onde os contratos são celebrados; (b) onde são emitidos documentos fiscais e escriturados e contabilizados fatos tributários; (c) onde se situa o tomador do serviço; (d) onde ocorre o recolhimento de outros tributos; (e) onde o prestador realiza despesas; (f) para onde remete receitas; e (g) a forma de atuação ou a forma de organização do prestador.

Na mesma linha de raciocínio, José Eduardo Soares de Melo (2008, p 190) afirma que “Na medida em que somente 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”.

Não se olvide que no desenvolvimento de toda atividade existe a realização de ações-meio, cujo custo é agregado ao preço do serviço, mas, tais não podem ser tomadas isoladamente, como se fossem atividades autônomas, dissociadas daquela que constitui a atividade-fim. Dessa forma, a execução de atividades-meio não se confunde com a prestação do serviço, propriamente dita.

É preciso discernir estas situações: considera-se ação-meio o desenvolvimento de atividade como requisito ou condição para a produção de outra utilidade qualquer; todavia, se a atividade consistir no fim ou objeto, quando, em si mesma, isoladamente considerada, refletir, ela própria, a utilidade colocada à disposição de terceiro, será considerada prestação de serviço para fins tributários.

Dessa forma, “Como bem apontado no acórdão do Supremo, somente poder ser tomadas, para sujeição ao ISS, as atividades desempenhadas como fim, correspondentes à prestação de um serviço *integralmente* considerado no respectivo item da lista de serviço” (BARRETO, 2012, p. 378).

Portanto, caso algumas atividades-meio sejam desenvolvidas em lugares diversos, isso não alterará o local da prestação dos serviços, que será, sempre, o local da conclusão da prestação do serviço.

Tratando do Decreto-lei n. 406/68, Marçal Justen Filho (1983) leciona ser equivocada a pretensão do legislador infraconstitucional em determinar o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária como o local do estabelecimento prestador, o que se deve às seguintes considerações: (a) o local onde ocorre o fato imponible é onde se dá a materialidade da hipótese de incidência; (b) a materialidade da hipótese de incidência do tributo determina a escolha de critério espacial, que não se relaciona com o domicílio do prestador do serviço; (c) o critério espacial está relacionado ao critério material e não ao critério pessoal da hipótese de incidência, logo, a vinculação da prestação do serviço se dá com o local onde ele foi prestado; (d) a ação que se encontra no núcleo da hipótese de incidência é a prestação do serviço e não estabelecer local prestador de serviço; (e) a ampliação do aspecto material do tributo, pois a pretensão do legislador seria tributar o fato de deter domicílio em determinado local e não o fato de prestar serviço; e (f) inconstitucionalidade por afronta à discriminação constitucional de competências.

Acerca da lei atualmente vigente, Marcelo Magalhães Peixotto e Marcelo de Lima Castro Diniz (2011, p. 974), destacam o seguinte:

Com efeito, a Lei Complementar n. 116/2003 não adotou a diretriz firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, prestigiando o princípio da territorialidade. A atual lei adotou vários critérios para delimitar o local onde incide o ISS, mas conferiu preponderância ao *estabelecimento prestador*.

Marco Aurélio Greco (apud MELO, 2008, p. 189-190), ao analisar as regras da Lei Complementar n. 116/2003, afirma que o local da prestação seja outro que não o estabelecimento, pelas quatro razões ligadas à hipótese concreta que vier a ser examinada, *in verbis*:

1 – *relevância da presença* do prestador em Município que não aquele do seu estabelecimento. Se for possível identificar num Município onde está o prestador e se esta identificação se der com base em dados de fatos que

permitam afirmar (por exemplo, pelo seu *modus operandi*) que lá existe uma unidade distinta do restante da estrutura organizacional do prestador, neste caso, poderá vir a ser considerada local da prestação o do Município em que houver esta presença. Nota-se que a parte final do artigo 4º aponta para o elemento “presença” independente da denominação e do grau de estrutura organizacional que ali se encontro. Além disso, o artigo 126, III do CTN deixa claro que para existir capacidade tributária basta a configuração de uma unidade econômica ou profissional.

2 – *relevância da atividade* do prestador em Município que não aquele em que se encontre o seu estabelecimento. Ainda que não se configure uma unidade econômica, se a atividade material for captável com nitidez à vista das dimensões de tempo e espaço, insto poderá vir a ser uma razão para afastar a regra do *caput* do artigo 3º. Aliás, a jurisprudência do STJ tem se orientado exatamente por este critério que, em grande medida, lastreia os incisos do artigo 3º.

3 – *relevância da utilidade fruída* pelo Município em que não se encontre o estabelecimento do prestador. Como várias vezes exposto neste estudo, o elemento utilidade vem ganhando importância no campo da tributação dos serviços. Assim, na medida em que houver manifesta desproporção entre atividade e utilidade (em benefício desta), não se pode excluir que venha a ser entendido que o local da fruição é que deva determinar o Município competente para exigir o ISS eventualmente devido.

4 – *dificuldade de fiscalização* pelo Município em que não se encontre o estabelecimento nem o domicílio do prestador. De fato, não se pode desconhecer a regra do §2º do artigo 127 do CTN, que é clara ao prever que ‘a autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior’.

Dos entendimentos acima transcritos resta evidente ser relevante, na determinação do Município competente para exigir o pagamento do ISS, o local da prestação do serviço, por força dos primados constitucionais da autonomia municipal e da territorialidade, aos quais a regra-matriz de incidência desse tributo deve ser compatível, sendo relevante, para tanto, a verificação do lugar em que o serviço foi concluído.

Não se pode olvidar, todavia, existir atividade em que não se pode precisar onde o serviço foi prestado, seja pela existência de pluralidade de estabelecimentos que participam da prestação, ou pela diversidade de etapas ou até mesmo por ser executado sem participação de estabelecimento.

A esse respeito, entendendo pela inconstitucionalidade da regra insculpida nos artigos 3º da Lei Complementar n. 116/2003 e 12 do Decreto-lei n. 406/68, ao determinar como regra o pagamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza ao Município do estabelecimento prestador e não ao do local da conclusão da prestação do serviço, Julcira Maria de Mello Vianna (2009, p. 286-287) ressalva o papel da Lei Complementar, veja-se:

A Lei Complementar poderá prescrever sobre o critério espacial apenas quando for para dispor sobre conflitos de competência entre os Municípios, que, sem dúvida, surgirão. Podemos citar como exemplo os serviços de profissionais autônomos, os serviços de informática, dentre outros. Nesses casos, cabe à lei complementar estabelecer a norma geral para evitar conflitos de competência entre os Municípios identificar o local a ser considerado como aspecto espacial.

Dessa lição, tem-se que lei complementar, ao dispor sobre conflitos de competência, deve regular tão somente aquelas situações em que não se possa precisar o local da efetiva prestação de serviço, diferentemente do que se fez nos instrumentos normativos ora analisados.

Por outro lado, advogando a tese da constitucionalidade da prevalência do local do estabelecimento prestador para fixar o local do pagamento do ISS, Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues (2010, p. 160-161) aduzem que a Constituição, da mesma forma que atribuiu competência aos Municípios para legislar sobre assuntos de interesse local e instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, a Magna Carta também determinou caber à lei complementar dispor sobre conflito de competência, em matéria tributária.

Acrescentam que a Carta da República não definiu, dentre os diversos Municípios que poderiam ser competentes, o local da incidência do ISS, deixando abertas as seguintes hipóteses: a) de se considerar competente o Município do local da realização da prestação do serviço; b) do imposto ser devido à municipalidade onde esteja estabelecido o prestador; c) o nascimento da obrigação tributária se dá na localidade em que o tomador esteja estabelecido. Concluem, por isso, que a definição cabe à lei complementar, veja-se:

Assim, para solucionar a questão, quanto à definição exata, no âmbito de competência municipal, qual seria o Município competente para exigir o ISS, *é necessário verificar o que determina a lei complementar, inclusive para evitar conflito de competência na instituição do referido imposto sobre serviços de qualquer natureza, eis que o ISS é imposto que pode ter reflexos em outros Municípios, no caso de um serviço ser iniciado em um Município e concluído em outro Município.*

Não obstante entender dessa forma, Ives Gandra da Silva Martins (2006, p. 36-37), em trabalho realizado em coautoria com Marcos Cintra Cavalcanti, defende que o modelo ideal de tributação não é o existente na Lei Complementar n. 116/2003, propondo, então, que a incidência tributária se dê no destino, no local da prestação, devendo ser exceção a tributação

na origem, ou seja, no estabelecimento do contribuinte, precisamente para os casos em que não se possa estabelecer onde o serviço é disponibilizado. Confirmam-se alguns excertos:

A solução para o problema seria seguir a tendência em direção ao princípio do destino, ou seja, considerar-se que o imposto é devido no local do estabelecimento tomador do serviço (do consumidor).

[...]

Aliás, uma correta interpretação da legislação do ISS implicaria entender que o ‘estabelecimento de prestação’ é o local onde o serviço é executado e disponibilizado ao cliente final, e nesse caso na imensa maioria das vezes o local do ‘estabelecimento do prestador’ coincidirá com o do ‘estabelecimento do tomador’. Nesse caso, mesmo que a sede administrativa, ou o endereço formal, de uma empresa de serviços esteja em outro município, o recolhimento do ISS deveria ser no município onde ocorre a atividade produtora e consumidora dos serviços.

[...]

[...]. Ademais, a proposta altera a lei de forma a torná-la mais consentânea com a realidade do dia a dia das empresas, *evitando as bizantinas discussões acerca do local de sede, do domicílio, do estabelecimento prestador ou de outras pendengas que não encontram fáceis respostas no mundo moderno*. Onde está a sede de uma empresa no mundo global? O que é um estabelecimento?

Do escólio de Ives Gandra da Silva Martins e seus colaboradores resta claro que o entendimento acerca da constitucionalidade do regramento existente sobre o local do pagamento do ISS tem como pedra de toque o aspecto formal do Decreto-lei n. 406/68, com eficácia de lei complementar, e da Lei Complementar n. 116/2003, porque, à míngua de critérios na própria Constituição, caberia à lei complementar regular o aspecto espacial da hipótese de incidência do tributo municipal em questão conforme as várias possibilidades que sustenta existir.

Portanto, o modelo adotado na legislação nacional não padeceria de vício de inconstitucionalidade, em que pese considerar não ser o melhor modelo de tributação.

Acompanhando a tese de que a Carta da República não teria desenhado o critério espacial no arquétipo constitucional do ISS, Alberto Macedo (2009, p. 299-300), aduz que o legislador constituinte atribuiu aos Municípios a competência tributária para a instituição do aludido tributo, contudo, não teria indicado o verbo que encerra a materialidade do tributo, competindo à lei complementar esse mister, de forma a trazer uniformidade e segurança jurídica ao ordenamento jurídico. Veja-se:

A alegação de que o Imposto Sobre Serviços se refere obviamente ao local onde efetivamente acontece o fato da prestação do serviço (e não a outro, por conexão com esse, como o local do estabelecimento prestador, por exemplo), por determinação constitucional se depara com uma limitação interpretativa.

Como já exposto acima, o fato de o constituinte não ter definido o verbo que enseja o critério material ‘prestar serviço’ inegavelmente levou a questão para os braços da lei complementar tributária. Não aquela a que se refere a parte final do inciso III do art. 156, que há de tratar da definição do conceito de serviços de qualquer natureza, mas a lei complementar tributária fundamentada no art. 146 da Constituição de 1988.

Em virtude da fluidez espaço-temporal que muitos serviços apresentam, a diferença entre o ‘prestar serviço’ e o ‘tomar serviço’ pode resultar em atribuição de competência tributária totalmente distinta. Isto concede uma importância tributária muito maior à lei complementar do que se costuma conferir, pois, da mesma forma em que a ela foi outorgada pelo constituinte a competência para definir o fato gerador e o contribuinte do ISS, desde que para prevenir conflitos de competência; a ela também foi outorgada a função de, também para prevenir conflitos de competência, estabelecer o critério espacial do mesmo imposto. Apresenta-se tal lei complementar, pois, como valioso instrumento para proporcionar uniformidade e segurança jurídica ao ordenamento jurídico.

Confira-se, também:

Da mesma forma, os arts. 3º, *caput* – no qual o serviço considera-se prestado ‘no local do estabelecimento prestador’, ou na falta deste, ‘no local do domicílio do prestador’ – e 4º, que define o conceito de *estabelecimento prestador*, trazer uma definição estipuladora de local da prestação do serviço, fundamentando sua validade na norma jurídica construída a partir do art. 146, I, da Constituição de 1988, ao evitarem assim uma infinidade de conflitos de competência.

Assim, enquanto os dispositivos da LC n. 116/03 que trazem os diversos serviços possíveis de incidência tributária por parte do ISS cuidam de dispor sobre conflitos de competência na seara do critério material, tentando aclarar as dúvidas sobre competência tributária entre Municípios e Estados (ISS x ICMS) e entre Municípios e União (ISS x IPI, IOF), encontrando fundamento de validade tanto no art. 156, III, *in fine*, quanto no art. 146, I; os dispositivos atinentes ao local da prestação do serviço (arts. 3º e 4º) têm sua validade fundamentada exclusivamente no art. 146, I.

E, nesse mister de definir o local da prestação do serviço, trata a lei complementar de selecionar os elementos de conexão mais adequados a fim de evitar o maior número possível de conflitos de competência, [...] (MACEDO, 2009, p. 303-304).

Segundo Alberto Xavier (2005, p. 252), elemento de conexão é um instituto previsto na legislação que determina o local de certo evento da vida para um ordenamento tributário, gerando-se efeitos jurídicos para esse evento pela aplicação de tal ordenamento.

Do escólio de Alberto Macedo (2009, 306-314) urge consignar, ainda, seu entendimento no sentido que a lei complementar, ao trazer a definição do local em que se considera ocorrido o fato gerador, prevê uma regra de presunção absoluta, conferindo certeza jurídica, bem como que tal não seria uma ficção jurídica porque a norma jurídica não desconsideraria a realidade objetiva, o domínio dos fatos, uma vez que o serviço seria prestado frequentemente no estabelecimento prestador, e não fora dele. Acrescenta, também, que a técnica dos elementos de conexão encontra limite no princípio da extraterritorialidade formal, sendo admitida, no entanto, a extraterritorialidade em sentido material, por força do disposto no artigo 102 do Código Tributário Nacional.

Para Hugo de Brito Machado (2012, p. 93), em regra a legislação tributária tem seu vigor nos lindes territoriais do ente que edita a norma, mas esclarece que “Segundo o art. 102 do CTN, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios [...], ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

A esse respeito, traz-se à baila o que assevera Kiyoshi Harada (2008, p. 18-19):

Positivamente o art. 12 do Decreto-lei n.º 406/68 conferiu eficácia extraterritorial à legislação Municipal do ISS, reservando o princípio da territorialidade apenas para a hipótese de prestação e serviços de construção civil. E o aludido Decreto-lei é materialmente complementar, integrando a categoria de leis de normas gerais referidas no art. 102 do CTN, que assim prescreve:

[...]

Ante a clareza dos textos do art. 102 do CTN e do art. 12 do Decreto-lei n.º 406/68, não há como atribuir relevância jurídica, de forma indiscriminada, ao local da efetiva prestação do serviço, apegando-se ao aspecto espacial do fato gerador do ISS, que deriva do princípio da territorialidade da legislação Municipal. Critério distinto daquele abraçado pelo Decreto-lei n.º 406/68 só poderia ser fixado por outra lei complementar referida no artigo 146, inciso I, da Constituição Federal.

A exceção do princípio da territorialidade é mantida pelo art. 3º da Lei Complementar n.º 116/03, com ressalva em relação aos 20 itens aí mencionados, todos eles pertinentes a serviços, cuja execução implica presença no local da prestação tal qual na construção civil.

Se adotada a posição do STJ fora das hipóteses do art. 3º da Lei Complementar n.º 116/03, como havia feito a Lei n.º 13.476/02 do município de São Paulo, por meio do expediente de ‘retenção do imposto’ pela fonte pagadora (tomadora de serviços), o conflito de competência tributária surgiria, sem dúvida nenhuma. O município competente para tributar, nos termos constitucionais e nos termos da lei de regência da matéria, certamente, não iria abrir mão do imposto só porque outro município já

tributou. A única forma de evitar a bitributação jurídica é submeter todos os municípios à lei de regência nacional do ISS, que dirime satisfatória e superiormente o conflito de competência tributária entre as comunas.

E o autor assim justifica as suas assertivas:

Ocorre que a Federação Brasileira é composta de mais de 5.550 municípios e os prestadores de serviços (pessoas jurídicas e físicas), apesar de se localizarem no território de um determinado município, salvo em casos raros de sucursais ou filiais em diversas localidades, prestam serviços para tomadores situados nas mais diferentes comunas, inclusive, para clientes localizados no exterior do país.

Logo, se fosse observar o princípio geral de territorialidade das normas tributárias municipais, os contribuintes do ISS, em sua grande maioria, teriam que pagar o imposto em todos os municípios onde fosse prestado o serviço, inviabilizando, por exemplo, o critério da tributação por alíquota fixa dos advogados ou de sociedades por eles formadas, que atuassem nas diferentes comarcas.

Por isso, esse preceito, em perfeita harmonia com o art. 102 do CTN, estabelece uma exceção ao princípio da territorialidade, estabelecendo como regra geral em matéria de ISS o local do estabelecimento prestador como sendo o local da prestação do serviço, ou seja, o local da ocorrência do fato gerador ou local onde o imposto é devido. A primeira parte desse art. 3º promoveu a substituição ativa do imposto, dando relevância ao local do estabelecimento prestador. A fixação de empresas ou estabelecimentos em determinada cidade é vital para o crescimento e o desenvolvimento do município, tanto é que são conhecidos de longa data os tradicionais incentivos tributários concedidos pelo ente político local, com o fito de atrair empresários.

Essa ficção é legítima e constitucional à medida que dirime o conflito de competência entre os municípios, cumprindo a missão outorgada pelo art. 146, I, da Constituição Federal. (HARADA, 2008, p. 50-51)

Observando a área fértil para a ocorrência de conflitos de competência existente no campo da instituição do ISS e da sua cobrança, Alcides Jorge Costa (2009, 104-108) afirma que o Decreto-lei n. 406/68 e a Lei Complementar n. 116/2003, fundadas no artigo 146, I, da Constituição Federal, cumpriram seu papel elegendo o local da prestação dos serviços, instituindo regras para a solução desses conflitos. Por meio de estudos de direito comparado, este jurista demonstra que o modelo adotado nessas leis é o mesmo o utilizado pela Comunidade Europeia, em que o tributo é devido no local do estabelecimento prestador, o que indicaria sua eficácia na solução de conflitos. Assim, conclui ser “constitucional e fundamental a lei complementar para determinar o local da operação, o que fixa a competência para cobrar o imposto”.

Também entendendo pela legalidade da regra da incidência tributária no Município onde se encontra o estabelecimento prestador, Humberto Ávila (2010, p. 135), ao discorrer em parecer sobre o local da prestação nas atividades de *leasing* financeiro, assevera:

2.3.2. Nesse aspecto, é preciso enfatizar que *o tributo é devido no local da sede da empresa arrendadora*. Há razões legislativas e fáticas para esse entendimento.

2.3.3. Quanto às razões legislativas, tanto o mandamento legal anterior quanto o vigente são no sentido de que o imposto deve ser recolhido no local do estabelecimento sede. Com efeito, o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador. A Lei Complementar n. 116/03 não alterou essa situação, na medida em que estabeleceu, no seu artigo 3º, que o serviço considera-se prestador e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, considerando-se esse, pelo artigo 4º, o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário.

Por óbvio que as questões fáticas próprias à atividade de *leasing* financeiro não interessam ao presente estudo, mas deste trecho obtém-se o entendimento do seu autor quanto à constitucionalidade da legislação revogada e vigente ao dispor sobre o local do pagamento do imposto incidente sobre a prestação de serviço de qualquer natureza.

Outrossim, o entendimento de Hugo de Brito Machado (2012, p. 411):

A Lei Complementar 116/2003 manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto-lei 406/1968, embora tenha ampliado as exceções a essa regra. Em seu art. 3º estabeleceu que 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 em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Na determinação de qual seja o Município competente para a cobrança do ISS é de grande importância sabermos o que se deve entender por ‘estabelecimento prestador do serviço’.

Acerca do local da prestação do serviço, Aliomar Baleeiro (1985, p. 305) pondera que a competência tributária do antigo imposto de indústria e profissões era do local onde fosse efetivamente prestado o serviço, o que gerou diversos litígios, mas, a partir do advento do Decreto-lei n.º 406/68, o problema foi resolvido, uma vez que, ao ver desse doutrinador, o Município competente para exigir o ISS é o do local onde está localizado o estabelecimento, e, na ausência do estabelecimento, a competência é do local onde está situado o domicílio do contribuinte.

Assevera, portanto, esta corrente doutrinária, que o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza encontra-se atualmente delineada no artigo 3º da Lei Complementar n.º 116/2003 e é definido pelo local do estabelecimento prestador, este último, definido pelo artigo 4º da referida Lei como sendo o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços de modo permanente ou temporário e que configura unidade econômica e profissional, irrelevante a denominação.

Como se observa, são de oposição manifesta os fundamentos da tese que afirma ser devido o imposto ao Município onde está o estabelecimento prestador, para a qual tem relevo a caracterização do *estabelecimento prestador*, do sustentáculo da que afirma haver a incidência tributária no local da efetiva prestação, em que a determinação do Município competente para exigir o imposto sobre serviços de qualquer natureza impescinde da verificação do local da ultimação, da conclusão da prestação.

5.2.2 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Apresentados os principais embasamentos das duas correntes diametralmente opostas, que gravitam acerca do local do pagamento do ISS, tem-se que na jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça, ainda durante a vigência do Decreto-lei n. 406/68, prevaleceu o entendimento que privilegia a efetiva prestação do serviço como circunstância relevante para a caracterização do critério espacial do tributo municipal, sendo impertinente a perquirição da localização do estabelecimento prestador.

Para o Sodalício Superior, o Decreto-lei n. 406/68 não poderia afastar a hipótese de incidência criada no exercício do poder de tributar de cada Município, em obediência ao princípio da territorialidade. Nesse sentido é a decisão da primeira Turma do STJ, conforme se verifica do trecho a seguir colacionado:

Embora a lei considere local da prestação de serviços, o do estabelecimento prestador, ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo - ISS, para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso provido. (BRASIL, 1994)

Ao decidir os Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 130.792-CE, o STJ proclamou: “Para fins de incidência do ISS – imposto sobre serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério da fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’, do Decreto-lei n. 406/1968” (BRASIL, 2000).

Acerca da orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, Roque Antonio Carrazza, considerando-a acertada, assevera que, embora essa Corte não tenha declarado a inconstitucionalidade do dispositivo analisado, acabou por proclamá-lo letra morta (2011, p. 1071).

Ressalva também foi feita por José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 192):

A jurisprudência firmada pelo STJ incorre em antinomia constitucional, porque se *de um lado* prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizado com o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos); de *outro lado*, ofende o princípio da legalidade, uma vez que se choca com a clareza do preceito do Decreto-Lei n. 406/68, face o que competirá ao STF solucionar o impasse afeto à constitucionalidade do preceito em comento.

Merecem destaque, ainda, outros excertos de decisões do Sodalício Superior, acorçoando o entendimento no sentido de ser relevante o local da materialização da hipótese de incidência na determinação do Município competente para exigir o ISS:

[...] ISS. Transporte de Pedra. Competência para Cobrança. [...] Competente para cobrar o ISS é o Município onde a empresa prestadora do serviço se instala para executá-lo, mesmo que seja em caráter precário ou temporário. Recurso Improvido. (BRASIL, 1993)

TRIBUTARIO. ISS. LOCAL DA INCIDENCIA.

O local do recolhimento do ISS incidente sobre a administração de bens ou negócios, inclusive consórcios é o do território do município onde se realiza o serviço. O serviço de administração de consórcio compreende não só a coleta dos nomes dos interessados como a realização de reuniões, cobrança de parcelas e respectiva contabilização, aquisição dos bens e sorteio dos consorciados, e, ‘in casu’, em todas essas etapas, praticado no município de Lins, ao qual cabe o poder de tributar. Recurso improvido. Decisão unânime. (BRASIL, 1996)

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA EXIGIR. LOCAL DA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI 406/68. PRECEDENTES.

Consoante iterativa jurisprudência desta eg. Corte 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 os serviços ocorridos em seu território. Executados os serviços de composição gráfica em estabelecimentos localizados em outros municípios, não tem a Municipalidade de Curitiba competência para exigir ISS referente a esses fatos geradores. Recurso especial não conhecido. (BRASIL, 2002)

Criticando a jurisprudência do Tribunal Superior, Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues (2010, p. 163) questionaram a sua constitucionalidade, da seguinte forma:

Ocorre que na vigência do art. 12 do Decreto-lei n. 406/68, o Superior Tribunal de Justiça, em diversas decisões, ..., *entendeu que a incidência do ISS deveria ocorrer no Município onde o serviço fosse prestado* (onde ocorreu o fato gerador) e não no local do estabelecimento prestador.

[...]

Com todo respeito que merece o STJ, essa decisão feriu – em entendimento do titular deste escritório – o *princípio da legalidade*, ou seja, dispositivo literal de lei, no caso de lei com eficácia de complementar (DL n. 406/68), de normas gerais de Direito Tributário. A decisão do STJ, todavia, terminou prevalecendo.

Por este entendimento, o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68 conformaria uma única hipótese: *o ISS incide onde ocorre o fato gerador*, incorporando as três hipóteses em uma única.

[...]

A interpretação que o STJ atribuiu ao art. 12 do Decreto-lei n. 406/68, além de violar o princípio da legalidade, fez que empresas prestadoras de serviços tivessem que recolher o ISS em cada um dos mais de 5.500 Municípios brasileiros, subordinando-se a suas legislações muitas vezes conflitantes, com obrigações de emitir Notas de Serviços, em locais onde não possuem estabelecimento, além de correrem o risco de lhe ser exigido SS, também no Município onde possuem os seus estabelecimentos, ficando as empresas, sujeitas à chamada ‘guerra fiscal’, entre os diversos Municípios, que certamente não foi o que pretendeu o legislador constituinte, nem o legislador complementar, para efeito de exigência do ISS.

De observar que o STJ *não deixou de aceitar, como vigente o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68*, em sua orientação, prevalecendo assim intenso conflito de competência entre os Municípios, ficando o contribuinte no meio dessas disputas. O STF não chegou a examinar a inconstitucionalidade do art. 12 do DL n. 406/68.

Partilhando da mesma opinião, Alcides Jorge Costa (2009, p 110) assevera ser desacertada a orientação do STJ ao discordar do sistema do Decreto-lei n. 406/1968, reproduzido em sua essência pela Lei Complementar n. 116/2003.

Doutra banda, uma vez que a Lei Complementar n. 116/2003 foi editada posteriormente à consolidação do entendimento no âmbito do Tribunal Superior, Roque Antonio Carrazza (2011, p. 1071) assevera:

Infelizmente, a Lei Complementar 116/2003 [...] perdeu uma boa oportunidade para restabelecer, neste aspecto, o primado da Constituição. Com efeito, embora tenha aberto uma série de exceções (incisos I-XXII do art. 3º), manteve (art. 3º, *caput*) a regra geral, afrontosa ao *critério territorial de repartição de competências tributárias*, no sentido de que o imposto é devido ‘no local do estabelecimento prestador’.

Quando a discussão do local da incidência do ISS foi submetida ao Supremo Tribunal Federal, essa Corte não apreciou a matéria, conforme se verifica da ementa abaixo transcrita:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAÇÃO: LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (BRASIL, 2009a)

Se debruçando sobre os dispositivos da Lei Complementar n. 116/03, inicialmente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça permaneceu incólume, sendo categórica quanto a tributação do serviço ocorrer no local da sua efetiva prestação. Contudo, talvez em atenção às críticas que se formaram quanto a sua constitucionalidade, buscou-se compatibilizar a previsão dos artigos 3º e 4º ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISS, concluindo que a tributação ocorre no local do estabelecimento prestador, que se caracteriza como aquele onde a prestação se realiza de fato, evitando, assim, questionamentos daquela natureza. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – ISS – FATO GERADOR – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – MULTA POR PROTELAÇÃO – DESCABIMENTO.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.
 2. Pacificou-se nesta Corte a jurisprudência no sentido de considerar competente para a cobrança do ISS o município em que ocorre a prestação do serviço, ou seja, se concretiza o fato gerador.
 3. É descabida a multa por protelação quando interpostos embargos declaratórios com o nítido caráter de prequestionamento (Súmula 98/STJ).
- [...]

6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido, apenas para afastar a multa por protelação. (BRASIL, 2009b)

PROCESSUAL CIVIL. LEI DE EFEITOS CONCRETOS. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CABIMENTO. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. ISS. FATO GERADOR. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

1. O recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão que alega, em se tratando de lei de efeitos concretos, ser desnecessária a produção de provas para o cabimento do mandado de segurança preventivo, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial. Incidência da Súmula 283/STF.

2. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do art. 12 do DL 406/68, era do local da prestação do serviço, o que foi alterado pelo art. 3º da LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço.

3. Na espécie, embora o Tribunal a quo tenha referendado a tese segundo a qual o ente tributante é aquele onde o serviço é prestado, o resultado da demanda não se alterará, caso se considere como critério delimitador da competência o local da sede do prestador do serviço. Isso porque, consoante registrado na origem, as afiliadas do sindicato impetrante prestam serviços em suas respectivas sedes.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (BRASIL, 2010)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE FIM.

1. Cinge-se a controvérsia em saber qual Município é titular do crédito de ISSQN: o Município de Cariacica, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte (lavanderia); ou o Município de Vitória, local da filial administrativa da empresa (captação de clientela, entrega da mercadoria e pagamento).

2. Considera-se como local do estabelecimento prestador a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.

3. No presente caso, o Município de Vitória (recorrente) não é o local da prestação de serviços, mas sim onde se executam as atividades de captação da clientela (atividade meio). Portanto, não pode o recorrente ser o beneficiário do tributo.

4. A jurisprudência do STJ afirma que, ‘envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência.’ (REsp 805.317, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJ 17.8.2006). (BRASIL, 2011)

Essas decisões ilustram o sentido da jurisprudência formada pelo Superior Tribunal de Justiça. Como já explanado, inicialmente o STJ afirmava ser o imposto devido ao Município em que fosse efetivamente prestado o serviço sob o fundamento de se estar prestigiando o princípio da territorialidade. Todavia, alguns anos após o advento da Lei Complementar n. 116/03, considerando o disposto nos seus artigos 3º e 4º, esse Tribunal, *em tese*, teria alterado

a sua posição considerando competente para exigir o imposto a Comuna do local do estabelecimento prestador. Afirma-se que *em tese* teria alterado o seu entendimento porque, embora o último julgado diga que a tributação ocorra no estabelecimento prestador, a Corte considera como tal o local da efetiva prestação do serviço.

Ao que tudo indica, na mesma toada dos ensinamentos de Aires Fernandino Barreto anteriormente exposto, o STJ preferiu contornar uma eventual violação da legalidade mediante interpretação dos dispositivos legais de modo que, na prática, continua a prevalecer o local da efetiva prestação.

Por fim, pontificando sobre a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que envolve o tema, Misabel Abreu Machado Derzi (2004, p. 55-60) a crítica sustentando ter ela negligenciado pontos essenciais, tais como: (i) o legislador de normas gerais pode eleger critério espacial distinto do local da execução efetiva do serviço, desde que tal fato mantenha conexão com o território municipal; (ii) o artigo 12 do Decreto-lei n.º 406/68 não desvirtua do arquétipo constitucional, tampouco ofende os limites territoriais, na medida em que referido dispositivo legal, recepcionado pela Carta Magna atual, tem a mesma função da Lei Complementar, qual seja, o de dirimir eventuais conflitos entre as pessoas estatais; (iii) o legislador ter se valido de ficção jurídica ao estabelecer que o local da prestação do serviço seja o do estabelecimento prestador; e (iv) referida ficção em que pese não corresponder à realidade do mundo fenomênico, ela corresponde a um fato na esfera jurídica, tida como verdade.

6 CONCLUSÃO

De todo o exposto, resta evidente que o local do pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nas operações intermunicipais é objeto de grande divergência doutrinária e jurisprudencial, gravitando a controvérsia em definir qual Município é titular do crédito tributário de ISS: onde é efetivamente prestado o serviço; ou o local do estabelecimento prestador.

Para tal definição, sobreleva perquirir especialmente os elementos constitucionais que autorizam os Municípios e o Distrito Federal a instituir e cobrar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Esses elementos são as nuances do aspecto espacial da sua regra matriz de incidência do tributo municipal ora em estudo, o princípio da autonomia municipal e a territorialidade das leis.

Ainda, cabe a análise da legislação infraconstitucional de âmbito nacional que pretende dirimir os conflitos de competência entre as mais de cinco mil e quinhentas Comunas, e o Distrito Federal, mas sempre com vista ao primado da Constituição.

Dessa forma, verificando o disposto no inciso III, do artigo 156, da CF/88, entende-se que foi outorgada aos Municípios a atribuição para instituição do imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza, excepcionados os que a Carta Magna confere aos Estados a competência.

Do texto constitucional se devem extrair os aspectos material e espacial possíveis do ISS, relevantes para a fixação do local do pagamento do tributo municipal referido.

Pois bem. O primeiro ponto a ponderar diz respeito à possibilidade ou não de se interpretar que o imposto poderia ser incidente tanto sobre “prestar serviço” como “tomar serviço”, o que é afirmado por Alberto Macedo, conforme exposto anteriormente, para quem a Magna Carta não teria indicado a materialidade do ISS, face a ausência do verbo nuclear da hipótese de incidência, e o critério espacial, razão pela qual caberia à lei complementar a definição destes critérios.

Contudo, não há espaço para outra interpretação que não seja aquela segundo a qual o imposto incide sobre a prestação de serviço. Justifica-se. Ocorre que é condição *sine qua non* da incidência tributária a manifestação da capacidade contributiva e, no caso da prestação de serviço, apenas o prestador apresenta tal característica, afinal é ele, e não o tomador, quem está recebendo a contraprestação monetária no negócio jurídico. Logo, a tributação incide sobre o “prestar serviço”.

Dá-se pressa em esclarecer que não se trata aqui de estar confundindo a materialidade com o aspecto pessoal. Ocorre que este reflete daquele, estando um no descritor e outro no prescriptor, respectivamente, da norma tributária. Apenas o contribuinte, *stricto sensu*, quem realiza a hipótese prevista no critério material da incidência tributária. Por isso, apenas o prestador realiza a atividade de prestar serviço.

Aliás, convém trazer à lembrança que nos demais impostos também é tributado quem manifesta a capacidade contributiva decorrente do fato jurígeno tributário, seja na compra e venda, na doação, na transmissão *causa mortis*, na industrialização, por possuir propriedade imobiliária ou veículo automotor, dentre outros.

Da mesma forma que a Carta da República não previu o verbo que encerra a materialidade do ISS, também não o fez com outros impostos. É patente que a materialidade leva em conta a capacidade contributiva.

Portanto, é irrefutável que o critério material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza esteja insculpido no Texto Maior como sendo “prestar serviço”.

Fora isso, caso se aceitasse que a Constituição Federal não teria indicado a materialidade e a territorialidade do ISS, cabendo, portanto, à lei complementar os estabelecer, seria forçosa a conclusão que os entes competentes não poderiam exercer sua competência para criar *in abstracto* o referido imposto até que instituída propalada lei.

Isso amesquinha a autonomia municipal. Tolhe dos Municípios o exercício da competência tributária. Seria conceber que a Constituição dá com uma mão e tira com a outra!

Dessa forma, em atenção ao princípio da autonomia municipal e em respeito ao pleno exercício da competência tributária, é indiscutível que da Carta Magna se extrai todas as nuances dos aspectos da regra matriz de incidência do ISS, podendo os Municípios, independente da existência de lei complementar, o instituir mediante lei municipal.

No tocante ao critério espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tendo em vista que o Brasil é um Estado Federado, para evitar invasão do campo de competência, não há espaço para se admitir efeitos extraterritoriais às leis municipais senão os admitidos na Constituição. Por isso, aos Municípios é vedado tributar fatos jurídicos ocorridos além das suas fronteiras. Doutra vértice, aos Municípios é assegurada a competência tributária para exigir o imposto incidente sobre os fatos jurídicos realizados nos seus respectivos territórios.

Sendo assim, observando os preceitos constitucionais, conclui-se que a materialidade do ISS diz respeito à atividade de prestação de serviço e o seu critério espacial só pode ser o

local da ultimação da prestação do serviço. Destarte, cabe à pessoa política de direito público interno tributante exigir o imposto cujo nascimento se deu dentro dos seus limites de área.

Nessa esteira, afirma-se que lei complementar não deve pretender definir os critérios da regra matriz da incidência tributária do ISS, sendo, portanto, merecedores de crítica o Decreto-lei n. 406/68 e a Lei Complementar n. 116/03 ao disporem que, exceto algumas exceções, se considera local da prestação o do *estabelecimento prestador* ou, na sua ausência, o do *domicílio do prestador*, criando uma ficção jurídica para determinar o ente competente para exigir o ISS.

Aqueles que defendem a constitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/03, e do revogado artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68, afirmam que, à míngua de previsão na Carta da República acerca do critério espacial do tributo municipal em questão, coube ao legislador complementar fixar tal critério, com o propósito de dirimir conflitos de competência entre Municípios e Distrito Federal.

No entanto, como exposto acima, a Magna Carta não deixa espaço para tergiversações da regra matriz de incidência tributária por meio de leis complementares editadas sob o pretexto de evitar conflitos de competência.

Cabe à lei complementar editar normas gerais em matéria tributária que disponham sobre conflitos de competência e regulem as limitações ao poder de tributar. Nada além disso.

No caso do Decreto-lei n. 406/68 e da Lei Complementar n. 116/03, é evidente que o legislador extrapolou sua competência ao pretender estipular uma regra à incidência tributária e não apenas às situações em que poderiam se dar os conflitos de competência.

Ives Gandra da Silva Martins, ressaltando que entende ser o melhor modelo de tributação seria aquele incidente no destino, afirma que, pelo direito posto, a incidência se dá na origem, ou seja, no estabelecimento prestador, porque a lei complementar teria realizado o seu papel de dispor sobre conflitos de competência. Contudo, soa entrar em contradição o renomado jurista ao admitir que uma prestação de serviço executado em território da União não deflagra o nascimento da obrigação tributária. Ora, se aceita a regra criada pela legislação infraconstitucional, de ser devido o tributo ao Município do estabelecimento prestador, seria indiferente o local da prestação do serviço e haveria incidência do ISS mesmo que o serviço fosse executado em território da União.

Essa incongruência de pensamento, com o devido respeito, apenas reforça a incorreção da regra prevista no Decreto-lei n. 406/68 e mantida na Lei Complementar n. 116/03.

Embora a jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça afirme que houve uma alteração da competência para cobrança do ISS de uma lei para outra, é hialino

que a regra foi mantida, pretendendo a tributação no local do estabelecimento prestador, como já era previsto.

Sucedendo que, acertadamente do ponto de vista do mérito da discussão, nos julgamentos realizados à luz do Decreto-lei n. 406/68 o Sodalício Superior recolocou nos trilhos do primado da Constituição o critério espacial do ISS, afirmando que o imposto incidia no local do estabelecimento prestador, prestigiando o princípio da territorialidade das leis. Segundo as decisões, era defeso aos Municípios exigir a exação se o fato tributário se deu além das suas fronteiras porque suas leis não poderiam alcançar tal fato.

Essa tendência foi mantida nos primeiros anos de vigência da Lei Complementar n. 116/03, mas, ao que parece, em atenção aos questionamentos, no mínimo pertinentes, de que as decisões poderiam estar violando a legalidade, com o propósito de evitar que a questão fosse levada ao Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça, num esforço interpretativo, aceitou que o imposto é devido ao Município em que esteja localizado o estabelecimento prestador, mas, com amparo no artigo 4º da referida LC, concluiu que se caracteriza como estabelecimento prestador o local da efetiva prestação do serviço.

Desse modo, agora sem colidir com a legalidade, o STJ, na prática, manteve o seu entendimento de que o imposto é devido no local da ultimação da prestação do serviço.

A par disso, causa estranheza o fato de que, sob o pálio do princípio da territorialidade e sendo relevante a materialidade da regra matriz, o STJ foi firme quanto à incidência do ISS se dar no local da efetiva prestação durante a vigência do Decreto-lei n. 406/68 e também analisando o disposto na Lei Complementar n. 116/03. Tempos depois, a Corte Superior desconsiderou essa fundamentação correta, do ponto de vista da Constituição, lançando mão de uma interpretação que buscou compatibilizar a previsão infraconstitucional ao texto constitucional, supostamente alcançando a *mens legis*, o que é discutível do ponto de vista científico, eis que claramente se percebe que a intenção do legislador é que a tributação se desse no local do estabelecimento prestador.

Espera-se que com o tempo essa interpretação não fique canhestra e dela soçobre seu principal mote, que é considerar estabelecimento prestador o local da efetiva prestação, pois se isso se perder, mantendo-se apenas sua primeira parte, legalista, de que o tributo é devido no estabelecimento prestador, o ISS será descarrilhado dos trilhos constitucionais e restarão violados os princípios da autonomia municipal e territorialidade das leis, além das nuances do critério espacial da incidência tributária.

É certo, assim, que o campo de atuação do legislador complementar, no que é relevante para este trabalho, está adstrito a dispor sobre conflitos de competência nas situações em que não seja possível precisar o local da efetiva prestação do serviço.

Vê-se, a propósito, que a existência de prestações de difícil ou impossível definição geográfica da sua conclusão é que confirma o desacerto do regramento infraconstitucional.

É que pelos preceitos constitucionais, a regra é a tributação no local da conclusão do serviço e a exceção é a tributação ser fixada por uma ficção jurídica prevista em lei complementar - que pode ser no estabelecimento prestador - nas hipóteses em que não se possa definir onde se ultimou a prestação.

No caso das leis estudadas, o que era para ser exceção virou regra e o que era para ser regra virou exceção!

Conclui-se, desse modo, que o local de ocorrência da prestação de serviço permite se saiba qual a lei aplicável e se identifique, também, qual a pessoa política que, validamente, pode exigir o tributo.

Também, que o princípio da territorialidade clama que a descrição, em lei, do fato prestar serviço só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro delimitador do território do Município respectivo.

Destarte, a competência para exigir o imposto sobre serviços de qualquer natureza é do Município onde se deu a prestação de serviço, considerada a atividade-fim e não as atividades-meio necessárias à concretização daquela.

Conclui-se, então, que na fixação do local do pagamento do tributo, cientificamente é relevante o primado da Constituição e, repita-se, sendo a materialidade do ISS “prestar serviço”, a ela está ligada o seu critério espacial. Com efeito, o nascimento da obrigação tributária necessariamente deve ocorrer no local onde se verificar a conclusão dessa obrigação de fazer e, apenas excepcionalmente, quando não for possível essa verificação, é que se deve admitir a estipulação de ficção jurídica por meio de lei complementar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: apreendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 65.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 27. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1988.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 13. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2004.

_____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Contrato de *Leasing* Financeiro. Decisão do Supremo Tributário Federal. Local da Prestação e Base de Cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, nov. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. ISS – conflitos de competência. Tributação de serviços e as decisões do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.º 60, set. 2000.

_____. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09 dez. 2012.

_____. Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=36&tipo_norma=ACP&data=19670313&link=s>. Acesso em: 09 dez. 2012.

_____. Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1969. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 09 dez. 2012.

_____. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 09 dez 2012.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 17 dez 2012

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 41.867/RS. Empresa Nacional de Serviços e Município de Pelotas. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. Julgamento em 04/04/94. Diário de Justiça da União, 25 março 1994, p. 9208.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 130.792/CE. Corpo de Vigilantes Particulares Ltda. e Outro e Município de Juazeiro do Norte. Rel. Min. Ari Parglender. Julgamento em 07/04/2000. Diário de Justiça da União, 12 jun. 2000, p. 66.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 6.679/ES. Integral Engenharia Ltda. e Município de Serra. Rel. Min. César Asfor Rocha. Julgamento em 08/09/1993. Diário de Justiça da União, 04 out. 1993, p. 20502.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 72.398/SP. Município de Porto Alegre e Realcar Administradora de Consórcio Ltda. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. Julgamento em 06/05/1996. Diário de Justiça da União, 10 jun. 1996, p. 20283.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 252.114/PR. Município de Curitiba e Moore Formulários Ltda.. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Julgamento em 17/10/2002. Diário de Justiça da União, 02 dez. 2002, p. 269.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 742877/RJ. Município do Rio de Janeiro e Município de Petrópolis e Outro. Rel. Min. Cármen Lúcia. Julgamento em 09/06/2009. Diário de Justiça Eletrônico n. 148, 06 ago. 2009. (a)

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1084225/GO. Logos Propaganda Ltda. e Município de Goiânia. Rel. Min. Eliana Calmon. Julgamento em 09/06/2009. Diário de Justiça Eletrônico, 25 jun. 2009. (b)

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.139.903/GO. Município de Goiânia e Sindicato das Empresas de Informática, Telecomunicações e Similares do Estado de Goiás. Rel. Min. Castro Meira. Julgamento em 03/08/2010. Diário de Justiça Eletrônico, 16 ago. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial n. 1251753/ES. Município de Vitória e Município de Cariacica. Rel. Min. Humberto Martins. Julgamento em 27/09/2011. Diário de Justiça Eletrônico, 04 out. 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

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

BELLAN, Daniel Vitor. ISS: alíquotas e base de cálculo. In: MOURA, Fábio Clasen de; AZEVEDO, Mariângela (Coord.). **Imposto sobre serviços: de acordo com a Lei Complementar n. 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BERGAMINI, Adolpho; DUTRA, Roberta de A.; HOFFMANN, Luiz Augusto A. de A.. Artigo 3º. In BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcelo (Coord.). **Comentários à lei complementar n. 116/03: de advogados para advogados**. São Paulo: MP Ed., 2009.

CANOTILHO, J. J. GOMES. **Direito Constitucional**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

CARDOSO, João Paulo. Histórica reforma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 73, mar/abr. 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **ICMS**, 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 6, out/dez. 1978.

CARVALHO, Paulo de Barro. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS, ISS**. São Paulo: Dialética, 2009.

DENARI, Zelmo. Sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do imposto Municipal Sobre Serviços de Qualquer Natureza. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n.º 116/2003 e na Constituição**. São Paulo: Manole, 2004.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Impostos concorrentes na Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

_____. **Sistema tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. **Estudos de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

GIARDINO, Cléber. ICM: Diferimento. **Estudos e Pareceres**, São Paulo, n.1, 1980.

_____. ISS – Competência municipal – o artigo 12 do Decreto-lei 406. Separata da resenha tributária: **Excerto da Seção de Imposto sobre a Renda: Comentário**, São Paulo, n. 32, 4. tri. 1984.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **ISS – Doutrina e Prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000

_____. Lei Complementar n. 116/03: Comentários ao art. 3º e seus desdobres. In BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcelo (Coord.). **Comentários à lei complementar n. 116/03: de advogados para advogados**. São Paulo: MP Ed., 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

_____. ISS no Tempo e no Espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 2, nov. 1995.

_____. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: PUC, 1983, p. 167-184. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação, Faculdade Paulista de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1983.

MACEDO, Alberto. O critério espacial do ISS nas prestações de serviço intermunicipais. In BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcelo (Coord.). **Comentários à lei complementar n. 116/03: de advogados para advogados**. São Paulo: MP Ed., 2009.

_____. O ITBI e a lei complementar tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 60, jan/fev. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Serviços de construção civil prestados em territórios da União ou dos Estados não estão sujeitos ao ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 53, fev. 2000.

_____; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, nov. 2010.

_____; CAVALCANTI, Marcos Cintra. Solução para a Guerra Fiscal. **Revista Jurídica Consulex**, São Paulo, n. 222, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Natureza e Regime Jurídico das Autarquias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Sistema tributário na Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005.

_____. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Determinação do montante do tributo**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Fraco da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

SZKLAROWSKY, Leon Fredja. A reforma tributária para um novo século. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 53, nov/dez. 2003.

TAVAROLO, Agostinho Toffoli. A reforma tributária na emenda constitucional 42/2003. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 61, mar/abr. 2005.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. In BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcelo (Coord.). **Comentários à lei complementar n. 116/03: de advogados para advogados**. São Paulo: MP Ed., 2009.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.