

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA - UFPB**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ**  
**COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS**

**BRUNO MENDES DA SILVA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ISS À LUZ DO CRITÉRIO ESPACIAL DE  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

SANTA RITA

2018

**BRUNO MENDES DA SILVA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ISS À LUZ DO CRITÉRIO ESPACIAL DE  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal da Paraíba como requisito para obtenção de grau de bacharelado em Direito

Área de concentração: Direito Tributário e Direito Constitucional

Orientador: Professor M. **WALDEMAR DE A. ARANHA NETO**

SANTA RITA  
2018

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

S586c Silva, Bruno Mendes da.

Conflito de competência no ISS à luz do critério espacial de incidência tributária / Bruno Mendes da Silva. - João Pessoa, 2018.

58 f.

Orientação: Waldemar de A Aranha Neto.  
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Direito tributário. 2. Conflito aparente de competência. 3. ISS. I. Neto, Waldemar de A Aranha. II. Título.

UFPB/CCJ

**BRUNO MENDES DA SILVA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ISS À LUZ DO CRITÉRIO ESPACIAL DE  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal da Paraíba como requisito para obtenção de grau de bacharelado em Direito

Orientador: Professor m. **Waldemar de a. Aranha Neto**

Santa Rita, 02 maio de 2018.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro

---

Membro

---

Membro Suplente

SANTA RITA  
2018

Dedico este trabalho aos meus pais,  
Eronides e Miriam, por todo carinho,  
amor e dedicação que nunca  
deixaram faltar.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente à Deus, por ter me sustentado, me dado forças e me guiado por todo o caminho que percorri até chegar aqui, por todos os momentos em que colocou sua mão divina em cima de meus planos e os abençoou.

Aos meus Pais, Eronides e Miriam, por todo apoio, amor e carinho que me proporcionaram até aqui. Por todos os momentos em que me apoiaram, por estarem comigo nas dificuldades e ao meu lado nas vitórias. Sem eles não seria quem sou, não conseguiria o que consegui e não teria a motivação que tenho. São eles a minha maior fonte de inspiração e orgulho, que me fazem enxergar além das minhas limitações e ver que o amanhã é sempre mais belo.

Aos meus irmãos, Bruna, Renan, Adriano e Suzyane, que sempre estiveram ao meu lado me apoiando e vibrando a cada vitória.

À minha namorada, Alícia, que sempre me apoiou, confortou e me motivou em todos os momentos, quem sempre me acalmou em dias de tormentas.

Ao meu orientador, Waldemar de A. Aranha Neto, responsável pela orientação desse trabalho, que me proporcionou orientações e recomendações importantíssimas à construção desse estudo, o qual em diversos momentos abriu mão de seu tempo para me dar suporte. Agradeço, aqui, toda sua boa vontade em colaborar com esse Trabalho de Conclusão de Curso bem como para meu crescimento como pessoa e estudante, e, ainda, aos demais professores dessa graduação, que com seus trabalhos árduo e amor pela profissão contribuíram diretamente para esse momento.

Aos amigos inesquecíveis da graduação, Ítalo Ferreira de Lima e Urias Linhares Alves, com os quais compartilhei incontáveis e inesquecíveis bons momentos nesses cinco anos de curso, os quais levarei para a vida pós-acadêmica.

“É muito melhor lançar-se em  
busca de conquistas  
grandiosas, mesmo expondo-  
se  
ao fracasso, do que  
alinhar-se com pobres de  
espírito, que nem gozam  
muito nem sofrem muito,  
porque vivem numa penumbra  
cinzenta, onde não conhecem  
nem vitória, nem derrota”.  
(Theodore Roosevelt)

## RESUMO

O presente artigo busca analisar à luz da constituição e da legislação específica o conflito homogêneo de competência no ISS, qual ocorre quando o município onde é prestado o serviço é diferente de onde se encontra a sede da empresa prestadora do serviço e ambos se entendem legitimados para realizar a exigibilidade do referido imposto. Para melhor explicar o tema em questão, foi disposta uma breve introdução do conflito que surge quando do recolhimento do tributo por um dos municípios envolvidos, focando, mais precisamente no aspecto espacial de incidência tributária do ISS. Para lastrear essa discussão, foram utilizados posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais dos tribunais superiores sobre o tema em epígrafe. Utilizou-se para a realização desse trabalho o método interpretativo do material analisado, ou seja, haverá uma operação hermenêutica afim de entender a estrutura da norma de incidência do ISS, assim como entender o substrato jurídico que regula a matéria à luz da Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar 116/2003 e o Decreto Lei 406/68. Atentou-se, nesse estudo, para a investigação da consideração do local da efetiva prestação do serviço como sendo aquele competente para realizar a exigibilidade do imposto, haja vista a sua melhor adaptação ao caso concreto e respeito ao princípio implícito na CF/88 da territorialidade, bem como seu condão de evitar guerras fiscais, abarrotamento do judiciário bem como o surgimento de “sedes fachadas”. Por fim, tomando como base todo o exposto, foi apresentada uma conclusão resolutiva do empasse, na qual tomou-se o cuidado de se levar em consideração não só o posicionamento majoritário dos tribunais, bem como a mais prestigiada doutrina acerca da problemática.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário. Conflito aparente de competência. ISS.

## **Lista de Abreviaturas e Siglas**

Ag. – Agravo

Ag. – Agravo Regimental

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto Lei

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPUT – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana

ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

p. – página

pp. – páginas

RE – Recurso Extraordinário

rel. – Relator

REsp – Recurso Especial

LC – Lei Complementar

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>14</b>
2.1 Competência tributária Vs competência tributária para legislar sobre normas gerais de direito tributário .....	14
2.2 Diferenças entre competência tributária e capacidade tributária ativa .....	16
2.3 Princípios da competência tributária .....	17
2.4 Repartição das competências tributárias .....	19
2.4.1 Competência tributária privativa .....	19
2.4.2 Competência tributária comum .....	20
2.4.3 Competência tributária cumulativa .....	21
2.4.4 Competência tributária especial .....	22
2.4.5 Competência tributária residual.....	22
2.4.6 Competência tributária extraordinária .....	23
<b>3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA .....</b>	<b>24</b>
3.1 Introdução histórica.....	24
3.2 Conceito .....	25
3.3 Regra matriz de incidência do ISS .....	26
3.4 Hipóteses de incidência do ISS.....	27
3.5 Critério material e especial.....	28
3.6 Aspecto temporal.....	30
3.7 Critério pessoal e quantitativo .....	32
<b>4 CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ISS .....</b>	<b>35</b>
4.1 Conflito de competência na tributação do ISS.....	37
4.2 Viés político-administrativo .....	50
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>56</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo fundamentar-se-á na a análise do conflito homogêneo de competência entre os municípios em relação à tributação do ISS, tendo como objeto principal o critério espacial de incidência do referido tributo.

A Constituição Federal de 1988 outorgou a cada ente componente da federação a competência de instituírem, majorarem e arrecadarem tributos, tendo cada um desses entes um campo específico de atuação, em regra.

Concedeu-se aos municípios, e ao Distrito Federal, em decorrência de sua faceta híbrida, a competência exclusiva para legislarem sobre o ISS, desde que dentro dos limites preestabelecidos pelo ordenamento pátrio.

No entanto, quando criado o tributo, não ficou previsto na norma geral de incidência tributária o local onde ele seria tomado por realizado, critério esse que ficou sobre a égide da competência do legislador complementar, o qual editou o art. 3º da Lei Complementar 116/2003, o qual prevê o local da sede da empresa prestadora como aquele onde deverá incidir o ISS, embora em outro local venha a se dar a efetiva prestação do serviço.

Porém, essa previsão legal destoava do posicionamento atual do Superior Tribunal de Justiça, o qual entende, independentemente do serviço prestado bem como do local onde se situa a sede da prestadora, que o ISS deverá ser recolhido onde o serviço for prestado, ou seja, não haveria de haver a utilização de uma ficção jurídica para a incidência do referido imposto.

Essa divergência doutrinária e jurisprudencial sobre o local correto da incidência do ISS acarreta alguns questionamentos, tais como: na ocorrência de um serviço ser prestado em base territorial diversa daquele onde se encontra a sede da empresa, em qual dos territórios incide o ISS? Na sede da empresa, conforme o art. 3º da LC 116/03 ou no local da prestação, como o entendimento hodierno do STJ?

Essa dúvida na objetivação do local correto de incidência do ISS tem como resultado uma instabilidade tributária entre os entes políticos participantes dessa relação.

A incerteza nesse tema poderá acarretar conflitos de competência, sobrecarga de tributos suportada pelos contribuintes, que poderão se deparar com situações em que mais de um município lance o crédito tributário sobre o mesmo fato gerador,

surgindo uma figura rechaçada pelo ordenamento pátrio, chama da de bitributação bem como no despoite da guerra fiscal.

O objetivo central desse trabalho é demonstrar, por meio de uma análise científica, saídas a serem tomadas para que se possa contornar o surgimento de guerras fiscais e os problemas causados pelos conflitos de competência existente no âmbito do ISS, também chamado de conflito homogêneo. Esse estudo pautar-se-á no estudo do critério espacial constante no art. 3º da LC 116/03, bem como na observação do posicionamento doutrinário hodierno do Superior Tribunal de Justiça.

Ver-se-á que no percorrer desse trabalho que foi escolhido o método de abordagem dedutivo, construindo-se um balanço dos axiomas mais relevantes para os menos relevantes, com a finalidade de se construir, por meio de um raciocínio lógico, um raciocínio crítico.

A técnica usada foi a pesquisa bibliográfica, da qual foi possível retirar-se o referencial teórico, por meio da documentação, utilizando-se de livros, revistas, teses, artigos científicos, dissertações e jurisprudências, bem como por intermédio da documentação chamada de direta, Constituição Federal de 1988, Código Tributário Nacional, a Lei Complementar 116/2003 e o Decreto Lei 406/68

O método de procedimento escolhido foi o interpretativo, pelo qual será considerada a necessidade de operações hermenêuticas, como entender a estrutura normativa da norma de incidência do ISS, bem como compreender o alicerce jurídico disciplinador da matéria sobre concepção da Constituição Federal de 1988.

No primeiro capítulo será realizado um estudo sobre a competência tributária, especificando seu conceito, a diferenciando da competência para legislar sobre regras gerais de direito tributário, bem como far-se-á uma análise sobre a importância das limitações ao poder de tributar impostas aos entes pela Constituição Federal de 1988, garantindo a segurança jurídica entre o ente tributante e o contribuinte. Em a essas limitações será abordado com mais ênfase o princípio da territorialidade, cujo entendimento é de suma importância para o debate sobre o critério espacial das hipóteses de incidência do ISS.

Na segunda parte do estudo será abordado os princípios norteadores da competência tributária, bem como os aspectos de suas delimitações, e, em seguida, será apresentado o surgimento dos conflitos de competência, suas repercussões no âmbito tributário, suas classificações doutrinárias e necessidade de se encontrar saídas viáveis para contornar essa situação.

Em seguida, na terceira parte, haverá uma dissecação dos pormenores do ISS, abordando inicialmente sua fundamentação histórica e conceitual, observando sua evolução no ordenamento brasileiro, bem como ocorrerá um estudo sobre parte legal do referido imposto tendo como referência a sua regra-matriz de incidência tributária, buscando esclarecer todos os aspectos relacionados e correlacionados à norma de incidência do ISS, tendo o cuidado de se debruçar de forma mais enfática sobre o critério espacial de incidência.

A quarta e quinta etapa terão com propósito contextualizar os conflitos de competência que decorrem da interpretação da norma de incidência do ISS, apresentando-o de forma mais suscita e clara possível, apontado seu surgimento, suas repercussões, as mudanças legislativas referentes à matéria e seu soerguimento, bem como a variação de posicionamentos jurisprudenciais, tudo isso para demonstrar a complexidade do caso trazido a lúmen.

Por fim, serão apresentadas as considerações finais do estudo, onde serão analisadas as elucubrações medulares retiradas de cada parte da pesquisa, bem como os remates e proposições sobre a matéria.

## 2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária nada mais é do que o poder discricionário dado aos entes que compõem a federação para instituírem, majorarem e arrecadarem tributos, dentro dos limites legais estabelecidos pela Carta Magna.

Como bem preleciona Antônio Carrazza, a competência tributária é: “a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a constituição confere a determinada pessoa (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem ”(2009, p. 507).

No Brasil existem três entidades políticas, independentes e autônomas; União, Estados e Municípios, além do Distrito Federal, tendo elas paridades entre si, no mesmo patamar de igualdade e autonomia. Esses entes ganharam da constituição federal, como já citado, a competência legislativa, autonomia política e financeira, ou seja, entres os entes da federação não existe relação alguma de hierarquia.

Exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos (HARADA, 2016, p. 454).

Visto isso, é necessário que se observe, como dito, que não há hierarquia, mas, dentro do ordenamento pátrio, há matérias reservadas a certos entes, ou seja, não existe hierarquia, mas tem-se limitações de ordem legal a serem observadas.

O poder de tributar, previsto no art. 24, I, da CF/88, é uma competência comum, sendo que cada ente poderá, nos limites de suas possibilidades, instituir e majorar tributos, bem como os recolherem ou delegarem essa possibilidade a outrem.

Porém, essa capacidade outorgada aos entes da federação não poderá, em hipótese alguma, se confundida com a competência para legislar sobre normas gerais de tributação concedida a União de forma exclusiva.

### 2.1 Competência tributária Vs competência tributária para legislar sobre normas gerais de direito tributário

Em primeiro lugar, faz-se necessário diferenciar a competência para legislar sobre direito tributário da competência tributária. Competência para legislar sobre direito tributário é o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Trata-se de uma competência genérica para traçar regras sobre o exercício do poder de tributar (ALEXANDRE, 2016, p. 209).

A competência tributária, por sua vez, que não se confunde com a competência para legislar em matéria tributária, consiste no poder constitucionalmente outorgado aos entes políticos para editar leis que instituam os tributos. Em outras palavras, é a aptidão que os entes políticos possuem para instituir os tributos previsto na Carta Maior.

As normas gerais de direito tributário servem de liame legal para que os entes da federação possam exercer sua competência legislativa tributária, ou seja, servem de limitação legal ao poder de criar e instituir tributos.

Segundo Ricardo Alexandre (2016, p. 220), a competência legislativa em relação ao direito tributário é dividida em duas; a capacidade horizontal e a capacidade vertical.

A dita competência vertical, a qual é exclusiva da união, é a capacidade para criar normas tributárias, gerais, abstratas e de observância obrigatória pelos demais entes ao exercerem sua competência suplementar.

Já a competência “horizontal”, como ele bem diz, é a competência suplementar, exercida pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, que tem a finalidade de criar e instituir tributos de acordo com as normas gerais criadas pela união adaptando-as às peculiaridades de suas condições econômicas, sócias e regionais.

Porém, caso a união não edite normas gerais de direito tributário sobre determinado assunto, poderão os Estados, Distrito Federal e Municípios exercerem a competência legislativa pela sobre o assunto para atender seus anseios.

Um exemplo concreto pode ajudar a entender melhor a situação. Quando o CTN foi editado, a Constituição Federal então vigente (CF/1946) não previa a existência de um Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Consequentemente, o Código não trouxe as regras gerais sobre tal imposto, cuja previsão

constitucional apenas surgiu com o advento da Emenda Constitucional 27/1985 (ALEXANDRE, 2016, p. 210).

Nesse, os Estados exerceram de forma plena a capacidade legislativa tributária, com base no art. 24, § 3.º, da atual CF/88, constituindo, cada um, uma legislação específica sobre o IPVA.

Essa capacidade de legislar, quando houver omissão da união, é chamada de competência suplementar, a qual tem a função de tornar possível que os demais entes da federação legislem sobre o tema, regulamentando-os em caráter exclusivo até o momento em que a união se manifeste sobre o tema e edite normas gerais de conduta.

## **2.2 Diferenças entre competência tributária e capacidade tributária ativa**

Além de todo o exposto, é necessário que se analise as diferenças que existem entre a competência tributária e a capacidade ativa tributária, onde quem detém a primeira também detém a segunda, não sendo a recíproca verdadeira.

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. (CARVALHO, 2007, p. 228).

Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa (CARVALHO, 2007, p. 229).

Visto isso, é de fácil percepção que a capacidade ativa tributária, via de regra, é decorrência direta da competência para legislar sobre o tributo, sendo legitimado para arrecadar determinado tributo a pessoa que o criar ou o majorar. Porém, essas prerrogativas não são indissociáveis, sendo plenamente possível o ente responsável pela arrecadação ser diferente daquele que instituiu o tributo, como ocorre com o ITR, onde a união, nos termos do art. 153, inciso vi da constituição federal de 88, é a responsável por criar o ITR, mas delega sua capacidade tributárias aos municípios.

Isto posto, afirma-se que, via de regra, os entes políticos detentores de competência tributária são ao mesmo tempo, por definição legal, sujeito ativo das relações jurídico-tributária advindas da incidência dos tributos por eles instituídos, ou seja, terão capacidade tributária ativa para exigí-los, fiscalizando-os, arrecadando-os ou executando as leis, serviços, atos e decisões necessárias à exação fiscal. (ALEXANDRE, 2014, 194)

Fazendo uma breve retomada do que foi acima colocado, temos que a delegação da capacidade tributária a ente federativo diferente daquele previsto constitucionalmente não fere o princípio da Indelegabilidade. Esse princípio versa sobre a proibição que tem os entes que compõem a federação de repassarem os poderes condizentes à competência legislativa tributária, sendo permitido que os mesmos deleguem os poderes de arrecadação e fiscalização dos tributos que assim o instituírem.

Logo, é de fácil percepção o que consta no art. 7º do CTN:

Art. 7º A competência Tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar ou fiscaliza tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

## **2.3 Princípios da competência tributária**

### **a) Indelegabilidade**

Caracteriza-se como uma limitação ao poder de tributar, ou seja, o ente federado poderá, como melhor explicado a seguir, caso queira, não instituir ou major qualquer um os tributos de sua competência, bem como poderá se abster, de um criando, não fazer seu recolhimento, no entanto, não poderá do delegar a outro ente.

Art. 7.º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3.º do art. 18 da Constituição.

A constituição outorga a cada ente federado a competência para criar e majorar tributos de sua competência, a exemplo do IPTU, que é de competência dos

municípios e do Distrito Federal e só cabe a eles editar tais regulamentos, sendo vedado a eles a edição de norma que atribua essa competência a outro ente.

Toda via, como bem previsto no próprio art. 7º, os poderes de arrecadar e fiscalizar podem ser transferidos a um outro ente, como é o caso do ITR, de competência da União, mas tendo sua cobrança e fiscalização realizada pelos municípios onde se situam as propriedades rurais contribuintes desse imposto.

Tal ressalva, a rigor, tem a finalidade de afastar qualquer dúvida sobre a possibilidade de atribuição, pelo titular da competência tributária, de funções da Administração Tributária. Delegando as funções de arrecadar e fiscalizar tributos, não estará o ente público delegando competência tributária, mas simples funções administrativas' (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I, Ed. Atlas S/A, S. Paulo, 2003, p. 154)" (STJ, 2a T., REsp 81.094/MG, Rel. Min. Castro Meira, j. em 5/8/2004, DJ de 6/9/2004, p. 187).

#### b) Facultatividade

Esse princípio do direito tributário passou e passa por um amplo debate doutrinário, onde se discute ser obrigação ou não dos entes federativos a instituição e a arrecadação de todos os tributos de sua competência.

Em que pese a Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 11, determinar ser de observância obrigatória a instituição e cobrança de tributos, como se observa de sua análise:

Art. 11. Constituem-se requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da federação".  
Parágrafo Único: É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos

Tem-se que a maioria dos doutrinadores atuais tem essa capacidade como uma faculdade, podendo os entes federativos criarem os tributos ou não. Vale ressaltar que o não exercício dessa capacidade não faz com que o ente perca a possibilidade de a exercer posteriormente, quando lhe aprouver fazer isso.

#### c) Incaducidade

Ainda seguindo o liame da facultatividade, temos a Incaducidade, que nada mais é que a impossibilidade de qualquer um dos entes federativos perder a

capacidade de criar tributos de sua competência pelo decorrer do tempo sem o exercer, como ocorre com IGF, imposto sobre grandes fortunas, de competência da União.

Tal espécie tributária ainda não foi criada, bem como não foi dado prazo decadencial para que a união o instituísse. Esse tributo poderá ser criado a qualquer tempo pela união, assim que ela veja necessidade e oportunidade para tanto.

Além de não perder essa competência em decorrência de seu não exercício, não poderão outros entes federativos a expropriarem, ou seja, a não criação do IGF pela União até agora não possibilita que os Estados, Municípios ou Distrito Federal façam uso dessa competência para o instituir e regular em seus territórios.

Se a Constituição dá ao ente tributante uma faculdade, seu texto não se altera pelo fato de essa faculdade não ser exercida. Exemplificando, não é pelo fato de a União jamais haver exercido a competência, que lhe foi atribuída, de instituir imposto sobre grandes fortunas que essa atribuição poderá ser exercida por Estados-membros, ou por Municípios (MACHADO, 2017, p. 164).

#### d) Irrenunciabilidade

Nenhum ente poderá renunciar a sua competência tributária, seja no todo ou em parte. As competências tributárias outorgadas aos entes são verdadeiros comandos instituídos pela Constituição a eles, sendo proibido disporem livremente ou renunciarem do mesmo, seja a qual título for.

Sendo assim, a competência tributária representa um verdadeiro comando impositivo advindo da constituição sobre os receptores da mesma, sendo negado sumariamente sua livre renúncia ou disposição.

## **2.4 Repartição das competências tributárias**

Como analisado, a competência tributária é o poder concedido pela constituição federal aos entes federativos para instituir tributos por intermédio de lei específica e com observância das normas e limitações constitucionais ao poder de tributar.

Logo, consubstanciando o princípio do federalismo, foi dividido o poder de tributar entre os entes políticos, ficando a União, Estados, Distrito Federal e Municípios cada um com uma parcela do poder legiferente previsto na Carta Magna.

O legislador constituinte dividiu a competência legislativa em seis tipos, baseando-se nas particularidades de cada tributo, dividindo nas seguintes categorias: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

#### 2.4.1 Competência tributária privativa

A competência tributária privativa diz respeito ao poder que tem os entes federativos de instituírem, de forma exclusiva, os impostos elencados no bojo da Constituição Federal.

Essa aptidão, também chamada de competência exclusiva, para criação desses tributos, é indelegável, ou seja, não poderá ser repassada a um outro ente para que assim o faça.

Cada ente federativo terá habilitação pessoal para constituir tributos que só poderão surgir de sua atuação, como ocorre com : i) importação de produtos estrangeiros; ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; iii) renda e proventos de qualquer natureza; iv) produtos industrializados; v) Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; vi) propriedade territorial rural; vii) grandes fortunas, nos termos da lei complementar, previstos no art. 153 da CF/88.

Já os Estados, bem como o Distrito Federal, nos termos do art. 155 da CF/88, irão legislar exclusivamente sobre: i) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; iii) propriedade de veículos automotores.

Por fim, os Municípios e o Distrito Federal, detêm competência privativa, nos termos do art. 156 da CF/88, para legislarem sobre: i) propriedade predial e territorial urbana; ii) transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; iii) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei complementar.

#### 2.4.2 Competência tributária comum

Essa competência não foi privativamente deferida a ente federativo específico, sendo de todos a capacidade de o instituir.

No entanto, a competência de criar tal tributo está diretamente ligada a anterioridade de uma prestação por parte do Estado, ou seja, trata-se aqui de um tributo vinculado, necessitando assim da existência de uma relação contraprestacional existente entre o contribuinte e a União, Estados Distrito Federal ou Municípios.

Exemplos dessa situação são as taxas e as contribuições de melhorias, as quais só poderão ser instituídas e cobradas caso haja a efetiva construção por parte do Estado ou o efetivo ou potencial uso de serviço público específico e divisível posto à disposição por parte dos entes federativos.

A Constituição Federal atribui competência comum às três esferas impositivas no que tange às taxas e contribuições de melhoria, porque se tratam de tributos vinculados à atuação estatal. O Poder Público que promoveu a atuação estatal será o sujeito ativo desses tributos. (HARADA, 2016, p. 454).

#### 2.4.3 Competência tributária cumulativa

Competência cumulativa ou múltipla, com previsão no art. 147 da CF/88, tem relação com o poder legiferante de instituição de tributos pelo Distrito Federal em sua base territorial, e pela União, nos Territórios Federais, e é colocada da seguinte forma:

Compete a União, em Território Federal, os impostos estaduais e se o Território não for dividido em Municípios cumulativamente, os impostos Municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. " (Art. 147, CF/88).0

O Distrito Federal, por previsão constante na CF/88, mais precisamente em seu art. 32, não poderá ter sua base territorial dividida em Municípios, como observa-se de sua leitura:

O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição. (art. 32, CF/88).

No entanto, esse mesmo dispositivo constitucional, em seu parágrafo 1º determina o seguinte: “Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios”. (§ 1º, art. 32, CF/88).

A competência cumulativa nada mais é do que a detenção da capacidade legiferante de mais de um ente da federação por um único, como o que ocorre com o Distrito Federal com relação à sua base territorial e com a União, com os Territórios Federais ainda não divididos em Municípios.

#### 2.4.4 Competência tributária especial

Houve uma grande discussão doutrinária a respeito da natureza dessa espécie, sendo a denominação Competência Especial a mais adotada até hoje.

Essa competência diz respeito a instituição de dois tributos, a saber; empréstimo compulsório e contribuições especiais, previstos, respectivamente, nos art. 148 e 149 da CF/88.

O empréstimo compulsório é um tributo o qual tem seu critério de ratificação constitucional alocado em sua finalidade, ou seja, para que haja sua criação deverá haver necessariamente uma das três situações previstas no inciso I do art. 148 da CF/88, que são situações de calamidade pública, guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente.

Prevista no art. 149 da CF/88 temos a contribuição de melhoria, sendo ela espécie de tributo caracterizada pela destinação específica de sua renda, ou seja, é um tributo criado para custear despesas específicas da atividade estatal, sendo elas: contribuições sociais, Intervenção no domínio econômico (CIDE's) e Interesse de categoria profissional ou econômica.

Ainda em relação ao empréstimo compulsório e as contribuições sociais, temos que da análise do art. 149 da CF/88 são impostos de competência privativa da união, como já abordado acima nesse mesmo capítulo.

#### 2.4.5 Competência tributária residual

A competência para criar tributos é concedida pela Constituição Federal de forma especificada, atribuindo a cada ente federativo competências específicas e pessoais. Dessa forma, poderá a União instituir os sete impostos previstos no art. 153 da CF/88 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF); os Estados, bem como o Distrito Federal, poderão instituir o ITCMD, ICMS e IPVA, previstos no art. 155 da CF/88, da mesma forma que poderão os Municípios instituírem, nos termos do art. 156 da CF/88 o IPTU, ITBI e ISS.

É interessante observar que essa lista é taxativa, no entanto, a União poderá, mediante Lei Complementar, criar novos impostos, desde que os mesmos não sejam cumulativos e não tenham base de cálculo nem fato gerador idêntico aos já previstos na Carta Magna.

Essa competência é chamada de competência tributária residual, prevista no art. 154, I da CF/88, que permite que a União, mediante Lei Complementar institua novos impostos anteriormente não previstos no bojo da lei maior.

Esse tipo de competência também é utilizado para a criação de novas fontes com a finalidade de garantir o custeio ou alargamento da seguridade social, constante no art. 195, § 4º, da CF/88.

#### 2.4.6 Competência tributária extraordinária

Possibilita essa competência, prevista no art. 154, II, as CF/88, que a União Federal institua, em caso de iminência de guerra externa, impostos extraordinários, sejam eles ou não compreendidos em sua competência tributária.

Essa competência tem como finalidade custear o Estado para que ele detenha os recursos necessários para fazer frente a uma investida externa, ou seja, é um tributo o qual tem sua renda direcionada ao suprimento das necessidades de guerra.

Aqui há a possibilidade de instituir-se vários impostos com essa mesma denominação (*nomen juris*), até mesmo simultaneamente, ou seja, em caso de iminência de guerra a União pode instituir um, dois ou mais impostos extraordinários.

### **3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

#### **3.1 Introdução histórica**

Antes de se dar continuidade ao tema, se faz necessário alguns apontamentos sobre a evolução histórica do ISS, de seu surgimento até sua aplicação em território nacional.

Segundo Harada, em seu livro, a implementação do ISS no Brasil se deu a partir de um alvará expedido por D. João, no qual ficavam passíveis de tributação as lojas, armazéns, embarcações e navios, bem como uma diversificada gama de atividades exercidas no Brasil Colônia que caracterizava, como conhecemos hoje, prestações de serviços.

O ISS, como hoje é conhecido, teve seu nascedouro na França, onde seu nome era taxa de prestação de serviços, incidindo sobre as operações comerciais e de prestações de serviços ali realizadas, o qual tem características semelhantes ao ISS que é aplicado hodiernamente no Brasil.

O referido imposto francês repercutiu no cenário europeu e fez com que a Comunidade Econômica Europeia (atual União Europeia), na padronização dos impostos do bloco econômico em meados dos anos sessenta, concebesse um novo tributo, com novas diretrizes, onerando tanto as transações de vendas de produtos, como as prestações de serviços, que foi denominado de Imposto sobre Valor Agregado – IVA. (MARTINS, 2013. P. 2.)

Cronologicamente, em 1860, o império substituiu o imposto supracitado pela Lei nº 1.174/1860, que previa a incidência do imposto sobre profissões e indústrias, o qual tinha uma abrangência mais ampla, abarcando assim toda e qualquer atividade rentável daquela época, bem como sustentando a permanência da incidência do tributo sobre a prestação de serviços.

Fato interessante a ser observado, é que a princípio a competência e legitimidade para instituir tal tributo era do Império, sendo mais tarde transferidos aos Estados, sendo que apenas em com a Constituição Federal de 1934 é que a essas prerrogativas foram repassadas aos Municípios, sendo eles, até hoje, competentes para legislar sobre o tema.

A constituição de 1946 não modificou as características do ISS, apenas modificou sua competência.

A tributação dos serviços no país, assumiu a seguinte feição: i) Imposto Municipal Sobre Diversões Públicas (incidente sobre jogos e diversões públicas); ii) Imposto Municipal Sobre Indústrias e Profissões (incidente sobre atividade lucrativa); iii) Imposto Estadual sobre Transações (incidente sobre certos serviços, como hospedagem e construção civil). (OLIVEIRA, 2004, p. 74-75)

Sendo mantida essa distribuição de competências até o advento da EC nº 18 de 1965, onde tal tributo adquiriu o nome de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o qual veio para substituir o imposto supracitado e excluir da incidência qualquer atividade que não constitui prestações de serviços.

Em seguida, sendo mantido o imposto sobre serviços, a constituição de 1967 requereu que a lista de serviços a sofrerem a incidência de tal tributo fosse colocada por meio de Lei Complementar, o que acarretou na edição da Lei 406 de 1967, a qual tratou das normas gerais referentes ao ISS.

Consustanciando a necessidade apontada pela Constituição de 1988, em 2003 foi editada a Lei Complementar nº 116, com o fito de substituir o Decreto-Lei 406/65 e estipulando novos pontos a serem seguidos.

### **3.2 Conceito**

O Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), é um tributo que compete exclusivamente aos Municípios e ao Distrito Federal, decorrência direta de seu caráter híbrido, como já analisado.

Nos termos do art. 156, III, da CF/88, in verbis: “Compete aos Municípios instituir imposto sobre: iii) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Há necessidade em haver a conceituação do que vem a ser serviços, já que esse vem a se tratar do fato gerador da ocorrência do ISS. Segundo o entendimento de Aires F. Barreto (2012, p. 355), serviço seria o esforço de agente em favor de outrem, com finalidade econômica, com base no regime privado, de forma negocial, tendente a realizar uma utilidade material ou imaterial.

Logo, da análise detida de sua posição, podemos dizer que serviço é trata-se “de um fazer em favor de terceiros, específico, como objeto mesmo de um negócio jurídico, ou seja, um fazer como fim colimado, e não como simples meio para outra prestação” (PAULSEN, 2017, P.383).

Porém, é necessário que se observe que existem serviços que estão excluídos da possibilidade de tributação do ISS, tendo-se em vista que o art. 156, III, da CF/88, distancia dessa incidência os serviços cuja tributação é de competência dos Estados, que são exatamente os que configuram a base de cálculo do ICMS.

Mesmo ainda havendo questionamentos em relação à taxatividade ou não dos serviços constantes na lista anexa da Lei Complementa 116, afirma a doutrina majoritária, que essa lista é *numerusclausus*, ou seja, não admite sua a tributação de serviços que não estejam presente nesta lista.

No entanto, é passivo o entendimento de que se admite a leitura extensiva de cada serviço ali presentes, com a finalidade de abranger os serviços correlatos previstos taxativamente.

Logo, pode-se afirmar, de maneira sintética, que o ISS é o imposto incidente sobre a prestação dos serviços previstos em lei municipal e necessariamente renunciados em lei complementar, exceto os de transporte interestadual e intermunicipal ou sobre comunicação, pois sobre estes, incide o ICMS. (ALEXANDRE, 2014, 643).

Doutrina Maior e a Jurisprudência – STF e STJ – corroboram de uma teoria mista, na qual, os serviços dispostos na lista em anexo, apesar de taxativos, admitem interpretação ampla e analógica, para abranger serviços congêneres ou correlatos, o que implica na incidência do ISS sobre outros serviços, desde que guardem similaridade com aquele explicitamente citado. (HARADA, 2008, p. 338).

### 3.3 Regra Matriz de Incidência do ISS

Segundo a doutrina mais especializada, entre elas, Maria Rita Ferragut, toda a norma deverá ser esculpida de forma a possuir uma estrutura mínima que proporcione uma produção de sentido e que conduza um comando prescritivo de observância geral, ou seja toda lei deverá apresentar uma estrutura onde haja uma previsão e uma consequência para a corporificação da ação prevista.

Segundo a autora Aurora Tomazini de Carvalho:

Todas as regras do sistema têm idêntica esquematização formal: uma proposição-hipótese “H”, descritora de um fato (f) que, se verificado no campo da realidade social, implicará como proposição-consequente “C”, uma relação jurídica entre dos sujeitos (S’ R S’), modalizada com um dos operadores deônticos (O, P, V). Nenhuma norma foge a esta estrutura, seja civil, comercial, penal, tributária, administrativa, constitucional, processual, porque sem ela a mensagem prescritiva é incompreensível.” (2013, p. 289).

Seguindo essa mesma teoria, temo o posicionamento do professor Paulo Barros de Carvalho: “A hipótese trará a previsão de um fato, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica que vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto” (2008, 242).

A grosso modo, podemos conceituar regra matriz de incidência tributária como sendo um comando normativo que tem por finalidade disciplinar a relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, ou seja, é a normatização do comportamento de ambos os agentes dessa relação.

### 3.4 Hipóteses de ocorrência do ISS

Antes de darmos continuidade, se faz necessário abordarmos os conceitos e as características do que é o “fato gerador” do Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

No ordenamento positivo brasileiro observamos de forma reiterada a utilização do termo “fato gerador” para referir-se à previsão legal do fato, que nada mais é do que constituição da tipicidade abstrata que caracteriza a incidência do

ISS, ou seja, é a elaboração da norma no âmbito das ideias, que no momento em que for praticada ocorrerá a incidência do referido tributo.

Consolidando esse entendimento, temo a citação do professor Paulo de Barros Carvalho:

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou lia consequência. (2007, 258)

O “fato gerador” (ou hipótese de incidência) é a realização de qualquer um dos serviços previstos na lista anexa da Lei Complementar 116 de 2003, ou seja, é quando se pratica um serviço para terceiro desde que esse não se constitua hipótese de incidência do ICMS, quais sejam: serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipais.

Para que haja a ocorrência da incidência do ISS sobre o serviço prestado, deverá haver a correta subsunção do fato à norma, ou seja, o enquadramento legal do efetivo exercício do serviço.

### **3.5 Critério Material e Espacial**

O critério material do ISS é a efetiva prestação de um serviço que necessite de uma contraprestação econômica, ou seja, para que haja a efetiva incidência do ISS, além da real prestação de serviço, excluindo-se os de competência dos Estados, ele deverá ser pago.

Logo, essa ação é um comportamento humano traduzido em uma obrigação de fazer, dar ou ser. É a encarnação do verbo previsto nos serviços elencados na lista anexa da Lei Complementar 116/2003.

É de suma importância que demonstremos aqui que nem toda a prestação de serviço remunerada é serviço passível de incidência do ISS. A prestação de serviços realizada sobre a égide de um contrato de trabalho, sobre um vínculo empregatício, bem como os serviços feitos a si mesmo, não são substrato para a ocorrência do Imposto Sobre serviços de qualquer Natureza.

O artigo 2º, II, da Lei Complementar determina que não incide o ISS sobre:

A prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho

fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados.

Para Marçal Justen Filho, a incidência do referido imposto ocorre frente a prestação de esforço físico-intelectual, seja ele material ou imaterial, de qualquer natureza realizado sobre o regime de direito privado, desde que esse não se consubstancie numa relação empregatícia. (1985, p. 80).

Para o professor José Soares de Mello:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a 'serviço', mas a uma 'prestação de serviço', compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado (2001, p. 31).

Buscando complementar esse entendimento, temos o dizer do professor Sérgio Pinto Martins que "o ISS é um tributo que onera determinado bem econômico (serviço, bem econômico imaterial) que se encontra na etapa da circulação (das transferências econômicas)" (MARTINS, 1998, p. 33.).

Porém, é necessário que se esclareça que somente os serviços constantes na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 que podem ser tributados pelo ISS, bem como, segundo entendimento do Superior Tribunal Federal, os serviços classificados como congêneres.

De um outro lado temos o critério espacial, que assim como o critério material tem enorme relevância quando da tributação do ISS sobre os serviços pré-determinado em lei complementar.

Podemos determinar o critério espacial como sendo a característica normativa que determina a região onde se tem como ocorrido o fato gerador da exigibilidade fiscal, logo, é ele o responsável por identificar no território o local de incidência dos tributos instituídos pelos entes federativos, possibilitando assim que os mesmos tenham a possibilidade de impor suas prerrogativas sobre quem ensejar a incidência do referido tributo.

Amparado por ampla doutrina, observa-se e se faz necessário frisar que nem sempre o plano de validade e eficácia da norma tributária será o mesmo do critério espacial. Visando a melhor explanação e "desembaraço" desse tema, temos o ensinamento de CARVALHO:

Em face da grande difusão desses últimos anos, tornou-se frequente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que o critério espacial da hipótese e o campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. E vamos exhibir a distinção com referências práticas bem visíveis. O IPI, tomado na regra que prevê a incidência na importação, e o IR, ambos de competência da lei federal, apresentam critérios espaciais radicalmente diversos: o fato jurídico tributário, na primeira hipótese, há de ocorrer nas repartições aduaneiras, de número limitado e situadas em localidades determinadas. Por outro lado, o IR alcança, em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras. A análise da regra de incidência do IPTU mostra o desencontro, com precisão geométrica. O tributo grava privativamente, os imóveis localizados dentro do perímetro urbano do Município. Inobstante isso, a lei municipal efunde sua eficácia por toda a sua extensão do território correspondente, atingindo as zonas rurais, excluídas do impacto tributário. Os modelos trazidos à colação propõem uma inferência que vemos iluminada com forte claridade metodológica: o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei. As coincidências, até certo ponto frequentes, devem ser creditadas à opção do legislador, entre os esquemas técnicos de que dispõe, sempre que pretenda apanhar, com a percussão tributária, uma quantidade inominável de eventos. Daí ser entre as fórmulas conhecidas a menos elaborada e, por decorrência, a mais elástica.” (2005, pp. 262-263)

Logo, vemos que o critério espacial poderá, a depender do imposto e da situação em que ele se encontra, ter a sua abrangência limitada ao território do ente que o instituiu, como o que ocorre, por exemplo, com o IPTU.

O legislador, mesmo que em alguns casos tenha se omitido de colocar de forma expressa o local onde ocorrerá o fato gerador, deixa de maneira bem clara, na lei, substrato suficiente para que se possa assinalar de forma precisa o lugar onde o terá ocorrido.

O aspecto espacial leva ao entendimento de que o fato gerador ocorrido no território “X” possibilita que o ente federativo ao qual o território “X” corresponda seja o legitimado para o recolhimento do tributo incidente sobre o serviço prestado em tal território, havendo assim uma coincidência entre o aspecto espacial e o campo de eficiência da norma.

No entanto, na maioria dos casos é essa ocorrência é apenas aparente, já que na prática, o art. 3º da LC 116/2003, determinada 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 nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

É de fácil percepção que o legislador não tem como local hábil ao recolhimento do ISS o local onde ele é efetivamente realizado, mas sim onde encontra-se o estabelecimento do prestador, ou, na ausência desse, o domicílio do mesmo, o que nos leva a concluir que, em regra, o local da incidência do ISS é onde a empresa manter sua sede.

Mesmo havendo a tipificação do local de incidência do referido tributo em lei, há muito grande parte da doutrina nacional vem criticando esse posicionamento legal, apontando defeito, tais como: i) a falta de simetria com o arquétipo constitucional; ii) desarmonia dos aspectos do antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária do ISS; iv) inobservância do princípio da territorialidade.

### **3.6 Aspecto Temporal**

Os fatos oponíveis se concretizam no mundo físico em determinado momento, que deverá ser nitidamente afixado pelo legislador, já que, nesse exato instante surge um direito subjetivo para a pessoa de direito público frente ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, ou seja, floresce aí a exigibilidade do imposto.

Segundo afirma Anna Emília CORDELLI ALVES:

A exteriorização do fato gerador do ISS ocorre com a efetiva prestação de serviços (aspecto temporal). Quando a efetiva prestação de serviços se dá no âmbito de um único Município, não há dúvida de que este Município será competente para exigir o ISS", momento em que se exterioriza o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre de Qualquer Natureza (2003, p. 29).

É necessário que se observe que nem todos os tributos terão em seu corpo legal a indicação de quando se terá por ocorrido o seu fato gerador.

Porém, há impostos, como o IPTU, que relacionam em sua previsão legal não só o seu fato gerador e base de cálculo, mas também o seu critério temporal, o qual se terá por calhado no primeiro dia de cada ano.

O art. 116 do CTN, com o fito de determinar mais claramente o momento de incidência dos impostos (no surgir do fato gerador), colocou em seus incisos I e II, o seguinte:

I- Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II- Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Logo, o ISS incide no momento da prestação do serviço, no momento em que se conclui o fazer do sujeito passivo, mesmo que outro seja o instante em que houve a celebração de contrato ou convenção particular sobre fornecimento do serviço.

Consubstanciando esse entendimento, há o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo:

em se tratando de ISS, impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material - prestação de serviços - nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização (conclusão, ou medição por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal (2000, p. 104).

Sendo assim, o contrato que prevê a prestação do serviço avençado entre as partes representa apenas uma obrigação entre as mesmas de realização de um serviço, o que não apresenta nenhuma implicação tributária, ou seja, não é possível que se corra a exigência apenas tendo como base a celebração de um instrumento contratual, sem que ocorra a efetiva prestação do serviço.

### **3.7 Critério pessoal e quantitativo**

Finalizada a parte que concedente à hipótese de incidência, que diz respeito ao critério material, temporal e espacial já explanados acima, passa-se a tratar da parte referente à hipótese de incidência, que encerra o critério pessoal, no qual se encontra os sujeitos participantes da relação jurídico-tributária, ou seja, o sujeito passivo e o ativo.

Adentrando-se no tema, temos que o art. 121, do Código Tributário Nacional (CTN), define o sujeito passivo como sendo toda pessoa que tenha obrigação de realizar o pagamento de tributo ou de penalidade (multa), ou seja, o contribuinte será aquele que tenha dado cabo a realização do fato gerador de um imposto bem como aquele sujeito que, por exemplo, tenha de realizar uma obrigação acessória, como o de manter o livro caixa atualizado, e não o faz, incorrendo, assim, em multa prevista em lei.

Do outro lado, também com previsão no CTN, mais precisamente no art. 119, tem a qualificação do polo ativo, como sendo “a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Logo, sendo o ISS competência dos Municípios, bem como do Distrito Federal (em decorrência de seu caráter híbrido), pertence a eles a capacidade de exigir o tributo em tela dos sujeitos que realizarem algum dos serviços previstos na LC 116/2003.

Será o sujeito passivo dessa relação a pessoa, seja ela física ou jurídica, que realizar, direta ou indiretamente, qualquer um dos serviços, independentemente de ser essa pessoa efetivamente o prestador do serviço ou o responsável por sua execução, como é de observar-se da análise do art. 5º da LC 116/2003.

Antes de seguirmos adiante, observemos que parte da doutrina dominante entende que, por conta do instituto da parafiscalidade, o apontamento feito no art. 119 do CTN, que define quem é o sujeito ativo da obrigação tributária deve ser tido como sendo aquele a quem a lei outorgar a competência para exigir o concernente tributo.

Além da definição legal de quem corporifica os sujeitos da relação tributária, para que o crédito tributário se torne exigível, é necessário que antes ele tenha sido liquidado, ou seja, passado por uma análise quantitativa e se chegado a um valor certo e líquido.

Carvalho diz o seguinte:

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 sainete próprio da categoria obrigacional, em confronto com as demais relações jurídicas, cujo objetivo não é dimensível em proporções econômicas (CARVALHO, 2007, p. 338).

Para a estipulação desse valor a ser exigível, temos duas possibilidades de aferição, a primeira diz respeito ao tributo fixo, que seria aquele tributo que antes mesmo da ocorrência do fato gerador já teria um valor pré-estabelecido e que não demandaria muito esforço do ente tributante para determinar, como ocorre com algumas taxas.

Por outro lado, temos aqueles que podemos chamar de variáveis, que são aqueles que modalizam de acordo com o valor de sua base de cálculo, ou seja,

teriam como base variável o preço do serviço prestado, como o que ocorre com o ISS.

Para se alcançar o valor a ser pago em decorrência da incidência desse tributo é necessário usar-se dois instrumentos, a saber: a base de cálculo e a alíquota, onde a junção de ambos leva ao *debitum* tributário.

A base de cálculo, que é o substrato para a incidência do imposto, é o valor do bem ou do serviço prestado, é a quantificação em dinheiro do fazer humano, no caso da prestação de serviço, indica Ricardo Alexandre: “a base de cálculo deve ser sempre uma grandeza que quantifique a riqueza tributada pelo imposto (ALEXANDRE, 2014, p.647).

Segundo o professor Carvalho, a base de cálculo dos impostos possuem, precipuamente, três funções, a saber:

a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.”. (2008, p. 332).

Tendo o fito de complementar o meio de aferição do valor do tributo, temos a utilização de um segundo instrumento, denominado de alíquota, utilizada para mensurar-se o valor da obrigação, podendo ela ser fixa ou variável a depender da espécie do imposto.

Congregada a base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasceria pelo acontecimento do fato típico (CARVALHO, 2007, p. 532).

A Emenda Constitucional, nº 37/2002, em seu artigo 3º, incorporou o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais transitórias, determinando alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento), a partir da data de publicação da emenda citada, que se deu em 13 de junho de 2002.

Posteriormente, com o advento da LC 116/2003, a qual traz em seu bojo as normais gerais em relação ao ISS, estabeleceu que a alíquota máxima do ISS que os municípios poderiam fazer uso para aferição do valor do tributo seria de 5% (cinco por cento).

Dessa forma, a alíquota mínima que os municípios poderão adotar, bem como a máxima, variará de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento), tendo a base de cálculo o valor do serviço prestado, as quais têm como finalidade, entre outras coisas, barrar a guerra fiscal existente entre os municípios.

#### **4 CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ISS**

Cada ente político tem autonomia para gerenciar-se autonomamente, sem a necessidade de interferências externas, ou seja, tem autonomia governamental e administrativa.

Esses mesmos têm, em decorrência da concessão realizada pela Carta Magna, a competência de instituírem tributos que estejam em suas égides de atuação, sendo cerceados apenas pelos princípios que regulam os limites de sua discricionariedade, bem como os limites territoriais de incidência de suas leis.

Tanto os Estados, Distrito Federal e Municípios tem suas áreas de atuação restritas a seus territórios, ou seja, a exigibilidade de cumprimento de suas normas se contém em sua área física, sendo vedado que um interfira na área de atuação do outro.

Consubstanciando esse entendimento, temos o posicionamento do professor Paulo de Barros Carvalho:

Recolhido o fato de ser o Brasil juridicamente, uma Federação, e o de haver Municípios dotados de autonomia, a vigência das normas tributárias ganha especial e relevante importância. Vê-se, na disciplina do Texto Constitucional, a preocupação sempre presente de evitar que a atividade legislativa de cada uma das pessoas políticas interfira nas demais, realizando a harmonia que o constituinte concebeu. É a razão de ter-se firmado a diretriz segundo a qual a legislação produzida pelo ente político vigora no seu território e, fora dele, tão-somente nos estritos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem. Nessa linha de raciocínio, as normas jurídicas editadas por um Estado são vigentes para colher os fatos que aconteçam dentro de seus limites geográficos, o mesmo ocorrendo com os Municípios e com a própria União. Todavia, desde que se celebrem convênios entre os Estados e entre os Municípios, alguns princípios da extraterritorialidade podem ser eleitos e, nessa estrita dimensão, as normas de um serão vigentes no território do outro. Passa-se o mesmo com a União, quer na sua qualidade de pessoa política de direito constitucional interno, quer como pessoa no direito das gentes. Participando no concerto das nações, assina tratados e convenções internacionais que têm o condão de imprimir vigência às suas normas, mesmo em território estrangeiro. (2005, pg. 88-89)

Logo, o princípio da territorialidade é corolário da manutenção do modelo federativo aplicado no Brasil, onde se presa pela autonomia de seus entes e a divisão de suas competências e respeito mútuo.

Como já bem abordado, a constituição distribuiu entre os entes federativos as competências de instituição e majoração de tributos, impedindo, assim, no plano lógico, o surgimento de conflitos de competência entre os mesmos.

No entanto, estes, quando aparecem, são apenas aparentes, sendo responsabilidade de Lei Complementar só elencar os requisitos para a resolução do impasse, como é previsto na CF/88, em seu art. 146, I, ao prevê que cabe à Lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Logo, podemos chegar à conclusão de que a instituição de cada tributo pertence ao ente tributante ao qual a CF/88 outorgou o poder de o criar, sendo vedado a qualquer um outro a sua intervenção em assuntos que não dizem respeito à sua competência legislativa tributária, salvo previsão expressa em lei.

Esse conflito aparente ocorrerá quando dois ou mais entes tributarem o mesmo fato gerador e o sujeito passivo for a mesma pessoa, ou seja, haverá uma confusão, aparente, de quem é o real legitimado para tributação e recolhimento do imposto em epígrafe, com ocorre com o ISS, IPTU, e IPI.

A doutrina majoritária tem esse conflito de competência dividido em dois tipos: os conflitos homogêneos e os heterogêneos, que serão melhor explicados a seguir.

O conflito de competência heterogêneo ocorrerá quando dois entes, de âmbitos diferentes, tributarem o mesmo fato gerador e o exigirem do mesmo agente passivo, a exemplo do que ocorre com o IPTU e o ITR, quando há divergência na qualificação do local onde se encontra o imóvel.

Por outro lado, o conflito homogêneo de competência ocorre quando os agentes ativos da relação tributária pertencem ao mesmo patamar e pretendem recolher tributos idênticos sobre o mesmo fato gerador, como o que ocorre com o IPTU exigido por dois municípios distintos.

Além desse tipo de conflito, a doutrina ainda elenca outros dois, a saber: o conflito material e o conflito territorial. O primeiro, quem tem como base o aspecto material, surge da dificuldade de se realizar a subsunção do fato à norma, eis que dois ou mais entes da federação, poderão, de forma equivocada, considerar um mesmo fato gerador como passível da exigibilidade de sua obrigação jurídica tributária.

O conflito, decorrente do caráter espacial, tem relação direta com a indefinição do local onde se tem por consumado o fato gerador da relação tributária, ou seja, segundo Daniel Monteiro, ocorrerá isso pela determinação espacial divergente ou pelo próprio erro na determinação do local onde ocorreu o fato (CASTRO, pg. 126-127).

Surge, a partir desses conflitos de competência, a figura da bitributação, que ocorre exatamente quando dois entes distintos exigem o pagamento de tributos, iguais ou distintos, sobre o mesmo fato gerador, o que causa demasiado ônus ao contribuinte.

Para sanar esse vício de legalidade, onde o maior prejudicado é o contribuinte, bem como para dirimir esse conflito de competências, o meio hábil a fazer isso é o judicial, onde será verificado a quem compete a exigibilidade do crédito tributário bem como será retirado dessa relação aquele que, indevidamente, incorrer na invasão da competência de terceiro.

#### **4.1 Conflito de competência na tributação do ISS**

Como já abordado acima, temos que o CTN não é um código contemporâneo à CF/88, mas que, por previsão legal, foi incorporado por meio de Lei Complementar à Constituição de 1967.

Essa recepção incorporou o CTN à Constituição Federal de 1967, no entanto, no código tributário não havia previsão dos serviços que seriam a base para constituir-se a hipótese de ocorrência do ISS. Sendo assim, publicou-se, em dezembro de 1968, o Decreto-Lei nº 406, que trouxe consigo uma lista com 25 itens que determinaram no campo teórico os serviços passíveis de incidência do ISS.

O ponto ora debatido nesse estudo é a previsão legal inscrita no Decreto-Lei 406/68, que além de estipular os itens que elencam o rol de serviços que compõe o substrato para a incidência do ISS, também trouxe que o critério de identificação do local de incidência do ISS é o local do estabelecimento do agente prestador do serviço, bem como, quando ocorrer sua falta, o local de domicílio do mesmo, e, só de maneira residual, no local da prestação quando o serviço se tratar de construção civil, como se depreende da análise do art. 12 desse diploma legal:

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

- a) O do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;

É evidente que a previsão legal de tributação do ISS no local da sede da empresa tem como finalidade facilitar a tributação dos serviços. No entanto, essa estipulação do estabelecimento do prestador como critério espacial para a arrecadação desse tributo vem trazendo vários embates entre os municípios onde o serviço é efetivamente prestado e aquele onde a empresa matem seu estabelecimento, haja vista que essa previsão deu a possibilidade de os municípios tributarem serviços fora de seus limites territoriais.

Doutrinadores, como Heron Arzua, criticam essa posição, observando nela uma violação ao princípio da territorialidade, como já visto acima, ratificando que o local de arrecadação do ISS deveria ser o mesmo onde ocorreu a prestação do serviço, já que, em sua opinião, não há sentido em deixar que um município tribute em território que não seja o seu.

O que muito vem ocorrendo como meio de burlar-se essa previsão legal, bem como se esquivar dos altos impostos de ISS suportados por empresas prestadoras de serviços, é a criação de sedes fictícias, também chamadas de sedes de fachada, em municípios nos quais as alíquotas desse imposto são mais brandas, já que, como dito acima, cada município poderá variar sua alíquota entre 2% a 5% por cento.

Além dessa prática odiosa e de má-fé, temos que essa normatização levou ao que se chama de guerra fiscal, já que, com o intuito de alocarem em seus territórios empresas, e com isso aumentar o número de postos de serviços, os municípios começaram a propor a essas prestadoras de serviços alíquotas menores bem como melhores condições para a instalação de suas sedes em seus territórios.

Essa prática levou e leva a uma conglomeração de empresas em municípios menos desenvolvidos, tendo-se em vista que a alíquota utilizada para se obter o valor do ISS é menor do que as praticadas em grandes centros urbanos.

Diante desse impasse, muitos municípios não abriram mão de realizarem a tributação de serviços ocorrido em seus territórios, mesmo que em outro encontre-se a sede da empresa prestadora, independentemente de o outro município já o tiver comunicado da cobrança do tributo.

Outra decorrência direta desse conflito de competência é a ocorrência do instituto da bitributação, instituto esse que é vedado pelo ordenamento jurídico.

A bitributação ocorre quando dois municípios, no caso do ISS, tributam o mesmo fato gerador, é quando o município onde encontra-se a sede da empresa faz o lançamento tributário e exige-o e, ao mesmo tempo, o município onde foi prestado o serviço repete o procedimento.

Com essa dificuldade em determinar-se quem é o verdadeiro legitimado para realizar a cobrança, vários foram os contribuintes que se socorreram do judiciário para verem suas causas dirimidas, bem como foram várias as decisões sobre o tema.

Como exemplo, tomemos um julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). LC 56/87 E LC 116/03. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. COMPETÊNCIA. FATO GERADOR. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. IMPLEMENTAÇÃO DO CONTRATO BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL DA CONTRATAÇÃO. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 148, DO CTN. POSSIBILIDADE. MULTA. PERCENTUAL ABUSIVO. VEDAÇÃO DO ARTIGO 150, IV, DA CF. CARÁTER NITIDAMENTE CONFISCATÓRIO. 1) O arrendamento mercantil (leasing) não se confunde com a locação de bens móveis (locação pura), cuja incidência do ISS foi declarada inconstitucional pelo STF. A legislação, numa interpretação histórica (Leis Complementares 56/87 e 116/03), diferencia os dois institutos. 2) Compete ao município, no qual ocorre o fato gerador, ou seja, o local da prestação do serviço, onde o contrato é efetivamente realizado, cobrar o ISS. Precedentes do STJ e deste Tribunal

de Justiça. 3) No caso de omissão da arrendadora no fornecimento de documentos e havendo impugnação, porém, sem prova de abusividade dos valores arbitrados para o lançamento, prevalece o arbitramento. 4) A decadência, no caso de ISS não informado, nem recolhido, tem base legal no art. 173, inc. I, do CTN. 5) A multa aplicada em percentual abusivo encontra vedação no artigo 150, IV, da CF, pelo seu caráter nitidamente confiscatório. APELAÇÕES DESPROVIDAS. PRELIMINARES REJEITADAS. (Apelação Cível Nº 70030120521, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arno Werlang, Julgado em 26/05/2010) (grifei)

De outro lado surgiram as decisões que, baseadas na interpretação literal da lei, tomaram o município do estabelecimento da prestadora de serviço como sendo esse o detentor da competência para exigir o referido tributo.

Buscando planificar o entendimento dos tribunais em relação a esse tema, bem como com o fito de pôr fim a essa guerra fiscal, o STJ resolveu realizar uma interpretação do art. 12 do DL nº 406/68, levando em consideração para isso o princípio da territorialidade, consubstanciando um posicionamento doutrinário no sentido de entender o ISS como sendo devido àquele município em cuja extensão territorial teve levado a cabo o exercício de uma prestação de serviço levado a produção do seguinte extrato:

**TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68.** Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador. E o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele (município) o poder de tributar as prestações 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 se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente. (REsp. 54.002/PE, rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª T., j. 05-04-1995, Grifo Nosso)

Seguindo esse mesmo entendimento, em decisão mais recente, dentre outras, temos a decisão do Tribunal do Distrito Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO - REMESSA DE OFÍCIO - CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO - COBRANÇA DO ISS - LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1 - A COBRANÇA DO ISS DEVE SE DAR NO LOCAL EM QUE INCIDIU O FATO GERADOR, OU SEJA, ONDE FOI EFETIVAMENTE PRESTADO O SERVIÇO. NO CASO EM ANÁLISE, A COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DO TRIBUTO É DO DISTRITO FEDERAL E NÃO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, JÁ QUE O TRABALHO FOI REALIZADO EM BENEFÍCIO DO BANCO DO BRASIL, CUJA SEDE ENCONTRA-SE NA CAPITAL FEDERAL. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 2 - REMESSA DE OFÍCIO  
CONHECIDA E IMPROVIDA

(TJ-DF - REMESSA DE OFÍCIO: 20030110065334 DF, Relator:  
HUMBERTO ADJUTO ULHÔA, Data de Julgamento: 29/11/2004, 4ª  
Turma Cível, Data de Publicação: DJU 01/02/2005 Pág. : 123)

A maioria dos municípios que detém uma maior concentração de empresas prestadoras de serviço se filiam ao entendimento de que o ISS é devido ao município que comporta a sede da empresa, bem como aqueles municípios que são eminentemente consumidores desses serviços entende ser devido no local da efetiva prestação do serviço.

A interpretação dada pelo STJ sobre o tema foi apenas mais um motivo para ampliar-se os conflitos existentes em torno do conflito de competência do ISS, dado que se criou com isso uma bipartição, entre o estampado na norma e pelo entendimento do STJ e de tantos outros tribunais Brasil a fora.

O legislador, ao editar a Lei Complementar 116/2003, substituta do DL nº 406/68, não levou em consideração o posicionamento do STJ, mantendo o local de incidência do ISS o município que detém em seu território a sede da empresa.

Essa mesma trouxe consigo uma ampliação dos serviços sobre os quais não incide a regra de incidência do ISS, elevando de 01 (um) para 20 (vinte) os casos de excepcionalidade, bem como conceituou o quem vem a ser estabelecimento do prestador para efeitos de incidência do imposto, como observamos da análise do art.4º dessa lei:

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.

Mesmo com o surgimento da LC 116/2003, O STJ manteve o posicionamento de que o ISS deveria ser pago onde o serviço fora efetivamente prestado, tal como podemos analisar no precedente abaixo:

TRIBUTÁRIO - ISS - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LOCAL DA  
PRESTAÇÃO DESERVIÇO - ART. 3º DA LC 116/2003 – TESE NÃO  
PREQUESTIONADA - SÚMULA282/STF. 1. Aplica-se o enunciado da  
Súmula 282/STF em relação à tese não prequestionada. 2. A  
jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que, para fins de

incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário. 3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido.

(STJ - REsp: 753360 MS 2005/0082924-9, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 17/04/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 30/04/2007 p. 302)

No entanto, no ano de 2010, o STJ reviu seu posicionamento no REsp 1.160.253 e proferiu a seguinte decisão:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal 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. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional 2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário. 3. No caso, o tribunal a quo concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS. 4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental. 5. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

(STJ - REsp: 1160253 MG 2009/0188086-8, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 10/08/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/08/2010)

Visto isso, observa-se o que o STJ vem firmando entendimento de que o ISS será devido não onde o serviço foi de fato prestado, mas, de acordo com a LC 116/2003, onde a empresa mantiver sua sede, ou seja, passou-se a tomar-se uma posição mais legalista da LC citada que traz consigo a previsão de competência já prevista no DL nº 406/68.

É importante que se observe as hipóteses nas quais essa regra não incidirá, vez que no julgamento do Ag. Rg. 1.272.811, o STJ firmou entendimento de que haverá esse deslocamento de incidência do tributo em comento para o município

que detém a sede da empresa quando os serviços prestados não forem aqueles previstos no inciso I ao XXII da LC 116/2003.

**AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO. ISSQN. COMPETÊNCIA. FATO GERADOR OCORRIDO NA VIGÊNCIA DA LC N. 116/2003. CONSULTORIA E ASSESSORIA ECONÔMICA E FINANCEIRA. LOCAL DA SEDE DO PRESTADOR DO SERVIÇO. ACÓRDAO EMBARGADO DE ACORDO COM REPETITIVO. ENUNCIADO N. 168 DA SÚMULA DESTA CORTE.** 1. Na linha da jurisprudência desta Corte, decisão monocrática de relator e acórdão do mesmo colegiado que proferiu o acórdão embargado não servem como paradigma em embargos de divergência. 2. Cuidando-se de fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar n.116/2003 e não se tratando de serviços de construção civil ou das exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do referido diploma, correta a decisão do acórdão ora embargado que, na linha do repetitivo mencionado, adotou o critério "do local do estabelecimento prestador do serviço", esse definido na própria lei complementar (art. 4º). Incidência do enunciado n. 168 da Súmula desta Corte. 3. Precedentes da Segunda Turma que não divergem do acórdão embargado, da Primeira Turma, seja porque não guardam a necessária semelhança fática, seja por terem adotado o mesmo entendimento jurídico. 4. Agravo regimental improvido. (Ag. Rg. Nos Eds. No Ag. 1.272.811, **01.02.2012**)

Ainda havendo dúvidas da interpretação da LC 116/2003 referente a competência para arrecadar-se o ISS, houve, no estado de Santa Catarina, um caso no qual uma empresa prestadora de serviços de leasing mantinha estabelecimentos em mais de um município, acarretando assim o questionamento de a qual dos envolvidos pertencia a competência de realizar a retenção do tributo, já que, da análise do entendimento firmado acima, essa alçada compete a quem detém a sede em seu território.

O impasse de deu exatamente pelo fato de dois municípios contarem como sedes administrativas da mesma empresa, que atuava simultaneamente nos dois territórios.

Tendo essa situação, o STJ, no julgamento do Resp. 1.060.210 – SC, proferiu a seguinte decisão:

**RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC. LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO.** 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá

ser recolhido o tributo. (REsp. 1.060.210/SC, rel. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª T., Dje. 05-04-2010)

Esse julgamento levou a criação de uma referência, um precedente, de forma que, nos casos em que houver estabelecimentos prestadores de serviços de uma mesma empresa em mais de um município, admite-se como local de incidência do ISS sendo aquele onde houve a efetiva prestação do serviço, ou seja, quem deterá a competência para realizar a exigibilidade do referido imposto será o município onde se deu a execução da ação.

No entanto, a jurisprudência até outrora consolidada, com embasamento no entendimento do REsp; 1.060.210, teve um revés a partir do julgamento do Ag. Rg. No REsp.Nº 1.390.900, no qual foi entendido que o local de incidência do ISS era município cujo território suportou a prestação do serviço, retirando assim a competência do município da sede da empresa de exigir o cumprimento da obrigação tributária, como podemos analisar do julgado a seguir:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. ISSQN. MUNICÍPIO COMPETENTE. CONTROVÉRSIA DECIDIDA PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO RESP 1.060.210/SC, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC.** 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando a Corte de origem obrigada a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes. 2. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008, firmou a orientação no sentido de que: "(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprova haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo". 3. Ao contrário do que se possa imaginar, as premissas estabelecidas nesse precedente aplicam-se a todos os casos que envolvam conflito de competência sobre a incidência do ISS em razão de o estabelecimento prestador se localizar em municipalidade diversa daquela em que realizado o serviço objeto de tributação. 4. No caso dos autos, o pleito refere-se a fatos geradores do ISS ocorridos na vigência da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. 5. Restou incontroverso que a agravada possui estabelecimento prestador no Município de Belo Horizonte e que os serviços de "substituição de motores a gás, Jenbach acionadores de compressores alternativos por motores elétricos síncronos" ora em apuração foram prestados em outra municipalidade. 6. Dessa forma, aplicando-se a recente orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior firmada nos autos do REsp 1.060.210/SC, tem-se que inexistente relação jurídico-tributária apta a legitimar a instituição e cobrança do ISS pelo Município de Belo Horizonte, uma vez que, sob a vigência da LC n. 116/2003, o município competente

corresponde àquele onde a hipótese incidência do ISSQN se materializou, qual seja o local da ocorrência do fato gerador. 7. Agravo regimental a que se nega provimento. **(Ag. Rg. No REsp.nº 1.390.900, de 25 de maio de 2014)**

Visto isso, chega-se à conclusão de que o STJ, no julgamento do Ag. Rg. No REsp.nº 1.390.900, de 25 de maio de 2014, trouxe a lúmen diretivas novas consubstanciadas no REsp 1.060.210 de SC, que são: I) aos serviços prestados na vigência da Lei Complementar 116/2003, o local da efetiva prestação do serviço; II) aos serviços ocorridos na vigência do DL 406/68 se aplica a regra do estabelecimento prestador.

Há uma incansável disputa entre os municípios na busca da legitimação para o recolhimento do ISS, ora um se baseando no entendimento do STJ, ora outro se valendo da interpretação dos ditames da LC 116/2003 (ALEXANDRE, 2014).

Ainda assim, da análise do que foi abordado, não há uma reconhecimento categórica do posicionamento hodierno do Superior Tribunal de Justiça, haja vista a variação entre sus decisões; momento posicionando-se de uma forma momento de outra. Porém, da observância de sua jurisprudência, pode se afirmar que há uma tendência mais acentuada para um posicionamento mais contrário à norma geral de incidência do ISS constante na LC 116/2003.

Observa-se que as normas de criação dos tributos necessariamente devem estar pareadas com o ordenamento jurídico constitucional, tendo essa última delineado contornos claros e gerais para cada tipo e subtipo de imposto, outorgando ao legislador infraconstitucional o múnus de delimitar precisamente cada espécie tributária, respeitando os limites previstos no texto da Carta Magna.

A constituição definiu de antemão as diretrizes a servirem de guia para a instituição dos impostos, mais precisamente chamada de Regra-matriz de incidência tributária”, pela qual é possível que se determine as estruturas básicas de cada tipo de tributo, como o que ocorreu com o ISS, onde foi atribuído a todos os municípios o poder de tributar serviços de qualquer natureza, ressalvando-se os de competência dos Estados (ATALIBA, 2005).

A LC 116/03 traz expressamente em seu corpo quais são os fatos geradores do ISS, ou seja, ela determina qual o critério material que enseja a incidência desse tributo, o que ela não fez ao determinar o critério espacial, isto é, não disse

expressamente quem será o agente ativo dessa relação, definindo apenas o critério espacial como sendo o estabelecimento comercial ou, em não havendo, o domicílio.

No entanto, como já analisado, o entendimento de muitos doutrinadores é o de que, da análise da CF/88, extrai-se, claramente, que o local de incidência do ISS é o mesmo onde se deu o fato gerador, ou seja, onde foi prestado o serviço.

O aspecto espacial da hipótese de incidência é implicitamente extraível do Texto Constitucional. Se o arquétipo é a prestação de serviços, o aspecto espacial só pode ser reduzido ao local onde se efetiva a prestação (ATALIBA; BARRETO, 1984 apud BAPTISTA, 2005, p. 525).

Marçal Justen Filho faz um apontamento extremamente interessante ao passo que observa que a Constituição Federal, ao tomar a corporificação da hipótese de incidência do ISS, determinou a obrigatoriedade de escolha de um critério espacial, que de forma alguma guarda relação com o domicílio ou sede do estabelecimento do agente prestado do serviço, ou seja, essa ideia opõe-se à relação existente às feições da norma e o arquétipo que se extrai na norma constitucional, dela sai uma hipótese que em nada condiz com a realidade, chama de ficção jurídica (FILHO, O imposto sobre serviços na Constituição, p. 148). Ano 1985.

Visto isso, fica claro que o texto constitucional, sozinho, seria o suficiente para dar prova da inconstitucionalidade do art. 3º da L 1C16/2003, haja vista a possibilidade de se retirar do próprio texto constitucional o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, ou seja, se extrai da simples análise desse texto normativo que o ente que detém essa competência é aquele onde o serviço é prestado, sem que para isso haja a criação de uma ficção jurídica com o intuito de translocar essa competência para outro ente diferente desse.

Pode-se dizer que o critério material desse imposto (ISS), tem relação direta com o critério espacial, haja vista que a definição objetiva dá vínculo mais que suficiente para determinar o aspecto espacial de incidência do mesmo, consubstanciado, dessa forma, uma ligação de proximidade entres os aspectos conjecturados na pressuposição de incidência tributária.

Desse modo, é descabido que o legislador, por meio de lei complementar, determine, de forma contraditória, os aspectos materiais e espaciais de um tipo tributário, determinando o seu fato gerador (critério material) como sendo a prestação de serviços, como definidos no art. 1º da LC 116/03, e seu critério

espacial sendo um lugar diverso daquele onde se deu por efetivado a serventia, sendo que deveria o lugar da prestação ser o legitimado para realizar o recolhimento do imposto.

Mesmo com a contundência e a incongruência dos aspectos dos antecedente normativo, o legislador determinou, no art. 3º da LC 116/03 o seguinte: Art. 3º o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador, o que nos leva a crer que o mesmo no momento de sua redação não atentou-se à sintonia existente ente o aspecto material e espacial.

Não sendo isso suficiente a dissonância com a realidade, a LC 116/03, atendeu-se para a possibilidade de não existência do estabelecimento do prestador no local da efetivação do serviço, o que o levou a determinar que na falta da sede essa competência será transportada para o local de domicílio do prestante, olvidando-se mais uma vez de correlacionar a existência dos critérios matérias e espaciais.

Nesse sentido, posiciona-se Marça Justen Filho

O critério espacial do ISS está vinculado não ao critério pessoal, mas ao critério material da hipótese de incidência do mesmo tributo. O local da prestação não é aquele em que tem domicílio o prestador do serviço, eis que inexistente qualquer vínculo ente o local da prestação e o domicílio do prestador. Pelo menos, nenhum vínculo jurídico. A vinculação dá-se entre o local e a prestação (1985, p. 148).

Para esse escritor, a definição de local do estabelecimento do prestador, bem como, em sua falta, o seu domicílio, contraria a conexão que existe entre o critério material e espacial do ISS, criando assim uma realidade alternativa diversa da que se concretiza no mundo real, ou seja, adota-se, nesse caso, o instrumento da ficção jurídica para ratificar tal entendimento.

Segundo a doutrina, a ficção jurídica é um artifício utilizado por sua utilidade prática, fazendo surgir assim uma realidade jurídica que, em sua égide, não condiz com a realidade dos fatos vivenciado na prática, ou seja, um elemento discursivo que tende a desconsiderar a correspondência existente entre a norma e a realidade, com o fito, dentre outras coisas, criar direito e deveres (MELO, 2003).

Esse tipo de artifício é algo utilizado no nosso ordenamento jurídico, no entanto, há alguns doutrinadores que entendem e defendem seu uso, bem como outros que a tem como descabidas, como acentua Ives Granada:

A presunção é inadmissível do ponto de vista de doutrina pura, porque nem a lei pode criar presunção absoluta em eventual conflito com os fatos, nem pode permitir presunção relativa em detrimento do sujeito passivo, sem ferir a "tipicidade cerrada", que deve acompanhar permanentemente, o "perfil da imposição". A "ficção legal" não pode ser adotada, porque a lei não tem o direito de criar "mentira oficial" em desacordo com o retrato constitucional e complementar da imposição (2001, p. 69).

Nessa mesma vertente temos Gruppenmacher:

Ao estabelecer o domicílio do prestador como local em que é devido o ISS, nada mais fez o legislador complementar do que estabelecer uma ficção jurídica, e a adoção dessa é, segundo entendemos, proibida no âmbito do direito tributário " (2015, p. 14).

Existe quem entenda que a ficção jurídica, quando tem a finalidade de determinar critérios em relação à competência espacial é plenamente aceitável, haja vista a previsão constitucional outorgando ao legislador complementar a tarefa de versar sobre os conflitos de competência, pressupondo-se assim que estaria esse legislador, de certa forma, autorizado para fazer uso dessa ficção.

Em entendimento doutrinário da vertente que tem posicionamento coadunado com o previsto no art. 3º da LC 116/03, que entendem ser o local da sede do estabelecimento o legitimado para o recolhimento do ISS, tem-se que não haveria a necessidade de utilizar-se o referido artifício jurídico, uma vez que o texto constitucional, bem como a regra matriz de incidência, requerem que haja, ao menos, uma similitude e um liame entre os requisitos da hipótese de incidência, e não uma cópia da descrição legislativa.

No entanto, sustentamos opositores dessa corrente que a adoção desse critério, de ser o local da sede do prestador o lugar legitimado a recolher o ISS, acarreta na violação ao princípio da territorialidade em decorrência do critério espacial adotado pela norma de incidência, o que fere gravemente o modelo federativo, interferindo diretamente na autonomia, no poder de regular-se, administrar-se e de se auto governar de cada ente, ou seja, não há, dessa forma, o respeito necessário ao limite espacial que cada Município necessita para exercer sua autonomia.

De forma mais clara, há uma limitação lógica do alcance das normas criadas por cada ente político, existe uma mitigação de sua abrangência para que se tenha seus efeitos produzidos em uma faixa territorial predeterminada condizente com o território de cada um, ou seja, cada norma instituída por um determinado Município

terá validade e eficácia apenas em seu domínio geográfico, não podendo propagar-se além dele.

Nesse mesmo sentido preceitua Roberval Rocha de Miranda:

A lei tributária só deve vincular os fatos geradores ocorridos no território do ente tributante, respeitando a repartição constitucional de competências tributárias. É o que se denomina princípio da territorialidade das leis, que, a despeito de não ser afirmado por uma norma escrita de direito, tem-se por princípio universal, seguido tanto no direito internacional quanto no direito interno. (2015, p. 176)

Desse ponto de vista, a competência tributária, sendo ela uma das vertentes da autonomia de cada ente, tem como limitação o espaço territorial do respectivo ente que instituir determinado imposto, como é o que ocorre com normas editadas pela União, que tem incidência em todo o território nacional, e as demais editadas pelos outros entes, que terão eficácia e vigência apenas nos espaços geográficos que os correspondem.

Esse mesmo entendimento, já abordado anteriormente, foi o mesmo adotado pelo STJ, no momento em que ratificou que o princípio da territorialidade requer que a norma municipal tenha seus efeitos apenas sobre os fatos geradores produzidos em seu limite espacial, como entende Roque Carraza:

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é sempre devido (e não é só o caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse Município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a ele relacionados, os deveres instrumentais tributários (1978, p. 158).

Logo, da interpretação do exposto, o critério espacial do ISS deve ser o local da efetiva prestação de qualquer um dos serviços dispostos na lista anexa da LC 116/03, como entende o Superior Tribunal de Justiça, acabando, assim, com qualquer dúvida sobre a legitimidade para tanto bem como não haveria nenhuma agressão ao princípio da territorialidade, como já abordado.

No entanto, os filiados ao entendimento retirado do art. 3º da LC116/06, afirmam que poderá o legislador excepcionar o princípio da territorialidade a um tributo desde que o mesmo não acarrete violação a tal princípio, utilizando-se para tanto o instrumento da ficção jurídica, já que o próprio CTN prevê a possibilidade de extraterritorialidade de um tributo em dois casos: I) por meio de convênio; II) ou por meio de normas gerais expedidas pela união, o que faz entender que o princípio da

territorialidade não é absoluto, mas que pode ser mitigado quando o tributo requer que seu alcance perpassasse as barreiras geográficas de seu território.

De fato, as normas municipais aplicam-se, de regra, no âmbito de seu território, assim como a lei estadual aplica-se no âmbito do território estadual, e a lei federal no âmbito nacional. Mas isso não é absoluto. Do contrário, a legislação do imposto de renda não poderia prever a tributação de rendas auferidas no exterior pelas subsidiárias, sucursais, filiais, coligadas de empresas situadas no território brasileiro. (HARADA, 2004, p. 16).

Entende essa corrente que não há de falar em ofensa ao princípio da territorialidade, pois a própria lei previu uma situação que deverá ser tomada como verdadeira, por força do previsto no art. 146, I da CF/88, ou seja, não há ofensa a tal princípio quando se tributa um fato ocorrido no exterior, já que não se trata, nesse caso, de uma tributação extraterritorial do ISS, e sim de uma tributação dada nos limites geográficos, na medida em que se tem por realizada a prestação do serviço no local da sede da empresa, ou seja, há aqui uma ficção jurídica.

O eminente professor Silva, observou o nítido uso da ficção jurídica para ratificar e justificar os ditames contidos no art. 3º da referida lei complementar, transferindo a competência de exercer a exigibilidade do tributo para território diferente daquele em que se deu a ocorrência do fato gerador (2012).

Muito embora ainda exista questionamentos em relação à utilização por parte do legislador complementar desse artifício jurídico, vêm os defensores desse posicionamento utilizando tal instrumento como ferramenta necessária à construção de uma norma jurídica resolutória para dirimir o conflito de competência territorial trazido a lúmen.

Para melhor entender, segue o apontamento de Kyoshi Harada:

Pondera ainda a respeito: Ora, se a lei de regência da matéria utilizou-se legitimamente, da figura de ficção jurídica, para tornar possível a tributação do ISS pelos municípios, não há como deixar de observá-la. Qualquer outra norma da legislação ordinária em sentido contrário seria inconstitucional, por afronta ao inciso I do art. 146 da Constituição Federal. Sem lei complementar, para dirimir conflitos de competência impositiva entre os municípios, nenhum deles poderia tributar, pois muitas atividades de serviços são executadas em diferentes locais, extrapolando os limites territoriais de determinado município, onde está estabelecido o prestador de serviços (2016, p. 252).

Sendo assim, entendem que a explicação de critério espacial existente no art. 3º da LC 116/2003 não é, de forma alguma, um atentado ao princípio da

territorialidade, mas, sim, um meio utilizado pelo legislador complementar para dirimir o conflito existente quando se trata de competência territorial, respeitando os limites da Constituição Federal de 1988, bem como verificando os liames que interligam os aspectos da hipótese de incidência tributária.

#### **4.2 Viés político-administrativo**

Tratar-se-á de observar-se nesse ponto os impactos caudados por cada tipo de critério espacial adotado, seja o que tem como fulcro o entendimento do STJ ou aquele que tem como substrato a literalidade do art. 3º da LC 116/2003.

Ocorre, para a doutrina que compactua com o posicionamento do STJ, que o critério espacial previsto no art. 3º do já citado diploma legal tende a acirrar ainda mais o que é chamado de guerra fiscal, que nada mais é do que a tentativa dos municípios de trazerem a seus territórios sede de empresas, utilizando-se de concessões de incentivos fiscais, menores alíquotas ou isenções.

Essa guerra, diferentemente do que se esperava acarreta uma série de problemas, tais como a baixa arrecadação tributária, o aumento das ações judiciais tratando do tema bem como o surgimento de falsos estabelecimentos prestadores.

Esses falsos estabelecimento são criados em cidades onde as benesses fiscais são maiores, com alíquota no patamar mínimo, que é de 2% (dois por cento), como ocorre em cidades circunvizinhas a grandes centros, sendo que, a maioria de seus serviços serão prestados em outras cidades e o ISS recolhido onde estiver sua sede, ou seja, onde o valor do referido imposto for menor.

Sobre o tema explana Kyoshi Harada:

Algumas dessas empresas somente formalmente consignaram seus endereços em outros municípios, estando de fato localizadas em São Paulo, onde prestam a maioria dos serviços. Basta atentar para o fato notório de que no Município de Santana do Parnaíba existem centenas de empresas localizadas em um mesmo endereço superando a impossibilidade material no que tange ao espaço físico necessário (2012, p. única).

Essa é uma prática constante em nossa realidade. Várias empresas mantêm essas sedes de fachada para diminuïrem seus gastos com impostos.

Embora se saiba que há uma grande quantidade desse tipo de negócios, observa-se também uma grande dificuldade quando o assunto se trata de fiscalizar,

haja vista ser muito difícil provar que a sede fantasia, por assim dizer, não promove de forma permanente o exercício dos serviços prestados.

Visando por fim a esse tipo de prática, e facilitar o aspecto arrecadatário do ISS, autores como Ives Granada e Marilene Talarico, são simpatizantes da teoria de que o tributo em análise deverá ser recolhido pelo município no qual ele foi efetivamente prestado, o que acabaria com a criação de novas sedes dessa espécie e desincentivaria a criação de novas.

No entanto, a primeira corrente, a que se filia ao art. 3º LC 116/03, elenca dois motivos pelos quais o local da sede da empresa deverá ser o legitimado para recolherem o tributo: I) impossibilidade de identificação do local da efetiva prestação de determinado serviço e a II) impossibilidade de tributação por alíquotas fixas para as empresas que prestam seus serviços.

Segundo essa corrente, tomar o local da prestação como sendo o correto para a incidência do ISS não é o mais acertado, já que em muitos casos não será possível determinar o local exato do efetivo cumprimento do serviço, fazendo, em muitos casos, que mais de um município requeira o cumprimento da obrigação jurídico-tributária.

Podemos concluir que é plausível a posição da primeira corrente ao sustentar e argumentar os motivos e as benesses que podem vir em decorrência da transmutação da competência espacial para o local da sede da empresa, como forma de prevenção de conflitos de competência entre os envolvidos, no entanto, analisando-se a segunda corrente, a que adota o local da prestação do serviço como local de incidência do ISS, observamos que os seus prós são muito maiores.

Por conseguinte, temos a segunda teoria, a qual defende ser o local de destino o competente para exigir o tributo, tendo em vista todo o supra citado, bem como demonstram várias vantagens na aceitação de tal teoria, como afirma Sabbag:

I) mais segurança jurídica e menos dúvida quanto a interpretação, “local da prestação de serviços”; (II) simplificação da legislação; (III) eliminação dos “municípios-corsários”; (IV) maior justiça social e equidade (o município produtor do serviço beneficia-se da renda e dos empregos gerados pela prestação do serviço, enquanto o município consumidor fica com a receita tributária; (V) legislação mais barata, menos complexa e com menos exceções, comparativamente ao número de regras (aquilo que não couber na regra, será uma exceção); (VI) enquadramento da legislação a realidade, e não da realidade a legislação. (2014, p 1046).

Disso, chega-se à conclusão de que com a implementação do local da prestação do serviço como sendo o critério espacial não persistirão as discussões jurídicas referente à possibilidade de exigibilidade da prestação tributária.

Dessa forma, haveria uma diminuição desse conflito fiscal existente os municípios dessa relação, e como já citado acima, uma diminuição da quantidade de sedes de fachadas, já que essa proposta consiste em uma relação lógica entre o local da prestação do serviço e do ente responsável por sua arrecadação, sendo a tributação no local da sede da empresa uma situação anômala e feita excepcionalmente.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente monografia pautou-se na observância e estudo do conflito de competência homogêneo existente entre os municípios em relação à tributação do ISS, tendo como enfoque principal o critério espacial de incidência tributária do ISS.

Para a construção desse estudo foram descritas as características conceituais relacionadas à competência tributária bem como foi abordada a descrição da estrutura do ISS para, daí, apresentar a controvérsia existente entre duas posições, quais sejam: a que entende ser o ISS devido no local da sede da empresa, como prevê o art. 3º da LC 116/06 e a outro, que se coaduna com o posicionamento do

STJ, que sustenta ser o local da efetiva prestação do serviço como o competente para exigir o tributo.

Analisou-se ainda as características do ISS, como sendo tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal incidente sobre qualquer um dos serviços constantes na lista anexa à LC 116/03, a qual, além de prever os serviços passíveis de incidência desse tributo, também regula as relações jurídico-tributárias entre os agentes ativos dessa relação e os seus contribuintes.

Abordou-se, de maneira mais incisiva o critério espacial de incidência tributária do ISS, como sendo esse um dos principais determinadores do local de ocorrência da exigibilidade do já citado imposto. Viu-se a divergência de entendimento jurisprudencial e doutrinário a seu respeito, bem como a inconstância das decisões do STJ sobre a definição do local de incidência do Imposto, o que causou e causa, além de uma insegurança jurídica, o surgimento da chamada guerra fiscal entre contribuintes e municípios bem como o surgimento das chamadas “sedes de fachadas”, que nada mais são do que artifícios utilizados por contribuintes para burlarem o sistema tributário.

Viu-se, ainda, como esse estudo, a existência de duas correntes que versam sobre o tema de incidência tributária do ISS.

A primeira corrente, a qual é consonante com o previsto no art. 3º da LC 116/03, e adotada pela Municípios que detém uma maior concentração de empresas, afirma ser devido o tributo sobre serviços de qualquer natureza onde encontra-se a sede da empresa prestadora do serviço, embora seja outro o local da efetiva prestação do serviço.

A segunda corrente, amparada principalmente no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, entende que, da análise da Constituição Federal e se seu princípio implícito de territorialidade, o mesmo seria devido no local da efetiva prestação do serviço.

Sendo assim, é inegável a existência da divergência doutrinária e jurisprudencial em relação à definição do local de incidência do ISS, o que causou e causa uma série de desdobramentos indesejados, tais como o surgimento desenfreado de ações judiciais pleiteando o reconhecimento da legitimação para o recolhimento do ISS, o surgimento das “sedes de fachadas”, utilizadas para burlar o sistema tributário, bem como a fortificação do que se chama de guerra fiscal.

A guerra fiscal ocorre quando dois municípios ou mais tentam incentivar a instalação de empresas em seus territórios, utilizando-se para tanto de incentivos fiscais e condições de atuação no mercado, o que, diferentemente do que se esperava, acarretou em uma menor taxa de arrecadação de impostos por parte dos municípios concessionários desses incentivos.

Sendo assim, passamos a analisar, também, os resultados decorrentes da instalação das “sedes de fachada” por parte de contribuintes, que se utilizavam das mesmas para contribuir com valores de ISS menores, já que a instalavam em municípios onde a alíquota do mesmo eram menores se valiam do entendimento de que o imposto deveria ser recolhido no local da sede da empresa, ou seja, há aqui um uso de má-fé desse instrumento.

Atentou-se também para a averiguação das correntes preponderantes nesse tema, estudando suas características, prós e contras de sua utilização.

Por fim, chegamos à conclusão que essa inconsonância levou ao surgimento de duas teorias sobre a classificação do caso: a primeira, consubstanciada na interpretação do art. 3º da LC 116/2003, a que entende ser o local da sede da empresa como o competente para arrecada o ISS, e a segunda, firmada no entendimento do STJ, entendendo que a incidência do ISS ocorrerá no lugar onde o serviço for efetivamente prestado.

Inferese que os principais argumentos contra a primeira teoria são a violação ao princípio da territorialidade, sendo esse tomado com mandamento extraído da CF/88, bem como o aspecto espacial, que é considerado requisito necessário à definição do local da incidência do ISS.

Porém, não há que se falar aqui de desrespeito ao princípio implícito da territorialidade pelos simpatizantes da primeira posição, tal como não existe violação ao critério espacial definido no art. 3º do referido diploma legal, já que segundo a LC 116/03 os efeitos decorrentes dessa posição, em tese, não perpassam os limites geográficos de um município.

O que se tenta demonstrar aqui é o melhor enquadramento do fato à norma quando utiliza-se da segunda corrente, haja vista a tributação no local da prestação do serviço promover a diminuição das ditas guerras fiscais, bem como sua contribuição para redução do surgimento de “sedes fachadas”, criadas por contribuintes de má-fé.

Assim, aceita-se bem a ideia de inverter-se a posição da regra e da exceção em relação ao local de incidência do ISS.

Essa proposta de inversão é sustentada, dentre outros juristas, por Marilene Talarico e Por Ives Gandara, bem como por Sabbag, o que segundo eles levaria a uma maior segurança jurídica quanto à identificação do local de incidência do ISS, maior justiça social, uma legislação menos complexa bem como um melhor enquadramento da legislação à realidade dos fatos, o que, de antemão, necessitaria de uma ação legislativa para a disposição legal desse novo critério de incidência tributária.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 8. ed. São Paulo: Método, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BRASIL. **Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília: Senado Federal, 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1998**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116 de julho de 2003**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/116planalto.gov.br/site/index>>. Acesso em: 15 de março de 2018.

Decreto-Lei 834/69, LC 22/74 e LC 56/87.

SILVA, Rodrigo Martins da. O aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços. In: MACEDO, Alberto et alii. **ISS pelos Conselhos Julgadores**. São Paulo: QuartierLatin do Brasil, 2012, p. 485.

BRITO MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 16ª edição, São Paulo: Saraiva, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2ª edição, São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Ives Gandra. **ISS - Local da prestação do serviço**. Revista de Direito Tributário, nº 40, abril/junho, 1987.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª edição, São Paulo: Saraiva, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços Na Constituição**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. São Paulo: Malheiros. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 41867 RS 1993/0035118-4. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. **Pesquisa de Jurisprudência**. Acórdão, 4, abril 1994 Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/567927/recurso-especial-resp-41867>>. Acesso em 01 abril. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1390900 MG 2012/0049710-1. Relator: Ministro Og Fernandes. **Pesquisa de Jurisprudência**. Acórdão, 24, abril 2014. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25092035/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1390900-mg-2012-0049710-1-stj/inteiro-teor-25092036?ref=juris-tabs>>. Acesso em 01 abril. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1721926 SP 2018/0010042-8: Relator: Ministra Laurita Vaz. Pesquisa de Jurisprudência. Acórdão, 06, fevereiro, 2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/548931273/recurso-especial-resp-1721926-sp-2018-0010042-8?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 03 abril.2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nosEAg 1272811 MG 2011/0176087-2: Relator. Ministro Cesar Asfor Rocha. Acórdão, 14, dezembro 2011. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21283790/agravo-regimental-nos-embargos-de-divergencia-em-agravo-agrg-nos-eag-1272811-mg-2011-0176087-2-stj>>. Acesso em 25 março. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. AC 70035398254 RS: Relator. Arno Werlang. **Pesquisa de Jurisprudência**.Acórdão, 8, junho 2016. Disponível em: <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20107862/apelacao-civel-ac-70035398254-rs>>. Acesso em 25 março. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1160253 MG 2009/0188086-8: Relato. Ministro Castro Meira. **Pesquisa de Jurisprudência**. Acórdão, 10, agosto 2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15941832/recurso-especial-resp-1160253-mg-2009-0188086-8>>. Acesso em 18 de março. 2018.

LIMA, Maria Ednalva de. ISS - O problema não resolvido dos conflitos de competência entre os municípios e a bitributação. **Revista Migalhas**.Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI185904,61044-ISS+O+problema+nao+resolvido+dos+conflitos+de+competencia+entre+os>>. Acesso em 24 de fevereiro. 2018.

WUERGES, João Clemente. Conflitos de competência sobre a incidência do ISS à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Jus**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/41900/conflitos-de-competencia-sobre-a-incidencia-do-iss-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica>>. Acesso em 24 de fevereiro. 2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. Competência tributária relativa à incidência do ISS volta a ficar incerta. **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-abr-22/competencia-tributaria-incidencia-iss-volta-ficar-incerta>>. Acesso em 24 fevereiro.2018.

HARADA, Kiyoshi. ISS Doutrina e Prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HARADA, Kiyoshi. ISS e Guerra Fiscal. Revista Jus Navegandi, Teresina, ano 18, n. 3521, 20 fev. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/23775>>. Acesso em 01abr. 2018.

ARAÚJO, Eduardo Marcelo de Oliveira. O local de incidência tributária do imposto sobre serviços no arrendamento mercantil. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 83, dez 2010. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=877](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=877)>. Acesso em 20 abril. 2018.