



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU

DIREITO TRIBUTÁRIO

GEOVANE PEDREIRA DA CONCEIÇÃO

**LOCAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA**

Salvador
2017

GEOVANE PEDREIRA DA CONCEIÇÃO

**LOCAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador
2017

GEOVANE PEDREIRA DA CONCEIÇÃO

**LOCAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2017

Dedico o presente trabalho primeiramente a Deus, depois aos meus pais, minha namorada, minha família e amigos pelo incentivo e por acreditarem no meu potencial em todo momento.

RESUMO

O local de incidência do ISSQN é motivo de vasta discussão na Jurisprudência e na Doutrina, sendo objeto de importantes julgados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Na vigência do Decreto-Lei 406/1968, restava determinado que o imposto fosse devido no local do estabelecimento prestador, com exceção do serviço de construção civil. Entretanto, o STJ teve interpretação diferente do caso em tela e afastou a aplicabilidade do artigo 12 da referida norma, determinando que o ISS fosse devido no local da prestação dos serviços. Neste sentido, ficou clara a contradição entre uma norma em vigor que sinalizava em determinada direção (Domicílio do prestador), em contrapartida uma decisão do STJ que caminhava em sentido oposto (Local da prestação dos serviços). Vale ressaltar que a Constituição Federal de 1988, dispõe expressamente que é o papel da lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. Destarte, foi publicada a Lei complementar 116 de 2003, que manteve como regra geral considerar prestado o serviço e devido o ISS no local do estabelecimento prestador, com exceções que vão do inciso I ao XXII do art. 3º da referida norma. Entretanto, diferentemente do superado Decreto-lei, a nova lei complementar trouxe em seu arcabouço, especificamente no art. 4º, o conceito de estabelecimento prestador, sendo este o local onde existe a unidade econômica. Contudo, diante do crescimento da tecnologia, e das mais variadas formas de se prestar serviços, assim como em virtude das diferentes interpretações da legislação que ampara o referido tributo, mantiveram-se as discussões e cresceu a guerra fiscal entre os municípios em torno do ISSQN.

Palavras chaves: Guerra fiscal; ISSQN; STJ; Estabelecimento prestador; Local da prestação dos serviços.

ABSTRACT

The place of incidence of the ISSQN is a reason for wide discussion in Jurisprudence and in the Doctrine, being the object of important judgments in the scope of the Superior Court of Justice. Under Decree-Law 406/1968, it was determined that the tax was due at the place of establishment, except for the civil construction service. However, the STJ had a different interpretation of the case on the screen and removed the applicability of article 12 of the aforementioned standard, determining that the ISS was due at the place of service rendering. In this sense, it was clear the contradiction between a norm in force that signaled in a certain direction (Domicile of the provider), in contrast to a decision of the STJ that walked in the opposite direction (Place of provision of services). Thus, supplementary Law 116 of 2003 was published, which maintained as a general rule to consider rendering the service and due to the ISS at the location of the provider establishment, with exceptions that go from subsections I to XXII of art. Paragraph 3 of that standard. However, unlike the superseded Decree-Law, the new complementary law brought into its framework, specifically in art. 4, the concept of establishment provider, this being the place where the economic unit exists. However, in the face of the growth of technology and the most varied ways of providing services, as well as due to the different interpretations of the legislation that protects said tax, the discussions continued and the fiscal war between the municipalities around the ISSQN .

Keywords: Fiscal war; ISSQN; STJ; Provider establishment; Place of provision of services.

LISTA DE ABREVIATURA

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. – Artigo

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CPOM – Cadastro de Empresas de Fora do Município

CTN - Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

DL 406/68 - Decreto-Lei de 31 de Dezembro de 1938

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

Inc. - Inciso

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS - Imposto sobre Serviços

ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC 116/03 - Lei Complementar 116 de 31 de Julho de 2003.

STJ - Superior Tribunal de Justiça

§ - Parágrafo

Sumário

1. INTRODUÇÃO	8
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.1 Princípio da Legalidade	13
2.2 Princípio da Anterioridade Anual.....	14
2.3 Princípio da Anterioridade Nonagesimal	16
2.4 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributaria.....	17
2.5 Proibição do Tributo com efeito de Confisco.....	19
3. TRIBUTOS	20
4. IMPOSTO	26
5. IMPOSTOS MUNICIPAIS	30
6. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	32
7. ELEMENTOS ESTRUTURANTES DO ISS	34
7.1 Critério Material	37
7.2 Critério Espacial	40
7.3 Critério Temporal.....	41
7.4 Critério Pessoal	42
7.5 Critério Quantitativo	43
8. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NO ISS	46
9. ANÁLISE DO <i>CAPUT</i> E DOS INCISOS DO ART. 3º DA LC 116/2003	51
10. GUERRA FISCAL NO ISS	58
11. DOUTRINA.....	67
12. JURISPRUDÊNCIA	71
13. CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS	79

1. INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou simplesmente ISS) é um tributo de competência dos municípios e do DF, que incide sobre o valor das prestações de serviços. O ISS é disciplinado hodiernamente pela Lei Complementar 116 de 31 de Julho de 2003.

Importa salientar, que com o avanço da tecnologia, são firmados diferentes tipos de negócios e concomitantemente surgem as mais variadas formas de prestação de serviços, dentre estes se destacam e carecem de especial atenção aqueles que não são necessariamente presenciais, ou seja, serviços que podem ser prestados a distância. Neste contexto, é preciso identificar qual município terá legitimidade ativa para exigência do gravame, em face da legislação tributária que regula o ISS (atualmente a LC 116/03, traz o contorno geral, enquanto os municípios legislam através dos seus respectivos Códigos Tributários Municipais).

Portanto o presente trabalho tem como tema o local de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. É imperioso destacar que em torno deste imposto existem diversas polêmicas que o STJ vem tentando pacificar no sentido de conceder aos contribuintes desta exação maior segurança jurídica. Contudo, diante das constantes mudanças na legislação tributária, e das complexas relações econômicas que ganham importantes contornos com o advento da modernidade, grandes empecilhos impedem o fim das polêmicas que giram em torno do ISSQN. Pelos motivos expostos é que se justifica a presente monografia, pois não raras vezes, emerge grande dúvida sobre qual o município possui legitimidade ativa, responsável pela arrecadação do referido tributo.

A importância de sanar a indigitada dúvida reside no fato de objetivando obter maior receita derivada, decorrente da arrecadação do ISSQN, os municípios vêm criando mecanismos que lhes permitam cobrar de maneira coativa o supracitado tributo, mesmo em situações que este legal e constitucionalmente não

lhes pertença. Para atingir estes objetivos, não raras vezes, promovem interpretações da LC116/03 de forma que esta norma lhes favoreçam.

Não obstante sabe-se que a legislação vigente – LC116/93 - elenca determinadas situações que o recolhimento do imposto será devido fora do município onde o serviço foi prestado, assim como em outros casos elege o local da prestação dos serviços, como devido para recolhimento do ISS, determinando que em regra geral, o tributo é devido no local do estabelecimento prestador. Importante ressaltar, que apesar da referida lei complementar trazer o conceito de estabelecimento prestador no seu arcabouço, esta ainda deixa margens para questionamentos e variadas interpretações. Pelos motivos expostos, é que não se vislumbra, a curto prazo, o fim da guerra fiscal em torno do ISS.

Quando os municípios se utilizam da liberdade concedida pela Carta Magna para legislar sobre ISS, e buscam trazer para si o imposto que originariamente seria da competência tributária de outro município, intensifica-se a “Guerra Fiscal”, que é a disputa entre municípios, onde cada um quer fazer valer a sua legislação tributária interna e arrecadar maior parcela de ISS. Neste contexto a problemática é: Como identificar o local de incidência do ISSQN? Diante do exposto percebe-se que os contribuintes são prejudicados com este dilema, pois em alguns casos torna-se menos oneroso pagar o mesmo tributo para dois municípios do que buscar a via judicial. Difícil também é para os profissionais da área tributária, que diante de tão complexa legislação e diferentes entendimentos dos tribunais, devem analisar qual o município competente para o qual o ISS será recolhido, a fim de orientar seus clientes.

A LC116/03 traz orientações gerais sobre a incidência e local onde o Imposto é devido, assim como as situações em que poderá ocorrer a substituição tributária do gravame. Ao contrário do que pode transparecer; a referida Lei Complementar não retira dos municípios a liberdade de tributar com base em legislação interna própria, apenas traça os contornos da tributação do ISS, de acordo com os parâmetros definidos pelo legislador constitucional. Depreende-se do exposto que, ainda que a LC116/03 sirva de orientação em caráter geral, esta

por si só não é aplicada de forma isolada, fazendo-se necessária a análise desta, juntamente com o código tributário dos municípios.

Diante da clara insegurança em que ficam os contribuintes, quase sempre apavorados com a iminente figura da fiscalização, exsurge a necessidade de evidenciar tanto para contribuintes quanto atuantes da área tributária, sejam estes contadores ou advogados tributaristas, a forma de identificar o local de incidência do ISS.

A metodologia utilizada para levantamento dos dados, que serviram de base para a presente monografia, foi exclusivamente pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica requer leitura para sua realização, “[...], pois é através dela que se pode identificar as informações e os dados contidos no material selecionado, bem como verificar as relações existentes entre eles de modo a analisar a sua consciência” (LIMA; MIOTO, 2007, p. 41). Verifica-se que, através da leitura conjunta das obras levantadas, podem-se extrair importantes conclusões.

Vale mencionar a pesquisa bibliográfica traz para o trabalho um grau mais elevado de confiabilidade e excelência, neste sentido é importante salientar que:

A pesquisa bibliográfica permite compreender que, se de um lado a resolução de um problema pode ser obtida através dela, por outro, tanto a pesquisa de laboratório quanto a de campo (documentação direta) exigem, como premissa, o levantamento do estudo da questão que se propõe a analisar e solucionar. A pesquisa bibliográfica pode, portanto, ser considerada também como o primeiro passo de toda pesquisa científica. (LAKATOS; MARCONI, 1992, p.44).

A partir deste ponto, pode-se afirmar que toda pesquisa científica pressupõe a pesquisa bibliográfica, pois esta é indispensável para o correto andamento, desempenho e otimização dos resultados daquela. Diante dos fatos supracitados, evidencia-se o motivo do presente trabalho ser respaldado em pesquisa bibliográfica, pois esta reverte o trabalho acadêmico, de segurança por parte dos leitores, pois estes passam a ter percepção de que os fatos ali dispostos possuem embasamento em obras de autores renomados da respectiva área.

Neste contexto, a presente monografia foi baseada na doutrina e na jurisprudência do Direito Tributário. Portanto a presente monografia tem como objetivo geral: identificar as formas de determinação do local de incidência do ISSQN.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A ideia central de sistema está associada a um conjunto harmônico de normas jurídicas, que são norteadas por um princípio unitário comum. Neste sentido, as referidas normas que compõem o ordenamento jurídico pátrio, não devem ser vistas de forma isolada; ao contrário o sistema tributário deve ser visto como um todo, tendo como vetor axiológico a segurança jurídica. “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referencia determinada, tem-se a noção fundamental de sistema.” (CARVALHO, 2007, p. 131).

Neste sentido, Geraldo Ataliba (1968 apud PIVA, 2012, p. 45) assevera que o sistema constitucional tributário é formado pelo conjunto de normas e princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Abarca a relação entre o poder público e os indivíduos. Trata-se de um sistema que está inserido dentro do sistema constitucional tributário.

É cediço que o sistema tributário constitucional brasileiro é complexo e extenso, por conseguinte, não cabe ao legislador infraconstitucional almejar ir além da moldura imposta pela carta magna, que afeiçoou integralmente o sistema. Nesta linha, ensina Kiyoshi Harada (2006, p. 324):

Sistema pressupõe um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos. Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Para garantir a efetividade da segurança jurídica aos contribuintes, o legislador ordinário deve apenas obedecer aos parâmetros e diretrizes traçados

pelo legislador constituinte, que por sua vez já detalhou o tema, não deixando espaço para inovação. Neste contexto, depreende-se que:

O sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasma-lo. (ATALIBA, 1968, p. 21).

O sistema tributário nacional, não há de se olvidar, está pautado na segurança jurídica. Portanto, pressupõe-se que o referido sistema estar devidamente amparado por princípios que o norteiam. Neste sentido, serão brevemente conceituados os seguintes princípios: (I) estrita legalidade; (II) anterioridade; (III) anterioridade nonagesimal; (IV) irretroatividade da lei tributária; (V) proibição de tributo com efeito de confisco.

2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da Estrita Legalidade estabelece em todos os ramos do Direito, que ninguém será obrigado a fazer o que não esteja previsto em lei. Sob o ponto de vista da administração pública, esta interpretação do princípio da legalidade, deverá estar voltada para os cidadãos, também chamados administrados.

Por outro lado, o administrador público é obrigado a lidar com este princípio sob uma ótica diversa, pois para este só é permitido fazer aquilo que está expresso na lei. Do ponto de vista tributário, a interpretação é no sentido de que somente a lei é instrumento hábil para descrever a regra-matriz de incidência tributária. Ainda sob o viés tributário, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 174-175) ensina a respeito do referido princípio:

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei. O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (em

sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advencícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

O princípio da legalidade, portanto, estabelece a necessidade inexorável de que a lei institua tributos, porém exige que também estejam previstos no seu arcabouço os elementos necessários para a formação da relação jurídica tributária: fato gerador, alíquota, base de cálculo, contribuintes. Neste sentido, a tipicidade tributária, torna-se fator relevante podendo assim ser considerada postulado indelével do Direito Tributário.

Não obstante, o princípio da legalidade transcende o contexto do Direito Tributário e está presente nas Cartas Constitucionais, antes do surgimento deste, enquanto ciência. Conforme assevera Difini (2013, p. 64-65):

O princípio é muito antigo. Sua origem remota é a Magna Carta inglesa, de 1215, que os barões impuseram a João Sem-Terra. Lá estava expresso que nenhum tributo poderia ser exigido sem prévia aprovação dos barões. Da assembleia destes à Câmara dos Lordes e daí à Câmara dos Comuns, foi sendo construído o princípio da legalidade, que desde então vigeu de forma ininterrupta na Inglaterra e de lá se transmudou para a Constituição dos Estados Unidos. É a máxima “no taxation without representation”.

O referido princípio que nasceu na Constituição Inglesa de 1215, hodiernamente está inserido na CF88, no art. 5º, II, o qual determina que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

2.2 Princípio da Anterioridade Anual

Notoriamente é um princípio destinado aos contribuintes, que naturalmente se colocam em posição de hipossuficiência, em relação aos entes tributantes. É importante frisar que este princípio tem como objetivo primar pela

segurança jurídica e pela não surpresa na tributação. É o que se traduz do art.150, III, b, da CF88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Neste sentido, o citado princípio surge como uma proteção, para que pessoas físicas e jurídicas não tenham seus planejamentos financeiros prejudicados pelas inovações ocasionadas na legislação tributária que criem ou majorem tributos, e passem a cobra-los no mesmo exercício.

[...] conhecido por anterioridade anual ou anterioridade de exercício, determina que os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei majoradora ou instituidora do tributo. A expressão exercício financeiro deve ser assimilada como ano fiscal que, no Brasil, coincidentemente, representa o ano civil (interregno entre 1º de janeiro e 31 de dezembro). Esse Princípio tem como função preservar a garantia de que o contribuinte não deve ser pego de surpresa pelo Fisco. Tal proibição da tributação de surpresa, ou tributação inopinada, vem ao encontro da necessidade de o contribuinte se preparar para o evento compulsório da tributação, quer arrebanhando recursos a serem entregues à Fazenda arrecadadora, quer se valendo de consulta a um advogado especializado, que poderá lhe ofertar meios lícitos de se furtar da tributação, costeando-a, isto é, utilizando forma de elisão fiscal. (SABBAG, 2008. p. 24-25).

Não obstante, é importante salientar que o referido princípio não trouxe fim ao problema da surpresa na tributação, pois enquanto o objetivo que impulsionava o princípio era proteger o contribuinte da surpresa tributária, os legisladores por sua vez poderiam continuar a majorar tributos nos últimos dias do exercício financeiro, ou ano civil, afim de cobrar já no início de ano subsequente, indo claramente contra o objetivo da norma, que era evitar surpreender os contribuintes, com alíquotas maiores e novos tributos.

Este comportamento de burlar, em nome da sanha arrecadatória, culminava prejudicando os contribuintes, que viam seus planejamentos financeiros e projetos para o ano seguinte, sendo desrespeitados e tornando-se inviáveis. Eduardo Sabbag (2014, p. 99) afirma que:

[...] não é um expediente raro o presenciar da voracidade fiscal da Fazenda Pública, que sempre se valeu de vitanda sistemática, criando ou majorando tributos nos últimos dias do ano, a fim de que pudesse satisfazer sua volúpia arrecadatória, com valores a receber logo no início do exercício seguinte, em plena quebra de lealdade tributária.

Por sua vez, os contribuintes não tinham a sua disposição um dispositivo legal que fosse de encontro a esta prática, pois apesar da mesma ser condenável do ponto de vista ético e moral, não havia ilegalidade nas majorações e criações de tributos nos últimos dias do ano, para cobrança no início do ano seguinte.

Neste contexto, fazia-se necessário o surgimento de outro princípio que suprimisse a liberdade do fisco de criar tributos no final do ano e cobra-los de imediato no início do exercício financeiro seguinte. A este novo princípio denominou-se Princípio da Anterioridade Nonagesimal.

2.3 Princípio da Anterioridade Nonagesimal

Sobre este princípio vale salientar que ele não é trazido pelo poder constituinte originário, pois o princípio em epígrafe foi trazido pela Emenda Constitucional n. 42 de 2003. A supracitada emenda acrescentou ao art. 150, III, da CF88 a alínea C, a qual dispõe que é vedado à União, Estados, DF e Municípios cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Trata-se de novo requisito que se cumula ao princípio da anterioridade, já existente. Um tributo recém-instituído ou aumentado é exigível apenas no exercício financeiro seguinte e depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento, ficando excepcionados desta última exigência os impostos previstos no art. 153, I, II, III e V, da Carta Magna (II, IE, IR e

IOF), os impostos extraordinários (art. 154, II), os empréstimos compulsórios criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, I), bem como a fixação das bases de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III) e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I). (CARVALHO, 2007, p. 176)..

Anteriormente ao princípio da anterioridade nonagesimal, já existia o princípio da anterioridade anual. Contudo, o princípio da anterioridade anual, de forma individual, não conseguia garantir aos contribuintes a plena segurança jurídica no que tange a surpresa tributária. Assim, estabelece a CF88, art. 150, III, alínea c:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – Cobrar tributos:

[...]

C) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou observando o disposto na alínea “b”.

Neste sentido, para que um tributo seja cobrado após a sua majoração ou criação, é necessário que o ente tributante, respeite a uma espera de 90 dias. Não se pode ignorar, entretanto, que a carta magna manteve para o fisco o dever de continuar a obedecer ao princípio da anterioridade anual, de forma que o princípio da anterioridade nonagesimal não se sobrepôs ao da anterioridade anual, pelo contrário, os dois princípios são aplicados concomitantemente.

2.4 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributaria

O referido princípio tem como condão garantir aos contribuintes, que destes somente sejam cobrado tributos em relação a fatos geradores que tenham ocorrido após a vigência da lei. Importante mencionar que nem mesmo a publicação da norma legal, é fator único determinante que propicie a cobrança do tributo, ou seja, no momento do fato gerador a lei deverá estar vigendo.

Este princípio está consagrado na CF88, apesar de estar presente em constituições anteriores. No inc. III do art. 150 é dada uma garantia aos contribuintes de que estes não serão surpreendidos com a retroação da lei para alcançar fatos pretéritos. Vale salientar que este dispositivo é desdobramento do inc. XXXVI do art. 5º da Carta Magna:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

[...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados;

Depreende-se que, no campo tributário, o princípio da irretroatividade assegura aos contribuintes que os tributos serão cobrados apenas em relação a fatos geradores ocorridos após a vigência da lei. Porém, no campo dos direitos e garantias fundamentais que transcende ao Direito Tributário, é determinado que os administrados não sejam surpreendidos com leis que lhe prejudiquem direito adquirido.

[...] a lei tributária, como regra, só pode incidir, gravar, onerar os fatos futuros, mantendo íntima vinculação com o apontado princípio da anterioridade, com o escopo de permitir segurança e certeza às situações tributárias concernentes às suas atividades e interesses. (MELO, 2005, p. 28)

Neste sentido, infere-se que não haveria segurança jurídica para os administrados, se a lei tributária pudesse retroagir no tempo, para alcançar fatos pretéritos, a fim de impor penalidades mais gravosas ou até mesmo que inexistiam no passado. Vale frisar, que a retroatividade é permitida quando for para

beneficiar, ou quando, de acordo com CTN art. 106, I, for meramente interpretativa. Portanto este princípio é uma garantia para o contribuinte e não para os entes tributantes.

2.5 Proibição do Tributo com efeito de Confisco

Este princípio está previsto no inc. IV do Art. 150 da CF88, que veda a instituição de tributos com efeito confiscatório. Contudo, este princípio é difícil dimensionar, pois a legislação não trata em termos quantitativos quando uma tributação será considerada confiscatória.

Finalizando, para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação, verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc. (HARADA, 2006, p. 387).

Nesta linha, é a capacidade contributiva quem propiciará a análise do teor confiscatório de um determinado tributo. Isto significa que um tributo não pode ser elevado a determinado ponto que confisque a propriedade - do contribuinte - que ensejou a cobrança do gravame. É imperioso destacar que no sistema tributário pátrio impera o princípio da igualdade, portanto, quem tem mais paga mais, e quem tem menos paga menos.

3. TRIBUTOS

O tributo constitui-se na maior fonte de arrecadação dos entes federados, sendo classificado como receita derivada, pois de forma coativa o poder público deriva o patrimônio privado para os seus cofres. Segundo Aliomar Baleeiro (1974, p. 131), tributos e penas pecuniárias constituem as “receitas derivadas”, que, por sua vez, são subdivisões dos “ingressos”. Importante salientar que o fisco exige o tributo dos contribuintes com base no seu poder de império. Neste sentido,

O direito de tributar do estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer derivar para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas receitas derivadas ou tributos. (NOGUEIRA, 1995, p. 29).

Para cumprir com suas obrigações, implementar políticas públicas e outras demais atividades de responsabilidade do estado, a receita oriunda da arrecadação de tributos é imprescindível. A própria organização do estado, voltado para prover necessidades do público em geral, pressupõe, inclusive sob o ponto de vista da moral, que os beneficiários das ações do estado, tem por dever pagar tributos para este, pois será o tributo arrecadado, quem irá custear as atividades promovidas pelo estado. Nesta linha Ezio Vanoni (1932, p. 125), assevera que:

O estado exerce uma atividade orientada no sentido de obtenção de determinados fins, que são fins de interesse geral cuja realização resolve-se em benefício da coletividade. A cargo de todos quantos pertençam ao grupo estatal, e que, portanto tenham interesse na atividade deste, surge um dever moral, antes mesmo que jurídico, de concorrer para fazer frente aos encargos públicos. O legislador, com base nos princípios políticos, econômicos, éticos, que prevalecem ao tempo, disciplinará de maneira concreta a repartição no montante necessário entre os obrigados, mas o dever do indivíduo de suportar o tributo, e o direito do Estado de exigi-lo, já se terão afirmado em abstrato no próprio momento em que o Estado, organizando-se tenha começado a exercer uma atividade orientada para finalidade de natureza pública.

Não obstante, mesmo partindo do pressuposto de que existe um dever moral de pagar tributos, por parte dos beneficiários das atividades do estado, faz-

se necessário que o estado ao legislar sobre a tributação que recairá sobre os sujeitos passivos, seja norteado pelos princípios que prevalecem no tempo, a exemplo dos princípios políticos, econômicos e éticos; para que de forma justa, o estado reparta entre os administrados o montante financeiro necessário para consecução dos seus fins de natureza pública. Neste contexto, o Estado sempre terá dispêndios, para resguardar direitos.

O supracitado dever moral de pagar tributos, em contraponto com a soberania do estado de exigir tributos, em posse do seu poder de império, remete ao filósofo Jean Jacques Rousseau e sua definição de Contrato Social. Nas palavras de Rousseau (2006, p. 6):

Essa soma de forças só pode nascer do concurso de diversos; contudo, sendo a força e a liberdade de cada homem os primeiros instrumentos de sua conservação, como as empregará ele, sem se prejudicar, sem negligenciar os cuidados que se deve? [...] Encontrar uma forma de associação que defenda e proteja de toda a força comum a pessoa e os bens de cada associado, e pela qual, cada um, unindo-se a todos, não obedeça, portanto senão a si mesmo, e permaneça tão livre como anteriormente. Tal é o problema cuja solução é dada pelo contrato social.

É cediço no contexto de uma sociedade democrática, tem-se o governo do povo.. No caso do Brasil, a democracia é semidireta, pois o povo não exerce o poder diretamente, mas sim através de seus representantes. Sob o aspecto tributário tem-se como premissa que o povo tributa a si mesmo. O mesmo povo que sofre a tributação, não de forma facultativa, mas sim de forma coativa, é quem delega o poder aos entes tributantes, através das leis implementadas pelos seus representantes.

Antes de existir o poder do ente tributante de exigir os tributos de forma coativa, ocorre uma outorga do poder por parte dos próprios cidadãos de forma voluntária, este fato reforça que mesmo em face de uma sociedade democrática a liberdade do povo é totalmente compatível com a exigência de tributos. Nesta linha continua Jean Jacques Rousseau (2006, p.6):

Todas essas cláusulas, bem entendido, se reduzem a uma única, a saber, a alienação total de cada associado, com todos os seus direitos, em favor de toda a comunidade; porquê primeiramente, cada qual se

entregando por completo e sendo a condição igual para todos, a ninguém interessa torna-a onerosa para os outros.

Depreende-se que nas cláusulas do contrato social, entre o estado e o povo, está intrínseco um determinado sacrifício do povo, em prol da coletividade, e também em prol de subsidiar as ações que serão endereçadas a própria comunidade. Para Bonavides, “Democracia é a conciliação de classes, acordo de energias humanas, quando a sua colaboração mútua se faz livre, e por isso mesmo entretida de entusiasmo e boa vontade”. Pode-se inferir, portanto, que o pagamento de tributo está inserido como um dos principais sacrifícios feitos pela população em prol de munir o estado financeiramente; o estado por sua vez, de posse desta receita, buscará suprir as necessidades do povo como segurança, educação e etc.

No Brasil a história da tributação está interligada a forma como a coroa portuguesa cobrava impostos das regiões que dominava. De acordo com Antônio da Rocha Almeida (1969), em meados de 1530 surgiu o primeiro imposto a ser cobrada no Brasil colônia, que incidia sobre a exploração do pau-brasil, até então única riqueza natural disponível. O tributo era pago *in natura*, para a coroa portuguesa.

A tributação incidia na porcentagem de 20% (vinte por cento) do material extraído. Os responsáveis pela cobrança deste imposto eram os cobradores de rendas, tendo estes por tarefa separar a parte que competia a coroa. Importante ressaltar que estes cobradores possuíam poderes absolutos.

Atualmente, no ordenamento jurídico pátrio, a definição de tributo está prevista no Código Tributário Nacional, que em seu art. 3º, estabelece que tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

O termo “prestação pecuniária” remete ao fato de que o pagamento de tributos deve ser feito precipuamente em moeda, ou seja, em dinheiro. Contudo, a

continuação deste dispositivo com a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, conforme assevera Ricardo Alexandre (2016, p.9), para alguns doutrinadores seria uma autorização para a instituição de tributos *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho, em serviços), uma vez que bens e serviços são suscetíveis de avaliação em moeda.

O termo “prestação compulsória” traz a baila que a cobrança de tributo independe da vontade das partes, a lei impõe o dever de pagá-lo. De acordo com Martins (2003, p. 99), “tributo é uma prestação de dar, de pagar. Não se trata de obrigação de fazer ou não fazer. Tributo é o objeto da relação tributária. Tem por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para a satisfação das necessidades da coletividade”.

No que tange a não constituir sanção por ato ilícito, este é o ponto de distinção entre tributo e a multa, pois enquanto a multa é claramente uma sanção por ato ilícito, o tributo por sua vez não tem esta função.

Apesar de ambos serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, está proibido de ser: a sanção, a penalidade por um ato ilícito. [...] O dever de pagar tributo surge com a ocorrência no mundo concreto, de uma hipótese abstratamente prevista em lei (o fato gerador). Portanto, se alguém obtém disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, passa a ser devedor do imposto de renda (CTN, art. 43), mesmo se esses rendimentos forem oriundos de um ato ilícito, ou até criminoso, como a corrupção, o tráfico ilícito de entorpecentes etc. (ALEXANDRE, 2016, p. 12)

Depreende-se que o sujeito passivo, será devedor do tributo independente da atividade econômica estar manchada pela ilicitude. Este fato remete ao clássico diálogo entre o imperador romano Vespasiano e seu filho Tito, que gerou a expressão: *pecunia non olet* (dinheiro não cheira).

O CTN ao citar que o tributo deve ser instituído em lei, remete ao princípio da legalidade e encerra qualquer brecha para instituição de tributos por outro instrumento legal que não seja a lei, salvo medida provisória, pois esta possui força de lei. Nesta linha, ensina Eduardo Sabbag (2014, p. 82):

Atualmente, sabe-se que a medida provisória, segundo a literalidade da Constituição Federal (Art. 62, §2º) é meio inidôneo de instituição e majoração de imposto. O comando é claro: pode haver MP para criar um imposto e pode haver MP para aumentar um imposto. Assim não há inconstitucionalidade em um aumento de ITR, de IR ou de outro imposto federal, por exemplo, por medida provisória.

No que se refere ao tributo ser prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significa que não haverá discricionariedade na sua cobrança. Segundo Ricardo Alexandre (2016),

A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta, devem cobrar o tributo.

O tributo é instituído por lei, portanto o tratamento por parte da autoridade tributária deve ser imparcial. Depreende-se que a atividade administrativa está vinculada ao que está expressamente previsto em lei. No Brasil, os tributos são divididos em 5 (cinco) espécies. Hugo de Brito Machado (1993, p. 39) ensina que os tributos são divididos em: os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria e as contribuições especiais.

As taxas somente podem ser cobradas em virtude do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição de acordo com art., 145 da CF88. Nesta linha as contribuições de melhoria só podem exigidas em função de obra pública, segundo o art. 146 da CF88.

Os empréstimos compulsórios, por sua vez, somente podem ser invocados pela união para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e ainda nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, de acordo com o disposto no art. 148 da CF88.

As contribuições especiais têm por destinação financiar a seguridade social, de acordo com o art. 195 da CF88. Os impostos não são vinculados a nenhuma atividade estatal, por este motivo é classificado como única espécie tributária não vinculada.

Sendo assim, podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do poder público. Tal enunciado concorda bem com a definição que o Código Tributário nos oferece. (CARVALHO, 1966, p. 29)

Neste sentido, os impostos representam a única espécie tributária não vinculada, e no seu conceito não está previsto a destinação de sua arrecadação para qualquer atividade estatal, o que diferencia esta espécie das demais.

4. IMPOSTO

O imposto é espécie do gênero tributo e tem como principal característica a não vinculação da receita que é gerada pela arrecadação deste gravame. O imposto aduz a ideia de solidariedade social, pois através da manifestação de riqueza as pessoas físicas e jurídicas contribuem para o bem estar da sociedade através do recolhimento de impostos para os cofres públicos.

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestação de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum. Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias são proprietários em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (IR), com os Estados (ICMS) e com os Municípios (IPTU). Estes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade, de forma que os manifestantes de riqueza compulsoriamente se solidarizem com a sociedade. (ALEXANDRE, 2016, p. 22).

Partindo do pressuposto que as demais espécies tributárias - taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições especiais – possuem a arrecadação vinculada a um fim específico, percebe-se que os impostos é que de fato possibilitam ao estado realizar ações, as quais não estão previamente dispostas na lei que criou o referido imposto.

A dispensa de uma atividade estatal específica, em detrimento do contribuinte, que justifique a cobrança de imposto, está prevista no art. 16 do Código Tributário Nacional. Portanto, em torno do conceito de imposto exsurge a noção de dinheiro em poder do estado, para que este possa atender aos interesses coletivos, sem com isto, oferecer qualquer serviço específico ou vantagem em retribuição ao pagamento, por parte do contribuinte. Neste contexto:

Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o

imposto de tributo não vinculado. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade. Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de tributo sem causa. Sem causa não porque ele não tenha fato imponible, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta a quem o paga. (CARVALHO, 2007, p. 36).

Infere-se que a cobrança do imposto, não nasce de uma atividade do estado, mas sim, de um comportamento do contribuinte, que quando concretizado no mundo dos fatos acarretará no nascimento do fato gerador e ensejará a cobrança coativa do imposto.

Importa salientar que mesmo estando previsto na lei que criou determinado imposto, uma destinação para este, ainda assim não estará descaracterizado a sua classificação como “imposto”. Neste sentido:

Ainda que o legislador tributário tenha vinculado o produto da arrecadação de certo imposto (sobre a renda ou o patrimônio imobiliário) a órgão, fundo ou despesa (contra vedação constitucional), nem por isso estará descaracterizado o imposto. Para criar taxa ou contribuição de melhoria, o legislador tributário teria de produzir norma, cuja hipótese de incidência descrevesse uma atuação estatal relativa ao obrigado (serviço público, exercício do poder de polícia ou obra pública). (BALEIRO, 2013, p. 263)

Neste contexto, a destinação que será dada ao valor arrecadado, não crucial é para definir um tributo como imposto. Nesta linha, ainda que um imposto tenha sua receita afetada, por uma destinação prévia, haverá de ser julgada a inconstitucionalidade da referida afetação, conforme art. 167, IV da CF/88, porém isto não alterará a classificação do gravame de imposto para outra espécie tributária.

Neste diapasão, infere-se que para que um ente esteja apto para criação de determinado tributo é importante que antes ocorra à delegação de competência tributária. Por conseguinte, competência tributária, Nas palavras de Tavares (2005, p. 42) “é a aptidão privativa das Pessoas Políticas de editarem leis,

in abstracto, que criem tributos ou majorem os já existentes”. No ordenamento jurídico brasileiro, a competência tributária para instituição de tributos é atribuída aos entes federativos pela CF88. Nesta linha ensina Roque Antônio Carrazza (2005, p. 467-468):

Competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato a tributos.

Neste sentido, os entes federativos de posse da competência tributária, ou seja, da permissão constitucional para instituição de impostos, este irá descrever na lei, o fato gerador, e as sujeitos que estarão nos polos ativos e passivos da relação jurídica tributária, assim como os demais elementos como alíquota e base de cálculo do gravame.

Entre todas as acepções, a que melhor se ajusta aos propósitos desse trabalho é aquela que toma a “competência” como norma que delimita a pessoa ou órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas. Estudar os contornos dessa norma significa, em última análise estudar o fundamento da validade das normas jurídicas. (GAMA, 2003, p. 65).

A competência tributária da união para instituir impostos está prevista nos artigos 153 e 154, os estados tem a sua competência tributária delineada no artigo 155, e por fim os municípios no artigo 156 da CF/88. Quanto à definição dos impostos, o art. 16 do Código Tributário Nacional, determina que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Sobre a definição de imposto Ubaldo Cesar Balthazar (1999, p. 46), assevera que:

É possível criticar o conceito expresso no art.16, CTN, visto a definição por exclusão que o mesmo efetua. Vale dizer, o dispositivo poderia ter sido mais direto, poderia ter entrado no cerne da questão, estabelecendo o fato gerador do imposto como um ato praticado pelo particular, ato este com conteúdo econômico, refletindo uma capacidade econômica por parte do sujeito passivo. O legislador elaborou um conceito, evidentemente, visto sob o ângulo do sujeito ativo, o Estado, por influência da doutrina clássica sobre o assunto, derivada principalmente dos trabalhos do professor italiano A. D. Giannini.

O CTN ao definir o imposto, vislumbrou apenas que estes não estariam vinculados a nenhuma atividade estatal específica, neste sentido o autor critica que redação do art. 16 do CTN seria mais bem redigida se citasse que os impostos incidiriam sobre as diversas manifestações de riqueza por parte do contribuinte, salientando que a referida incidência deve estar previamente disciplinada em lei. Em síntese, é a realização no mundo dos fatos, de uma hipótese prevista na norma, como por exemplo: auferir renda, prestar serviços, circular mercadoria; que dará ensejará o nascimento do fato gerador e a incidência do respectivo imposto..

5. IMPOSTOS MUNICIPAIS

A União, os Estados, os Municípios e o DF, recebem diretamente da carta magna a autorização para legislar sobre os tributos determinados de forma específica.

Esta autorização denomina-se competência tributária. Portanto, não poderão os entes federados extrapolar os limites traçados pela CF/88. Importante ressaltar que os municípios enquanto entes federados possuem autonomia, ao legislar sobre os tributos de sua competência, nos termos da carta magna. Em virtude da referida autonomia,

Dessa forma, o município 'auto-organiza-se' através de sua Lei Orgânica Municipal e, posteriormente, por meio da edição de leis municipais; 'autogoverna-se mediante a eleição direta de seu prefeito, Vice-prefeito e vereadores, sem qualquer ingerência dos Governos Federal e Estadual; e, finalmente, 'auto-administra-se', no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas, diretamente conferidas pela Constituição Federal. (MORAES, 2008, p. 277).

Depreende-se que os municípios, em posse da autonomia que possuem editam as suas respectivas Leis Orgânicas Municipais, onde o Município utilizará a competência tributária recebida, para instituir, cobrar, e legislar sobre os tributos a ele competidos. Nesta linha, salienta-se que os municípios e o DF possuem autorização para instituir impostos sobre:

.Propriedade predial e territorial urbana (IPTU), conforme determina o art. 156, I, CF88;

. Transmissão "inter vivos", 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 (ITIV ou ITBI), conforme preceitua o art. 156, II, CF 88, e;

. Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II da CF 88, definidos em lei complementar (ISSQN ou simplesmente ISS), de acordo com o art. 156, III da CF88.

Importante mencionar que também fazem parte da competência tributária municipal as taxas e contribuições de melhoria, conforme se depreendem da leitura dos incisos II e III do art. 145 da CF88.

6. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é um tributo da classe dos impostos, e a competência para sua instituição é conferida pela CF88 aos municípios. Importante mencionar, que o ISS apesar de hodiernamente está previsto na CF88, o gravame subsiste antes do nascimento da atual carta magna.

A emenda n.º 1, de 17.10.1969, no art. 24, II, reproduzindo a Emenda n.º 18, outorgou aos Municípios a competência para decretar impostos sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”. Era o velho imposto de indústrias e profissões. A constituição de 1891 colocou esse imposto na competência dos Estados. O constituinte de 1934 estatuiu que, decretado e lançado pelo Estado, metade dele fosse arrecadada pelos municípios. Finalmente, a Constituição de 1946, no propósito de fortalecer financeiramente os Municípios, pôs na exclusiva, competência destes o imposto de indústrias e profissões. O antigo imposto de indústrias e profissões alcançava também o comerciante, industrial e produtos, pois o fato gerador era o exercício de qualquer atividade econômica com o objetivo de remuneração. A Emenda n.º 18 e a CF de 1967 limitaram o campo desse tributo á prestação de serviços, inclusive de diversões, ficando excluídos, assim, o comércio e a produção de bens concretos ou materiais. (DERZI, 2013, p.728)

Neste sentido, conclui-se que o ISS hodiernamente substitui o antigo imposto de indústria e profissões (IIP), percebe-se que no princípio este tributo era de competência estadual, logo, os municípios possuíam direito apenas de arrecadar 50% do que fosse lançada pelo estado, a partir de 1934, quando a constituição passou a prever tal repasse. Notoriamente, este contexto gerava forte dependência financeira dos municípios com relação aos estados, pois aqueles dependiam da fiscalização e efetivo lançamento tributário efetuado por estes.

Com a publicação da Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, o comércio e a produção de bens deixaram de fazer parte do fato gerador do referido imposto, marcando o início do que hoje é conhecido por ISS. Bernardo Ribeiro de Moraes (1975, p. 58) diz que “Sua certidão de Nascimento está fundamentada no art. 15 da referida Emenda”.

Atualmente os contornos da tributação do ISS, encontram-se na LC116/03, a qual dentre outros aspectos detalha quais serviços os municípios poderão tributar e alcançar com referido gravame. Neste sentido, é importante frisar que o ISS incide sobre as mais variadas espécies de prestações de serviços, contudo, apesar de sua nomenclatura adota inclusiva na carta magna, conter a expressão “serviços de qualquer natureza”, é importante mencionar, que nem todos os serviços estão sujeitos à incidência do ISS.

A CF88, em seu art. 156, III, assevera que os serviços tributos pelo ISS, devem estar definidos em lei complementar. Nesta linha, o supracitado dispositivo, exclui do âmbito de incidência do ISS os serviços citados no art. 155, II da CF88, que trata das prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior, pois estas prestações de serviços já se encontram no âmbito de incidência de outro imposto denominado ICMS, que é de competência estadual.

Importante salientar que o ICMS incide também sobre operações relativas à circulação de mercadoria. A lei complementar que traça os contornos do ICMS é a Lei Kandir nº 87/1996.

7. ELEMENTOS ESTRUTURANTES DO ISS

Os elementos estruturantes dos tributos, assim classificados em Fato gerador, ou hipótese de incidência, sujeito ativo para lançamento do gravame, assim como as respectivas alíquotas e base de cálculo, em regra, devem estar previstos na carta magna, conforme se depreende dos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza (2004, p. 451):

É o texto supremo que, direta ou indiretamente, aponta a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível dos vários impostos, das várias taxas e das várias contribuições.

O ISS, portanto, possui os seus elementos estruturantes devidamente delineados pela CF88. Neste sentido, a carta magna define o fato gerador do ISS como a prestação de serviços de qualquer natureza. Portanto, Sílvia Helena Gomes Piva (2012, p. 93), analisa que,

[...] Podemos afirmar que a norma jurídica mostrar-se-á construída, como juízo implicacional com sentido completo, quando apresentar o seguinte enunciado: “Se A, então deve ser B”, ou “se ocorrer o fato (A) então a consequência deve ser (B)”, ou ainda, “Se ocorrer o fato previsto no antecedente, então deve ser a relação jurídica previsto no consequente”.

Depreende-se que ocorrerá o fato gerador do tributo, quando ocorrer no mundo fenomênico, a situação prevista na hipótese de incidência, o que se denomina subsunção tributária. Para que o contribuinte passe a integrar a relação jurídico-tributária (B) ele precisa realizar a ação prevista na norma legal (A). Neste sentido, continua Sílvia Helena Gomes Piva (2012, p.93),

Estipuladas tais premissas, podemos construir a norma jurídica do ISSQN da seguinte forma: “Dado o fato de alguém realizar uma prestação de serviços, então deve ser a obrigação de recolher determinado percentual do valor do serviço prestado aos cofres do Município competente”.

A regra-matriz constitucional do tributo é a seguinte:

ANTECEDENTE

Critério Material: prestar serviços

Critério Espacial: o local da prestação, o estabelecimento prestador ou domicílio e o estabelecimento do tomador dos serviços.

Critério Temporal: data da concretização da execução do serviço ou a data convencionada entre prestador e tomador para a concretização do serviço.

CONSEQUENTE

Critério Pessoal:

Sujeito Passivo: prestador de serviço.

Sujeito Ativo: Município ou DF.

Critério Quantitativo:

Base de Cálculo: preço do serviço

Alíquota: percentual definido em lei, respeitando-se o limite máximo e mínimo de 5%.

Importante mencionar que a regra matriz do ISS citada acima, é baseada no arquétipo constitucional. Porém, vale ressaltar que o delineamento traçado pela CF88, serve apenas como moldura e carece de legislação específica que operacionalize a tributação. É neste contexto que surge a lei complementar, instrumento normativo infraconstitucional, que preenche os espaços deixados pelo legislador constitucional. Neste sentido:

Convocamos a atenção dos leitores para a advertência de que a regra-matriz é uma fórmula simplificadora. Obviamente não esgota as especulações que a leitura do texto legal suscita. Somos cientes de que a própria norma padrão depara variações, assim na hipótese como na consequência. O legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que alcançam o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de medir o núcleo do acontecimento (base de cálculo). Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se o legislador chegar ao ponto de modificar os dados essenciais na hipótese e, indo além, imprimir mutação na base de cálculo, estaremos, certamente, ao pé de outra figura impositiva. (CARVALHO, 2005, p. 345).

Depreende-se que apesar da liberdade e autonomia que os entes federativos possuem para legislar a respeito de determinado tributo, estes devem obedecer aos limites estabelecidos pela regra-matriz. Neste contexto, os municípios ao legislarem sobre ISS, não poderão utilizar alíquotas inferiores a 2%,

nem tampouco, nesta mesma linha, não poderão tributar aquilo que efetivamente não for prestação de serviços.

Percebe-se que a liberdade do legislador infraconstitucional não é ilimitada, nem tão pouco é garantido a este o direito de ir além da moldura traçada pelo legislador constitucional. É preciso ressaltar, contudo, que a regra matriz constitucional por si só, não gera para o Município o poder de exigir tributos, é preciso que este edite a sua própria legislação interna, chamada lei orgânica municipal onde tratará da sua organização interna, e dos detalhes que não cabem ao legislador constitucional, sem com isso, ultrapassar os limites colocados por este.

Ora analisada a regra-matriz de incidência do ISS sob o enfoque constitucional, é oportuno analisar a referida regra-matriz sob o prisma da LC 116/03. De acordo com Sílvia Helena Gomes Piva (2012, p. 95-96):

ANTECEDENTE

Critério Material: prestar serviços (art. 1º e lista anexa)

Critério Espacial: local do estabelecimento prestador ou seu domicílio (art. 3º), o local da prestação do serviço (art. 3º) e do estabelecimento tomador ou do intermediário do serviço (art. 3º).

Critério Temporal: data da concretização da execução do serviço ou a data convencionada entre prestador e tomador para a concretização do serviço.

CONSEQUENTE

Critério Pessoal:

Sujeito Passivo: prestador de serviço (art. 5º)

Sujeito Ativo: Município e DF (art. 1º)

Critério Quantitativo:

Base de cálculo: preço previsto (art. 7º)

Alíquota: Alíquota máxima 5% (art. 8º).

Importante destacar que a LC116/03, não tratou da alíquota mínima de ISS, este parâmetro está previsto no texto da ADCT, onde consta que a alíquota mínima será de 2%. Contudo é no texto da lei complementar onde se encontra o limite percentual máximo para cobrança do ISS que é de 5%. Neste sentido, os municípios e DF devem conjugar estes dois percentuais, de forma que em sua legislação interna não estabeleçam alíquota superior a 5%, para não infringir o limite imposto pela lei complementar, nem tão pouco estabeleça alíquota inferior a 2% para não ferir o limite imposto pelo ADCT.

É oportuno analisar de forma pormenorizada os seguintes critérios: material, espacial, temporal, pessoal, quantitativo.

7.1 Critério Material

O critério material é o que define qual ação que executada pelo contribuinte ensejará a concretização do fato gerador. No âmbito do ISS, o critério material consta na LC116/03 que tem a responsabilidade de elencar os serviços que serão tributáveis pelo referido gravame. Não obstante, é preciso salientar que não poderá a lei complementar abarcar na sua lista de serviços tributáveis, aquilo que efetivamente não for prestação de serviços.

Neste sentido, é necessária a compreensão do conceito de prestação de serviços, para que não sejam alcançadas pelo ISS, situações que ontologicamente não são caracterizadas como prestações de serviços. Sobre o conceito de prestação de serviço Aires Fernandino Barreto (2003, p. 247), explica que,

É o esforço de pessoas desenvolvidos em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, em caráter comercial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. Serviço é fato. O ISS é devido pelo fato de prestar serviço e não pelo negócio jurídico que decorre a prestação.

Prestar serviço está intimamente relacionado com a ação de fazer e não de dar. Pelo motivo exposto, Conclui-se que as circulações de mercadorias, não são alcançadas pelo tributo em epígrafe. Nesta linha, faz-se necessário que haja clara distinção entre a obrigação de fazer e a obrigação de dar, para que conseqüentemente seja claro o âmbito em que se dará a incidência do ISS. Neste contexto, Álvaro Villaça Azevedo (2004, p. 70-71) assevera que,

A obrigação de fazer é positiva, como a obrigação de dar. Por ela, o devedor compromete-se a prestar uma atividade qualquer, lícita e vantajosa, ao seu credor. Na obrigação de fazer existe alguma coisa que deve ser produzida pela atividade humana de alguém, que a tanto se compromete.

Desta forma é a efetiva prestação do serviço quem será tributada pelo ISS. De fato, o aspecto material da hipótese de incidência deve sempre considerar a existência de um verbo mais seu complemento. No caso, a hipótese tributária não está direcionada ao “serviço” exclusivamente e sim á atividade humana de “prestar serviços”. (BARRETO, 2003, p. 242).

Contudo, é necessário ressaltar que nem todos os serviços possíveis são tributados pelo ISS, mas somente aqueles previstos na lista anexa a LC116/03 Depreende-se, portanto que a referida lista é taxativa e não simplesmente exemplificativa, como poderia alegar os fiscos municipais.

Se algum município, portanto, em sua legislação interna, incluir na lista de serviços tributáveis pelo ISS, algum serviço que não está inserido entre os listados na LC116/03, este Município estaria agindo em incompatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio. Aires Fernandino Barreto (2001, p. 7) ensina que,

Independente de nossa posição doutrinária sobre os limites da lei complementar e sua compatibilidade com os princípios da rigidez constitucional, o certo é que o Poder Judiciário consagrou a interpretação que conclui, não só, ser a lista de serviços harmônica com a Constituição Federal, como, também, que ela é exaustiva, taxativa. Portanto, segundo a sólida e firme jurisprudência sobre a matéria, somente podem ser tributados por via de ISS os serviços que constarem da lista editada pela Lei Complementar... Em suma, a lista de serviços de qualquer natureza... é taxativa, encerra ‘*numerus clausus*’: os serviços que não venham descritos na lista da legislação complementar não podem ser tributados pelo município.

Analisa-se que os serviços listados na LC116/03, apesar de exaustivos, não devem ser interpretados de forma restritiva, mas sim, de forma ampliativa, de forma a evitar que a simples mudança na nomenclatura de um serviço o torne inalcançável pelo ISS. Neste contexto, Kiyoshi Harada (2001, p. 338) assevera que:

A jurisprudência da Suprema Corte, após algumas vacilações, acabou por acolher a tese majoritária na doutrina, no sentido da taxatividade da Lista ressalvando, contudo, que a sua taxatividade não exclui a interpretação de que cada um de seus itens alcance maior ou menor compreensão, atingindo serviços que se não individualizados, devam considera-los abrangidos.

Depreende-se que o objetivo da lei complementar, através da inserção de uma lista de serviços que serão alcançados pelo gravame, é fazer com os municípios respeitem a esta lista de forma taxativa, e não visem superar este limite imposto.

Contudo, é latente que lei complementar, aos traçar os contornos deste imposto, não visa retirar dos municípios a autonomia para legislar sobre o ISS, mas sim trazer regras unificadoras para o ordenamento jurídico, evitando assim, verdadeiras anomalias nas legislações municipais.

De fato, caberá à lei complementar a definição de quais serviços poderão ser sujeitos ao ISSQN, objetivando que os Municípios sejam uniformes quando da instituição da exigência tributária. Portanto, podemos dizer que função da lei complementar tem por objetivo evitar que o imposto seja instituído de maneira diferente pelos Municípios, inserindo, para tanto, regras unificadoras em nosso sistema jurídico positivo (MOURA, 2007, p. 263).

Conclui-se que é a lei complementar quem determina os serviços que serão tributáveis pelo ISS, dentre outros fatores, é neste instrumento legal, que os municípios devem se guiar para editar suas legislações internas, criar suas próprias listas de serviços tributáveis.

Entretanto, é defeso a lei complementar, identificar como serviço, aquilo verdadeiramente não é, a fim de inserir determinado fato na competência dos municípios, retirando, portanto da competência do ente, ao qual o tributo seria devido.

Ao definir os serviços tributáveis, a lei complementar não pode transformar em serviço o que serviço não é. Não pode alterar o Texto Magno, retirando competência de uma entidade político-constitucional, para dar a outra. [...] A lei tributária não pode ampliar o conceito de serviço constitucionalmente pressuposto. É inconstitucional a lei tributária que pretenda dispor que “se considera serviço” algo que a esse conceito não corresponde. É que a ampliação teria por efeito alargar a competência tributária do município, o que é matéria constitucional, é pois, imodificável por lei. (ATALIBA; BARRETO, 2013, p. 56)

Esta indisponibilidade ocorre por que já é constitucionalmente consagrado o conceito de serviço, de modo, que não pode a lei tributária alterar este conceito, inserindo como serviço, atividade que não se confunde com tal, pois estaria incorrendo em inconstitucionalidade.

Não é necessário que o conceito de serviço esteja no Direito Privado. Muito menos que ele esteja definido em norma do Direito Privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja — como está — na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado. (MACHADO, 2004, p. 383)

Deveras, apenas devem tributados pelo ISS, os serviços enquadrados na lista anexa à LC116/03. Saliendo que serviço é apenas o que está intimamente relacionado com a obrigação de fazer, e não com a obrigação de dar.

7.2 Critério Espacial

O critério espacial é um dos motivos que geram divergências na jurisprudência e na doutrina. Quando se fala em critério espacial no âmbito do ISS, remete-se ao local onde o fato gerador ocorreu. A LC116/03, determina que o serviço considera-se prestado no local do estabelecimento prestador.

Neste sentido, Geraldo Ataliba (2012, p. 105) assevera que no Brasil são inúmeros os problemas referentes ao local da hipótese de incidência do tributo, principalmente no que tange a competência municipal de cobrar os tributos, haja vista, que existem diversas empresas localizadas em um Município que prestam suas atividades em outros Municípios.

Com efeito, embora seja possível depreender do texto constitucional que o aspecto espacial “natural” do ISSQN é o local da prestação, esse critério apresenta uma série de dificuldades de aplicação prática, pois a grande quantidade de Municípios da nossa Federação não permite que ele seja operacionalizado sem que com isso ocorra insegurança jurídica e conflitos entre Municípios. (PIVA, 2012, p. 104).

Neste contexto, é que surgem as acaloradas discussões sobre qual o município competente para exigir o gravame, pois enquanto algumas sociedades empresárias estabelecem seu domicílio tributário em municípios que possuem carga tributária de ISS inferior, sob o argumento de que estabelecimento prestador é na verdade o local onde a sociedade está sediada; os municípios onde efetivamente são prestados os serviços trazem à baila a interpretação de que na verdade estabelecimento prestador é a unidade econômica onde se encontram os bens necessários para execução do serviço, exigindo o ISS para si.

Contudo, o objetivo do presente capítulo é apenas problematizar o tema, pois este será detalhado nos capítulos subsequentes.

7.3 Critério Temporal

A relação jurídica tributária tem seu nascimento quando ocorre o fato jurídico tributário, previsto na regra matriz de incidência. Neste sentido, é o critério temporal, quem informará o momento de ocorrência do fato gerador. Não obstante, no contexto do imposto sobre serviços, o critério temporal é quando o serviço é efetivamente prestado, ou seja, concretizado.

Vale ressaltar que o critério temporal do ISS, não se dá momento em que o serviço está em fase de execução, mas sim, quando este é concluído. É

possível entender que o critério temporal é o exato instante em que se extingue o dever contratual assumido pelo prestador (BAPTISTA, 2005, p. 495).

Contudo, não se pode ignorar que existem prestações de serviços que são continuadas, logo não existe uma previsão de extinção do dever contratual com brevidade, nesta situação, não pode o critério temporal ficar entendido como a finalização do serviço. Pelos motivos salientados Sílvia Helena Gomes Piva (2012, p. 105), alerta que:

Ressaltamos, no entanto, que nos casos em que a prestação do serviço é executada de forma continuada, o momento da concretização do fato jurídico deve ser cada uma daquelas atividades isoladamente consideradas, as quais podem inclusive ser convencionadas entre prestador e tomador dos serviços.

Conclui-se que a cada atividade executada de forma isolada, ensejará o critério temporal, dando nascimento a relação jurídico tributária. Importante salientar que o momento de execução dos serviços e conseqüentemente, o momento, em regra, escolhido como critério temporal não haverá de ser entendido como o momento da remuneração ao prestador pelo serviço executado. Portanto, ainda que o serviço não seja pago pelo tomador de serviço, ainda assim restará ocorrido o fato gerador e devida será a cobrança do ISS.

7.4 Critério Pessoal

O critério pessoal pressupõe a existência de duas pessoas na relação jurídica tributária, enquanto um figurará como sujeito ativo, o segundo restará como sujeito passivo. Neste sentido, a relação jurídica tributária, sempre se dará entre 2 pessoas, e nunca entre uma pessoa e um objetivo.

No âmbito do ISS, o sujeito ativo com competência tributária para exigência do gravame, são os Municípios e o Distrito Federal. Não obstante, os sujeitos passivos são os prestadores de serviços, que possuem uma relação obrigacional de pagar o imposto ao referido ente federativo. Contudo, não se pode entender, que o prestador do serviço, é a única pessoa que poderá figurar como

sujeito passivo, já que é a CF/88 não proíbe a eleição de responsáveis pelo pagamento do ISS perante os municípios.

São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição. Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o polo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou será contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra. (FERRAGUT, 2005, p. 30-31).

Neste sentido, é a legislação infraconstitucional quem elegerá a pessoa que estará no polo passivo da obrigação, não cabendo alegação de inconstitucionalidade da norma que vier a exercer este papel. Portanto, poderá figurar no polo passivo da relação jurídica tanto o contribuinte – assim subentendido no texto constitucional como o prestador do serviço -, como o responsável que será uma terceira pessoa, mas que por eleição da lei complementar, passará a fazer parte do polo passivo em lugar do contribuinte.

O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade [...] de escolher qualquer pessoa (física ou jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária. Este sujeito passivo poderá ser pessoa que esteja ligada a hipótese de incidência por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica [...] e até poderá ser pessoa que nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência. (BECKER, 1998, p. 279).

Portanto, o critério pessoal tem como pressuposto o na regra de incidência tributária, que o município sempre será o sujeito ativo, enquanto o sujeito passivo, não tendo sido expressamente previsto na CF88, será determinado por lei complementar.

7.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo remete as alíquotas e base de cálculo do ISS, segundo Paulo de Barros Carvalho (2005, p.362-364), a alíquota é o elemento

aritmético que, conjuntamente com a base de cálculo, estabelecerá o aspecto quantitativo da Regra matriz de incidência tributária. Não obstante Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 396) ensina que a base de cálculo é a “[...] grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico [...]”.

Neste contexto, do confronto entre a base de calculo e alíquota do ISSQN restará conhecido o *quantum debeatur* que será recolhido aos cofres públicos.

A base de calculo do ISS irá mensurar a grandeza do fato imponible tributário. Nesta linha, extrai-se do comando excerto no art. 7º da LC 116/03, que a base de calculo do ISS será o valor do serviço. Não obstante, Aires Fernandino Barreto (2009, p.363) ensina que:

Tal como ocorre com outros impostos, a exigência de ISS pressupõe a mensuração da intensidade do comportamento humano consistente em fazer para outrem. Para tanto, não pode a lei prescindir da prévia definição desse fator do critério quantitativo. [...] Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Em outras palavras, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário.

A alíquota máxima do ISS está prevista no art. 8º, II, da LC 116/03, e corresponde a 5% do valor do serviço. Contudo, a alíquota mínima não estava prevista na supracitada Lei complementar à época de sua publicação. Na CF/88, em seu art. 156, §3º, I, consta que caberá a lei complementar instituir as alíquotas máximas e mínimas do ISS.

Entretanto, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu art. 88, I consta que:

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

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

Todavia, apesar da previsão expressa no ADCT, a alíquota mínima do ISS não estava informada na LC 116/03, que hodiernamente continua em vigor.

Contudo, em 29 de Dezembro de 2016, foi publicada a Lei Complementar 157, que em seu art. 2º, acresceu o art. 8ª-a, à LC 116/03, como se observa do excerto:

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

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

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.”

Neste contexto, a LC 116/03 passou a cumprir o que estava ordenado na Carta Magna, determinando a alíquota mínima de ISS, que ficou restou estabelecida em 2%, não obstante, o referido instrumento normativo passou a prever também que os municípios não poderão conceder quaisquer benefícios de crédito presumido, redução de base de cálculo etc., que resultem numa carga tributaria inferior a 2%. Com objetivo de claro de impedir os municípios de utilizar de meios ardilosos para driblar o mando expresso na norma.

8. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NO ISS

No ordenamento jurídico tributário Brasileiro, a Lei Complementar desempenha importante papel, pois recebe diretamente da CF/88 a função de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federados, além da indubitável responsabilidade por regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Conforme se depreende do art. 146, da CF88.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

Nesta linha, é importante trazer a baila que também coube à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Quanto a esta incumbência, sob o viés teleológico, analisa-se que este comando do inc. III do art. 146 da Carta Magna, na verdade permite que a lei complementar atue como elemento estruturante do ordenamento tributário, através da conjugação de várias normas que compõem a legislação pátria. Nesta linha ensina Marco Aurélio Greco (2000, p. 162):

Esta dicção constitucional “estabelecer normas gerais em direito tributário” [...] abre espaço para a lei complementar atuar também como elemento estruturante do ordenamento tributário. Vale dizer, não apenas dispondo sobre prerrogativas do Fisco, direitos dos contribuintes, elementos fundamentais da obrigação, etc. (os chamados direito tributário material e formal) – possibilidade que já advém do art. 24, I – mas também sobre as relações e fórmulas de conjugação e composição

entre as várias normas que integram a legislação interna. Ou seja, abre espaço para a lei complementar dizer como devem e podem se relacionar as várias normas do sistema.

Neste sentido, a Lei complementar transcende da simples função de dispor sobre as sujeito passivo, alíquotas, base de calculo, e passa a ter papel de destaque, ao receber a incumbência de dizer como devem se inter-relacionar as normas contidas na legislação brasileira.

Além do importante papel, desempenhado pela lei complementar no contexto de estabelecer normas gerais de Direito Tributário, é relevante salientar que é da lei complementar que serão extraídos os fatos geradores, alíquotas, base de calculo e os sujeitos passivos dos impostos.

No entanto, não há de se alegar que as leis complementares retiram a liberdade dos Municípios de legislarem sobre o ISS, pois o que este instrumento legal faz é complementar o sentido do que foi autorizado pela CF/88. Neste sentido, é a LC 116/03 quem deixa claro, o âmbito em que atuará os Municípios, os limites que estes deverão respeitar, e os serviços que poderão ser tributados.

A lei complementar, no sistema jurídico brasileiro, não tem função unívoca, presta-se a finalidades diversas, como servir de instrumento hábil para a instituição de tributos, instrumento adequado para a inserção de desonerações nacionais e veicular normas gerais sobre direito tributário. No caso de impostos sobre serviços – II, diferentemente do que sustentam alguns autores, não nos parece que a cabe a lei complementar demarcar a competência dos Municípios mediante edição de lei complementar, contemplando a lista dos serviços passíveis de serem tributados. A lista a que se refere o art. 156, III, da CF, entendemos que tem caráter meramente explicativo; não taxativo, embora esse não tenha sido o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. A função da Lei Complementar, em relação ao ISS, é a de veicular normas gerais e de conceder, na hipótese autorizada constitucionalmente, a desoneração do ISS. Com efeito, não pode o legislador, a pretexto de editar normas gerais, redefinir a competência impositiva dos Municípios, seja para ampliar, seja para restringir o âmbito de atuação, como ocorreu com a Lei Complementar n. 116/2003. (CHIESA, 2004, p. 332)).

Não obstante, da análise do sistema tributário nacional, percebe-se que existe uma linha tênue que separa a competência dos estados para tributarem o ICMS, da união para tributar o IPI e dos Municípios para tributarem o ISS. Para

que os estados não invadam a competência tributária dos Municípios é a que CF/88 delimita o campo de incidência do ICMS.

Nessas condições, na área de atritos eventuais entre o imposto de serviços e impostos de competência alheia (p. ex., Imposto sobre Produtos Industrializados, Impostos sobre Operações Financeiras, da União; Impostos sobre Operações de Circulação de mercadorias e Serviços, dos Estados), ou seja, no âmbito material sujeito a conflitos de competência tributária, caberá a definição pela União dos serviços submetidos ao imposto municipal. É a chamada zona cinzenta, interpenetrável por tributos diversos (...). Nessa hipótese, é constitucionalmente autorizada a edição de lei complementar a qual terá por função definir ou regular uma limitação constitucional ao poder de tributar (...).”.

A lei complementar, portanto, ao definir a lista de serviços tributáveis pelo ISS, garante que estes não sejam tributáveis concomitantemente pelo ICMS (de competência dos estados), salvo algumas situações previstas no próprio dispositivo legal, que permite a incidência do ICMS sobre determinados serviços, porém não sobre o valor do serviço integral, mas somente sobre o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação do serviço, partes e peças empregadas na prestação do serviço, e também sobre alimentos e bebidas fornecidas em bufê.

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

[...]

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

[...]

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

[...]

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

[...]

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

[...]

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

Não obstante, mesmo nestes serviços onde se pode perceber a incidência do ICMS e do ISS, é importante ressaltar que existe uma demarcação que separa o campo de incidência de ambos, ou seja, as bases de cálculo são distintas.

Como exemplo salienta-se o serviço de recondicionamento de motores, da ordem 14.03 na lista anexa à LC 116/03; enquanto o ISS incide sobre o valor da mão de obra empregada, o ICMS incidirá sobre as peças e partes empregadas durante a execução do serviço.

Neste sentido, a lei complementar, mesmo em serviços que cabem a incidência concomitante dos tributos ISS e ICMS, sanou o possível conflito de competência tributária, limitando o campo de incidência dos gravames.

Vale mencionar que no âmbito do local de incidência do ISS, a Lei Complementar desempenha papel fundamental, em virtude da guerra fiscal entre municípios, pois é a CF/88 quem determina que seja a Lei Complementar responsável por solucionar os conflitos de competência tributária.

No âmbito da competência tributária, existe a guerra fiscal entre os municípios, que consiste na busca pela legitimidade ativa para cobrança do ISS, através das diferentes formas de interpretar e aplicar o texto da LC 116/03.

Neste contexto, Eduardo Sabbag (2014, p. 39) ensina que é bastante previsível a polêmica disputa que tende a surgir no plano arrecadatório do ISS: de um lado, os municípios querendo arrecadar; de outro, os contribuintes intencionando pagar menos o imposto; e, numa terceira via, os municípios pretendendo disputar entre si o imposto.

Importante, mencionar que a LC 116/03 teria, neste diapasão, a função de dirimir as dúvidas que pairavam em torno do ISS, contudo, Eduardo Sabbag continua asseverando que a referida LC recrudesciu o clima de dúvidas, sobre o “local da prestação de serviços”, não apresentando soluções ao problema.

9. ANÁLISE DO *CAPUT* E DOS INCISOS DO ART. 3º DA LC 116/2003

A LC 116/03 adentra ao ordenamento pátrio com um importante papel de dirimir dúvidas no tocante ao local onde será considerado prestado o serviço, e conseqüentemente trazer em seu bojo as diretrizes para a identificação do Município que terá legitimidade ativa para exigência do ISS. Nesta linha, o art. 3º da referida Lei Complementar é quem traz o referido esclarecimento.

Portanto no presente capítulo, far-se-á uma análise do *caput* e dos incisos do artigo supracitado.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

Na análise do *caput* a priori percebe-se um comando imperativo de que o serviço será considerado prestado e conseqüentemente o imposto devido no local do estabelecimento prestador. Fica evidente que este recorte do referido dispositivo traz a regra geral para correta identificação do local de incidência do ISS.

Vale atentar que existem autores que defendem a tese na qual a lógica que ampara a regra geral de tributar os serviços no Município onde está estabelecido o prestador, reside no fato de torna-se difícil identificar o local onde estes serviços são executados, devido a própria natureza destes, a exemplo do serviço dos mais diversos tipos de serviço de consultoria. Sobre este assunto, Susy Gomes Hoffmann (2005, p 519) explica que:

Para a gama de serviços em que não é possível indicar, com precisão, o local da prestação de serviços, entendemos válida a eleição do legislador federal, ao indicar regra segundo a qual a competência para a cobrança do ISSQN seria a do Município em que o prestador de serviços está estabelecido, como no caso, por exemplo, da prestação de serviços de entrega de encomendas.

Seguindo a linha sugerida pela autora, subentende-se que os serviços em que é possível determinar com precisão, o local da prestação do serviço, a competência tributária para cobrança do referido imposto, seria do Município onde o serviço foi, de fato, executado. Depreende-se que este serviço deixaria de enquadrar-se nos moldes da regra geral prevista no *caput* do art. 3º da LC 116/03, e passaria a enquadrar-se em algum de seus incisos, que representam, portanto, as exceções a regra.

Contudo, não se pode esquivar que no texto da citada norma, não existe a partícula “do”, ou seja, não se fala em “estabelecimento do prestador” como pressupõe a análise feita pela referida autora, em contra ponto, fala-se em “estabelecimento prestador” que segundo a doutrina não é necessariamente o local onde está domiciliado o prestador de serviços.

Entretanto, é importante salientar que hodiernamente ainda é vasta a discussão sobre o conceito de “estabelecimento prestador”; pois o mesmo termo era utilizado no art. 12 do DL 406/68, onde se dizia que o ISS era devido no local do “estabelecimento prestador”.

Entretanto em virtude da jurisprudência do STJ, no REsp 41.867/RS, trazer novo entendimento a respeito do tema, à época do referido Decreto-lei, criou-se uma lacuna que deveria ser ocupada por uma Lei Complementar, que porventura veio a ser a LC 116/03. Fazia-se necessário que a supracitada LC trouxesse um comando mais específico, que dirimisse as dúvidas que até então pairavam sobre a qual as formas de determinação do domicílio tributário do ISS, e qual Município teria a legitimidade ativa para exigí-lo: o Município onde serviço foi executado, ou o Município onde estava estabelecido o prestador do serviço.

Se não houvesse uma norma geral assentando qual o critério espacial a ser adotado, o conflito poderia surgir facilmente, pois as duas possibilidades exegéticas apontadas são teoricamente possíveis (*local da prestação e estabelecimento prestador*). O conflito é evitado em razão do desempenho da função secundária da norma geral que, ademais de padronizar o sistema, foi editada com aquele mister preventivo. Rememore-se que a lista de matéria que uma norma geral pode tratar não se resume às alíneas do artigo 146, III, da Constituição Federal,

motivo pelo qual, nesse caso, a determinação do critério espacial do ISS, via norma geral, é totalmente adequada. E mais que adequada: imperiosa. (MOURA, 2007, p. 265).

Não obstante, vale trazer a baila que diferente do DL. 406/68, a LC 116/03 trouxe em seu arcabouço o conceito da expressão “estabelecimento prestador” no art. 4º, com objetivo de esclarecer os questionamentos que porventura surgiriam em torno do termo, assim como evitar as “manobras”, por parte dos contribuintes, que visassem pagar menos tributos de forma ilegal, porém usando como artifício as lacunas da norma. Para amplo entendimento do Art. 3º da LC 116/03, tanto o *caput*, como seus incisos; é necessário citar o art. 4º que dissecou o conceito de estabelecimento prestador.

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.

Para determinar o estabelecimento prestador não será levado em consideração as denominações de sede filial, sucursal e etc.; com esta determinação o legislador visa conceder ao termo estabelecimento prestador, a interpretação de que este seria o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviço.

Portanto, um contribuinte que seja domiciliado em um determinado Município, mas desenvolve atividade de prestar serviços em outro Município, segundo o dispositivo legal supracitado, o estabelecimento prestador seria o Município onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços. Percebe-se, portanto, uma aproximação da interpretação dada pelo STJ, na época da vigência do DL. 406/68.

As exceções à regra geral da LC 116/03, portanto, estão dispostas nos incisos do Art. 3º, estes incisos vão do I a XXII:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Percebe-se que os serviços elencados nos incisos do art. 3º revelam-se, na verdade, serviços que, pela sua natureza, não podem ser prestados a distância. São serviços que obrigatoriamente pessoais, ou seja, que serão prestados no Município do tomador de serviços, não porque a legislação exige desta forma, mas sim porque não tem como ser diferente.

Nos serviços de natureza essencialmente *imaterializável* (serviços de lazer, teatro, espetáculo público e congêneres, que somente se realizam ao vivo) ou *intransportável* (Serviços relacionados a porto, aeroporto, ferroporto, execução de limpeza e varrição, demolição e obra etc.), a lei procura definir a competência de acordo com o local da execução, pois a execução do serviço está vinculada a um espaço definido. (DERZI, 2013, p. 781)

Infere-se que o legislador optou por trazer para as exceções do art. 3º, serviços imaterializáveis e Intransportáveis. Os serviços imaterializáveis são aqueles que não é possível verificar os efeitos deixados por este, após finalizada a execução do serviço, são serviços realizados ao vivo, ou seja, o objeto da prestação do serviço é impalpável, portanto denominado imaterial, como os serviços de lazer e teatro.

Não obstante, os serviços intransportáveis, são aqueles que não podem ser prestados a distância, logo não podem ser transferidos para serem executados em outro local, como o serviço de limpeza e varrição. Ambos os tipos de serviços possuem em comum, o fato de que não podem ser realizados à distância.

Não é de se imaginar, por exemplo, que um serviço de jardinagem possa ser prestado a partir de um local diferente daquele onde se encontre o jardim. Neste sentido, não importa de qual município virá o prestador de serviços, o ISS será devido no local da execução da jardinagem, ou seja, no local da prestação dos serviços. Percebe-se que o legislador primou, portanto pela praticidade ao tributar, no local da prestação, serviços que são intransportáveis em virtude da sua própria natureza. Neste seguimento continua Misabel Abreu Machado Derzi (2013, p. 781):

A rigor, ainda que a execução, ainda que a execução do serviço se *materialize* em um lugar previamente definido, sendo sua ocorrência visivelmente perceptível, da-se a sua *intransportabilidade*, vale dizer, a prestação é executada de maneira intransportável, ou seja, executada em local predeterminado, não pode ser transferida para outro. Essas são as hipóteses de exceção, para as quais o critério decisivo para definir a competência, posto que pela lei complementar n. 116/2003, será o local em o serviço é executado. O ponto em comum entre os serviços listados pelo legislador complementar, em relação aos quais o pagamento do ISSQN se define de acordo com o local da prestação, é justamente o fato de que tais serviços, via de regra, não podem ser prestados “a distância”, já que, pela sua própria natureza, exigem que o prestador se desloque até o domicílio do tomador ou até o local em que, ao ser executado, ele se materializa ou se realiza. Enfim, o legislador está atento a praticidade.

Urge atentar para o fato de denominar determinado serviço de imaterializável ou intransportável, não significa necessariamente que o local da prestação do serviço, será considerado o município onde esteja domiciliado o tomador do serviço; na verdade o local da prestação será considerado aquele em que efetivamente serão realizadas as atividades, independente se o tomador do serviço está localizado ali, ou não.

Vale ressaltar que existem dois serviços vetados na lista que vai do inc. I ao XXII, contudo observa-se que estes serviços foram vetados não somente das exceções previstas no art. 3º, como na verdade foram vetados também de serem

tributados pelo ISSQN. Os serviços vetados, assim como as razões do veto, estão contidas no presente trecho, presente da mensagem 362 de 31 de julho de 2003.

Itens 7.14 e 7.15 da Lista de serviços:

"7.14 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres."

"7.15 – Tratamento e purificação de água."

Razões do veto:

"A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 161 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal Municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público.

Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da Lista de Serviços do presente Projeto de lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os incisos X e XI do art. 3º do Projeto de Lei."

Contudo, conforme se observa da mensagem que elucida as razões do veto, do referido dispositivo, infere-se que as razões principais para tal ação foram de caráter econômicas e sociais. Pois a tributação de tais serviços acarretaria o comprometimento do objetivo do governo de universalizar o acesso a estes serviços, considerados básicos, e conseqüentemente o encarecimento tais serviços, cujo ônus seria suportado pela população atingida pela falta de acesso à água tratada e saneamento básico.

10. GUERRA FISCAL NO ISS

Em torno do imposto sobre serviços, existe vasta discussão sobre o local de sua incidência. É notório que os municípios desejam que cada vez mais empresas ocupem o seu território, pois se entende que em consequência desta ocupação maior será o número de empregos, de investimento na região, e principalmente, maior será a arrecadação tributária do Município.

Diante deste fato, diversos Municípios executam a política tributária de trabalhar com a alíquota mínima de ISS, com objetivo de atrair contribuintes do referido gravame para seu território.

Visando diminuir a margem para que os municípios coloquem em prática a referida política, é que foram criadas as alíquotas mínima e máxima do ISS. Sobre este assunto, Misabel Abreu Machado Derzi (2013, p. 774) ensina que,

A norma constitucional deixa, assim, uma pequena margem para que os municípios exercitem a sua política tributária. Como a Lei Complementar n.º 116/2003 estabeleceu como teto máximo a alíquota de cinco por cento, o espaço de liberdade para isso vai de 2% a 5% apenas. É claro que apenas a alíquota mínima de dois por cento atinge a guerra fiscal. A alíquota máxima foi adotada por outras razões. Ela configura um limite imposto que responde ao interesse dos prestadores de serviços, em grande parte justificadamente já que o ISSQN não é um tributo obrigatoriamente não cumulativo e, quando insumo na indústria, por ex., encarece a produção sem gerar crédito para o industrial.

Nas palavras da autora, se compreende que a alíquota mínima do ISS, foi instituída para impedir que haja agravamento da guerra fiscal. Pois se o referido limite de dois por cento não existisse, os municípios teriam o direito de reduzir as suas alíquotas de ISS a uma porcentagem irrisória, de forma a prejudicar os Municípios vizinhos, que teriam que seguir na mesma linha ou perder parte de seus contribuintes; pois as empresas tendem a estabelecer seus domicílios nos locais onde impera menor carga tributária.

No que tange as alíquotas máximas é notório que este limite não tem como meta combater a guerra fiscal, mas apenas garantir um direito para os contribuintes. Pois o ISS não é tributo que possa ser compensado, como o PIS e

COFINS não cumulativo e o próprio ICMS que possuem em seu âmago o mecanismo de não-cumulatividade, ou seja, não haverá crédito fiscal, deste gravame (ISSQN).

Contudo, mitigada a liberdade dos Municípios de estabelecerem suas alíquotas de ISS, tendo estas, portanto um limite superior (5%) e inferior (2%), exsurge outra problemática que consiste na determinação do local da prestação de serviços, que representa um dos aspectos polêmicos do ISS, conforme ensina Eduardo Sabbag (2014, p. 1042):

Trata-se de clássica celeuma, que não foi resolvida pelo legislador constituinte. Este, aliás, deixou o deslinde da questão para a própria lei complementar, em virtude do fato de que “cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária (...)”, consoante o inciso I do art. 146 da CF. Diferentemente do que se esperava a LC n.116/2003 não apresentou soluções claras ao intrincado problema do “local da prestação dos serviços”, recrudescendo o clima de dúvidas.

Depreende-se que o legislador constituinte transmitiu a responsabilidade da resolução de conflitos de competência para a Lei Complementar, trazendo para o contribuinte a esperança de que a referida lei cumpra com seu propósito e objetivo de exaurir o tema do local da prestação dos serviços, por conseguinte, trazendo segurança jurídica para o sujeito passivo.

Entretanto, não é isto que se observa quando se analisa o texto da LC 116/03, pois esta traz em seu arcabouço problemas já verificados no superado DL 406/68, que no período de sua vigência disciplinava o tema de forma imprecisa, e posteriormente teve sua interpretação e aplicabilidade contestada pela jurisprudência do STJ. Neste sentido ensina Eduardo Sabbag (2014, p. 1042):

Em 1968, o Decreto-lei n. 406/68, em seu art. 12, alínea “a”, “b” e “c”, previu o detalhamento daqueles municípios para quem se devia o recolher o ISS. A regra geral, constante da alínea “a”, indicava que o sujeito ativo do ISS era o município do estabelecimento prestador. Portanto, segundo tal regramento, o “local da prestação de serviço” era o estabelecimento prestador, não importando onde viesse a ser prestado ou consumido o serviço. Da Mesma Forma, o DL n. 406/68 trouxe exceções expressas nas alíneas “b” e “c”, admitindo o município da prestação, nos casos de construção civil e exploração de rodovia com cobrança de preço, respectivamente, como “local da prestação de serviço”. É importante destacar que a jurisprudência do STJ, à época,

mostrava-se oscilante e, em decisões, contrariava o parâmetro acima demonstrado. Vale dizer que o STJ, conquanto não afastasse a validade do art. 12 do DL. N. 406/68, legitimava solução diversa, entendendo que o “local da prestação do serviço” era aquele no qual se prestava ou consumia o serviço.

O DL 406/68, em seu art. 12, em regra, estabelecia o local da prestação do serviço era o do estabelecimento prestador, ou na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador. Exceto nos casos de serviço de construção civil, onde o local onde se efetuava a prestação era considerado de fato “local da prestação”.

Outra exceção contida no texto da norma é o serviço de exploração de rodovia, item 101 da lista de serviços anexa ao referido DL, onde o local da prestação era considerado o Município em cujo território havia parcela da estrada explorada.

Contudo, contrariando o disposto no DL 406/68, as decisões do STJ determinavam que o “local da prestação do serviço”, e conseqüentemente o Município com competência para exigir o ISS, era aquele no qual se prestava ou consumia o serviço, de forma que a guerra fiscal do ISS aumentou. Neste diapasão vale citar o relato de Misabel Abreu Machado Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro (2013, p. 776-777):

Pode-se dizer que o Decreto-lei n.º 406/1968, que vigorou até 31.07.2003, quando adveio a Lei Complementar n.º 116/2003, foi a primeira tentativa de se estabelecerem as regras de resolução de conflitos de competência do ISSQN e de se prevenir a conseqüente guerra fiscal (e o fez, satisfatoriamente, por cerca de vinte anos) quando fixou a regra do local do estabelecimento prestador, como um presunção absoluta de onde o serviço deveria ser considerado prestado, para definir a legitimação ativa do município correspondente na cobrança do imposto, ressalvado, de outro modo, as situações de exceção, como nos casos de construção civil.

Fica evidente que durante vinte anos, a guerra fiscal em torno do ISS foi sufragada pelo imperativo comando do DL 406/68, que determinava objetivamente o estabelecimento prestador como o local onde se deveria ser considerado prestado o serviço e devido o ISS.

Nesta linha, a interpretação que se deu ao art. 12 do DL 406/68 é que, salvo as exceções expressas no referido dispositivo legal, não importava o local onde o serviço foi efetivamente prestado, mas sim, o Município onde estava localizado o estabelecimento prestador ou o domicílio do prestador.

Neste sentido, alguns Municípios foram beneficiados, logicamente por possuírem alíquotas de ISS mais baixas. Pois, se um determinado prestador de serviços poderia declarar-se domiciliado em um Município, que possui alíquota de ISS inferior ao Município onde efetivamente ele executa suas atividades, logo bastaria uma análise comparativa das alíquotas do referido imposto de ambos os municípios, para que o prestador escolhesse a localidade de menor carga tributária para se domiciliar.

Por sua vez, os municípios que se acharam prejudicados pelo efeito prático do art. 12 do DL 406/68, passaram a buscar uma resposta ao poder judiciário, em prol de uma definição de qual Município teria legitimidade ativa para exigir o imposto em epigrafe. Diante deste quadro, Hugo de Brito Machado (1998, p. 293) asseverava que:

A questão está em saber o que é estabelecimento prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação de serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação.

Neste contexto, o autor traz luz à discussão, pois explica que o estabelecimento prestador não pode ser entendido como aquele local que o contribuinte, formalmente, informa como seu domicílio. O conceito de estabelecimento prestador, portanto, seria o local onde se encontram os bens necessários para prestação do serviço. Importante mencionar, que este conceito trazido pelo autor, posteriormente foi suscitado de forma expressa na LC 116/03, para definir que este local onde se encontram tais bens seria a unidade econômica ou profissional do contribuinte. A resposta aos questionamentos dos municípios desfavorecidos pela aplicabilidade da citada norma, veio à baila com o Recurso Especial 41867 do STJ, abaixo transcrito:

Acórdão: REsp 41.867/RS; Recurso Especial 1993/0035118-4 – Fonte: DJ data: 25.04.1994, p. 9.208. REVJMG vol.: 62, p. 409. Relator Min. Demócrito Reinaldo (1.095). Ementa: Tributário. ISS. Sua exigência pelo município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do Decreto-lei n.º 406/1968. Embora a lei considere o local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. (art. 12 do Decreto-lei n.º 406/1968), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele (Município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. Data da decisão 04.04.1994, Órgão Julgador: Primeira Turma, Decisão: Por unanimidade, dar provimento ao recurso.

O STJ através do referido julgamento - embora reconhecesse que a lei (DL 406/68) considerava o estabelecimento prestador, como local da prestação do serviço – deu nova interpretação ao conceito de estabelecimento prestador, isto significa que a competência para cobrança do ISS, passaria a ser do Município onde estava inserido o local em que o serviço foi prestado.

Contudo, a nova interpretação não se adaptou ao ordenamento jurídico de forma perfeita, gerando uma importante incoerência. Pois enquanto o STJ buscou dar novo sentido ao conceito de “estabelecimento prestador” contido na alínea a, do Art. 12 do DL 406/68, asseverando que a partir de então a interpretação deste seria como o do local da prestação do serviço.

Não se faz necessário grande esforço para perceber que tal dicotomia interpretativa – entre o que o legislador pretendeu normatizar e o que o STJ “concebeu como normatizado”- ampliou a seara de conflitos entre os municípios, recrudescendo a insegurança jurídica e a guerra fiscal. Foram incontáveis as arguições em juízo de bitributação e de lesão ao princípio da legalidade tributária. (MARTINS, 2010, p. 158-181 apud SABBAG, 2014, p. 1043)

A doutrina por sua vez alertava que a alínea b do mesmo dispositivo legal informava o serviço de construção civil como uma exceção á alínea a, e estabelecendo que no caso deste serviço o ISS fosse tributado no local da prestação. Consequentemente, se a tributação no local da prestação do serviço era denominada, pelo DL406/68, de exceção, logo, não seria plausível a regra geral trilhar para o mesmo destino da exceção. Pois, nesta hipótese far-se-ia desnecessário elencar exceções, já que a própria regra geral indicava que o ISS seria devido no local da prestação.

O que choca, no texto do acórdão, é o reconhecimento inequívoco e correto de que o artigo 12 considerava local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. Confirma o ilustre magistrado que: “Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (...)”. Como se vê, entende S. Exa. que a lei estabelecia como o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador. O que vale dizer, separava a letra a da letra b do artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68. A sequência do discurso, entretanto, espanta quem o lê, pois conclui: “(...) ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador”!!! Em outras palavras, diz, S. Exa., que embora a lei considerasse que é o local do estabelecimento que determinaria o fato gerador do ISS, tal consideração de nada vale, porque ela “pretenderia” que não seria no local do estabelecimento, mas no da prestação de serviços, que se deveria recolher o ISS. (MARTINS, 2004, p. 85-89)

A incoerência reside no fato de que se o legislador da regra disposta na alínea a, do art. 12, do dispositivo em epígrafe, realmente pretendesse dar ao conceito de “estabelecimento do prestador” o sentido de local da prestação do serviço, não seria necessário uma exceção para tratar do serviço de construção civil, pois este já estaria ontologicamente inserido na regra geral.

Portanto, o fundamento constitucional – o princípio implícito, que atribuiria ao Município competência para tributar as prestações ocorridas em seu território e apenas tais prestações, inspirou o pensamento daquela Corte Superior, que afastou a aplicação do art. 12 do DL 406/68. Baseando-se na regra constitucional da limitação territorial do âmbito de validade das normas municipais, pretensamente restrito ao local da prestação dos serviços, o STJ não declarou expressamente inconstitucional o citado art. 12, mas negou-lhe vigência e aplicação. (MACHADO, 2000, p. 45).

É importante ressaltar que o afastamento da aplicabilidade do art. 12, feito em nome do princípio da territorialidade, é questionável juridicamente; pois o referido dispositivo além de não ferir o supracitado princípio - pois quando aplicável, não feria a conexão com o território municipal -, também não possui nenhuma discrepância em relação à regra matriz do ISSQN, conforme ensina Misabel Abreu Machado Derzi (2013, p. 779):

A citada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça negligenciou, no entanto, pontos essenciais da questão, pois o legislador de normas

gerais pode eleger o critério espacial diferente do local da execução do serviço, desde que mantenha conexão com o território municipal, por exemplo, o local do estabelecimento prestador. Na verdade, inexistiu no art. 12 desnaturamento da regra matriz do ISSQN, posta na Constituição; tampouco há ofensa aos limites de territorialidade, pressupostos na Carta. Aquele Tribunal Superior não poderia ter negado vigência ao citado Decreto-lei 406, que fora recepcionado pela nossa ordem jurídica, como norma geral, dirimidora de conflitos entre pessoas estatais.

Com a referida decisão do STJ tornou-se evidente que o principal objetivo era combater a guerra fiscal, ainda que a opção acolhida pelo tribunal não fosse a mais prática, do ponto de vista do controle arrecadatário. Pois, o critério espacial trazido pela jurisprudência do STJ gerou novos problemas inclusive no tange as obrigações acessórias, e tampouco conseguiu dirimir a guerra fiscal em face do ISS. Diante das contradições que pairavam em torno do ISS e dos problemas ocasionados pela jurisprudência do STJ, fazia-se necessário o surgimento de uma Lei (LC 116/03), que viesse a substituir o antigo DL 406/68, para colocar fim às dúvidas e conflitos de competência que giravam em torno do imposto.

Foi publicada a LC 116/03, que ao invés de solucionar o problema, optando entre a tributação no domicílio do prestador, ou no local da prestação dos serviços, preferiu adotar um sistema misto, onde elencou 20 exceções em que o ISS seria devido no local da prestação dos serviços, além de outras 2 exceções que foram vetadas, e escolheu como regra geral a tributação do ISS no local do estabelecimento prestador, ou seja a mesma regra do DL 406/68.

Curiosamente, a LC n. 116/2003, que poderia ter amenizado o cenário de insegurança, seguiu na direção oposta a do STJ, deixando de prestigiar, por exemplo, o *princípio da territorialidade*. Desse modo, acabou por adotar um *sistema misto* para identificação do “local da prestação do serviço”, muito semelhante àquele adotado no DL n. 406/68. (SABBAG, 2014, p. 1044)

Contudo, é importante mencionar que o art. 4º trouxe o conceito de estabelecimento prestador, que na ainda visão de Eduardo Sabbag o definiu de forma bem ampla abrindo-se para interpretação. Neste contexto, alguns municípios - a exemplo do município de São Paulo que criou o programa CPOM (Cadastro de Prestadores de Outros Municípios) - desenvolveram mecanismos,

que lhes permitem evitar que as sociedades empresárias - que possuem os “estabelecimentos prestadores” localizados em seu território – paguem o ISS para outra localidade. Entretanto, a forma como estes mecanismos são colocados em prática terminam contribuir para o crescimento da “Guerra Fiscal entre municípios”.

Nestes programas - a exemplo do CPOM do Município de São Paulo – os municípios exigem que o prestador de serviço de outro município, efetue um cadastro no referido programa. Caso este cadastro não seja executado, o tomador do serviço estabelecido em São Paulo, por força de legislação interna, deverá efetuar a retenção do ISSQN, independente de já ter ocorrido o pagamento por parte do prestador ao Município onde ele está sediado. É o que se extrai dos tópicos 21 e 22 do Perguntas e Respostas disponibilizado pelo município de São Paulo, no âmbito do supracitado programa,

21) Caso o prestador de serviços efetue a inscrição no cadastro, sofrerá a retenção do ISS pelo contratante de São Paulo, além de efetuar o recolhimento do Imposto para o Município onde estiver estabelecido? Em outras palavras, será bitributado?

Não. Efetuada a inscrição no cadastro, não deverá haver retenção do ISS por parte do contratante do serviço estabelecido no Município de São Paulo (somente para os serviços cadastrados). Neste caso, o ISS deverá ser recolhido no local do estabelecimento do prestador, exceto nas hipóteses relacionadas no artigo 3º do Decreto 53.151/2012. Nestes casos, verifique onde deverá ser recolhido o ISS.

22) O que ocorre caso o prestador de serviços, obrigado à inscrição no cadastro, não o fizer?

Caso o prestador de serviços, obrigado à inscrição no cadastro, não o fizer, o tomador do serviço deverá reter na fonte e recolher o ISS ao Município de São Paulo, na conformidade da legislação vigente, mesmo já tendo recolhido no Município onde está estabelecido o prestador.

Neste contexto, Kiyoshi Harada 2006, em artigo publicado, explica que se criou uma situação de bitributação jurídica, em relação às prestações de serviços em que o imposto é devido no Município onde estiver localizado o estabelecimento prestador, ou na sua ausência, onde tiver domicílio o prestador

do serviço. Questiona o citado Jurista: pode o Município competente para instituir e exigir o ISS deixar de fazê-lo, só porque o Município de São Paulo já o cobrou? Claro que não - responde o autor - sob pena de incorrer na violação do art. 11 da LRF, que dispõe sobre requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal, além de caracterizar ato de improbidade administrativa, conforme art. 10 da Lei nº 8.429/92.

Conseqüentemente o Município de São Paulo, termina em algumas situações arrecadando imposto sobre serviços que originariamente não lhe pertenceria, ocasionando, portanto a bitributação que é proibida aos olhos da CF/88. Analisando o caso em tela, Kiyoshi Harada (2006) explica que não se pode, a pretexto de combater a fraude perpetrada por alguns contribuintes, generalizar o emprego de medidas coercitivas, ilegais e inconstitucionais contra todos os contribuintes localizados em outros Municípios, quer em função da economia de custos e de impostos (alíquota menor), quer em função da conveniência de mercado de serviços.

Portanto que independente de o programa ser eficiente ou não, em trazer para os municípios que o instituiu ISS que outrora era recolhido para indevidamente para outras localidades; este não está em harmonia com os ditames constitucionais. O fim da citada guerra fiscal entre municípios depende, portanto, de uma reforma tributária no âmbito do ISS, de forma que os contribuintes possam ter maior segurança jurídica e conseqüentemente recolher tributo devido sem o risco de envolver-se em uma celeuma proveniente das diferentes e complexas legislações de cada município. Pois, ainda que a Lei Complementar 116/03, tenha trazido o conceito de estabelecimento prestador, esta LC ainda é alvo de dúvidas e discussões devido a sua ampla e aberta definição.

11. DOUTRINA

A respeito do local de incidência do ISS, a Doutrina possui percepções variadas do tema, e vastas são as críticas ao atual sistema de determinação do município competente para exigência do ISS. Salientando que os critérios utilizados, não sofreram grandes modificações a partir da revogação do DL 406/1968, e publicação da LC 116/2003, contudo, não há de se olvidar, que houve um aprimoramento do comando normativo.

Na vigência do DL 406/68, o STJ manifestou o acórdão REsp 41.867/RS, onde julgava indubitavelmente, que o município competente para arrecadar o ISS, seria aquele onde se realizou a prestação dos serviços. A doutrina, no entanto, se posicionou contrária ao entendimento da jurisprudência do STJ, e expôs a contradição que residia na referida decisão, conforme se observa nas palavras do Jurista Ives Gandra.

O que choca, no texto do acórdão, é o reconhecimento inequívoco e correto de que o artigo 12 considerava local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. Confirma o ilustre magistrado que: “Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (...)”. Como se vê, entende S. Exa. que a lei estabelecia como o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador. O que vale dizer, separava a letra a da letra b do artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68. A seqüência do discurso, entretanto, espanta quem o lê, pois conclui: “(...) ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador”!!! Em outras palavras, diz, S. Exa., que embora a lei considerasse que é o local do estabelecimento que determinaria o fato gerador do ISS, tal consideração de nada vale, porque ela “pretenderia” que não seria no local do estabelecimento, mas no da prestação de serviços, que se deveria recolher o ISS. (MARTINS, 2004, p. 85–99).

O jurista criticava, portanto, que o STJ com sua decisão, espantava quem a lê-se, pois a referida decisão buscava mostrar que a real intenção do legislador, era que o ISS fosse tributado no local da prestação dos serviços. Porém, uma análise crítica dos incisos “a” e “b” do art. 12 do DL 406/1968,

evidenciava que esta interpretação do tribunal estava equivocada, pois era impensável, a norma citar como critério espacial o “estabelecimento”, quando na verdade queria dizer “local da prestação do serviço”.

Neste diapasão, Aliomar Baleeiro, trazendo esclarecimento ao tema, asseverou que:

O Decreto-lei 406 simplificou o problema. Cobra o imposto do art. 24, II, da C.F. o Município da sede do estabelecida sede do estabelecimento, se este presta os serviços; se o prestador não tem estabelecimento, cobra o tributo o Município de seu domicílio.

Se o caso é de construção civil, competente é o Município onde existe a obra ou onde se presta efetivamente o serviço. Fora desse último caso, prevalece a competência do Município onde o contribuinte tem sua sede, se estabelecido, ou o seu domicílio, ainda que o serviço seja prestado no território sujeito à jurisdição fiscal de outra Prefeitura. Pode acontecer até que o contribuinte preste o serviço em território estrangeiro, vizinho, como o médico de Santa Ana do Livramento que atenda a chamado de cliente residente em Rivera (Uruguay). Sede, no caso, é o estabelecimento prestador do serviço, ainda que a matriz da empresa se localize noutro município. (BALEIRO, 1981, p. 305)

Para o tributarista o comando normativo que se revelava no DL 406/68, era claro e simplificava o problema do local de incidência do ISS, pois enquanto a regra geral seria tributar os serviços na sede do estabelecimento, ou na falta deste, no domicílio do prestador; o serviço de construção civil, no entanto, seria tributado no local da prestação dos serviços.

Com o advento da LC116/2003 não foram extirpadas as dúvidas, as críticas e as indagações, no tange ao local de incidência do ISSQN, pois a expressão que se subsome como a chave para a correta interpretação do texto da referida norma, foi resgatado do superado DL 406/68. Nesta linha, importa mencionar a análise de Eduardo Sabbag (2014, p. 1043):

Curiosamente, a LC n. 116/2003, que poderia ter amenizado o cenário de insegurança, seguiu na direção oposta a do STJ, deixando de prestigiar, por exemplo, o *princípio da territorialidade*. Desse modo, acabou por adotar um sistema misto para a identificação do “local da prestação do serviço”, muito semelhante àquele adotado no DL n. 406/68.

Em meio à guerra fiscal e a insegurança jurídica que pairava sobre a correta identificação do local da prestação do serviço, exsurge a lei complementar

116/2003 com o papel a missão de definir as principais questões levantadas sobre o aspecto espacial do ISS. Enquanto o STJ primava pelo princípio da territorialidade ordenando a tributação no local da prestação do serviço; o DL 406/68, por sua vez, privilegiava o estabelecimento prestador.

A LC 116/03, ao invés de seguir definitivamente o caminho apontado pelo STJ e exaltar o princípio da territorialidade, optou por adotar um sistema misto. Cumpre observar, no entanto, que a referida Lei Complementar, trouxe em seu arcabouço o conceito de estabelecimento prestador, o que foi enaltecido por Eduardo Sabbag (2014, p. 1044), conforme se observa do excerto: “É importante enaltecer que o art. 4º da LC n. 116/2003 definiu estabelecimento prestador de forma bem ampla, abrindo-se para interpretação”.

Restou claro que a unidade econômica ou profissional, será o estabelecimento prestador, independente da sua denominação como sede, além de outras denominações citadas na norma. Ou seja, a LC 116/2003 passou a fundamentar seu critério espacial, muito mais na natureza do estabelecimento, do que necessariamente, na sua denominação. Ainda que juridicamente a sede da empresa seja em um determinado município, se restar caracterizado que a unidade econômica está estabelecida em outro município, o ISS será devido para o segundo município (onde consta a unidade econômica ou profissional).

Nesta linha, já em consonância com a LC 116/2003, a doutrina passou a posicionar-se pacificamente, que o ISS em regra, é devido no local do estabelecimento prestador, sendo este, o local onde a sociedade empresária desenvolve a atividade de prestar serviços, como se observa dos ensinamentos de Humberto Ávila (2005, p. 07-24):

Com efeito, o artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/1968 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador. A Lei Complementar n. 116/2003 não alterou essa situação, na medida em que estabeleceu, no seu artigo 3º, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, considerando-se esse, pelo artigo 4º, o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário. Sendo assim, o

imposto, caso devido, deve ser recolhido ao município onde situada a sede da empresa arrendadora.

Na mesma linha, explica Romero Jucá (2003) o art. 3º da LC 116 de 2003, deslinda o problema do local de incidência do ISS, ao determinar como regra geral o estabelecimento prestador e elencar as situações que serão excepcionadas.

O art. 3º deslinda o elemento territorial do fato gerador, estatuinto, como regra geral, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador. O mesmo artigo relaciona vinte e quatro exceções a essa regra, a maioria delas referentes a serviços de construção civil, coleta e tratamento de lixo e poluentes, limpeza, jardinagem, reflorestamento, guarda e segurança, diversões públicas, feiras, exposições e congressos, portos, aeroportos, e terminais rodoviários, ferroviários e metroviários. Nesses casos, o imposto será devido no local da prestação do serviço. Complementando o artigo anterior com vistas à determinação do Município ao qual caberá o imposto, o art. 4º conceitua “estabelecimento prestador” como sendo o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional.

Nesta linha, percebe-se que para boa parte da doutrina, a LC 116/2003, ao trazer em seu texto o conceito de estabelecimento prestador, trouxe a lume respostas para os questionamentos que pairavam em torno do local de incidência do ISS.

Pois, determinou a regra geral de definição do local da prestação do serviço, como o estabelecimento prestador, no *caput* do art. 3º da referida LC. Tratou também de explicar o conceito de estabelecimento prestador no art. 4º da supracitada norma, não obstante trouxe as devidas exceções nos incisos I a XXII do art. 3º, nas quais o ISS será devido no local da prestação do serviço.

Contudo, permanecem críticas quanto à vasta possibilidade de interpretação da norma, e também quanto a difícil verificação prática, por parte dos municípios, do local onde de fato está consubstanciado o estabelecimento prestador, pois nada impede que uma sociedade empresária possa ter seus bens indispensáveis para execução dos serviços, em diferentes locais.

12. JURISPRUDÊNCIA

Na vigência do DL 406/68 - que no seu art. 12, determinava que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador, com exceção do serviço de construção civil – o STJ proferiu emblemática decisão a respeito do local de incidência do ISS. Pois enquanto subentendia-se na análise dispositivo legal, que o ISS era devido onde estivesse domiciliado o prestador do serviço, a decisão do STJ trouxe a lume que na verdade o ISS deveria ser pago no Município onde efetivamente se realizou a prestação dos serviços, no intuito de respeitar o princípio da territorialidade.

Acórdão: REsp 41.867/RS; Recurso Especial 1993/0035118-4 – Fonte: DJ data: 25.04.1994, p. 9.208. REVJMG vol.: 62, p. 409. Relator Min. Demócrito Reinaldo (1.095). Ementa: Tributário. ISS. Sua exigência pelo município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do Decreto-lei n.º 406/1968. Embora a lei considere o local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. (art. 12 do Decreto-lei n.º 406/1968), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele (Município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. Data da decisão 04.04.1994, Órgão Julgador: Primeira Turma, Decisão: Por unanimidade, dar provimento ao recurso.

Nesta linha, a jurisprudência do STJ manteve-se pacífica no sentido de que o ISS é devido no local onde se realiza o fato gerador, ou seja, o Município em que efetivamente é prestado o serviço será competente para exigir o ISS, cuja obrigação nascerá na referida prestação de serviço.

Na vigência da LC 116/03, no agravo regimental interposto pelo HSBC BANK BRASIL S/A BANCO MÚLTIPLO, surgiu importante acórdão do STJ que fortaleceu ainda mais sua posição de defender o ISS no local da prestação do serviço, amparado no princípio da territorialidade.

Importante observar que este entendimento do STJ, no qual o sujeito ativo será sempre o Município onde se realiza o fato gerador, corroborou para que se entenda como legal, a exigência de obrigação acessória por parte do Município

de São Paulo. Esta obrigação acessória consiste em exigir dos prestadores de serviços estabelecidos em outros municípios, mas que prestam serviços no território do Município de São Paulo, que realizem um cadastro no programa CPOM – Cadastro de Empresas de Outros Municípios.

Nesta linha, o STJ além de ratificar veemente que o ISS é devido no local da prestação dos serviços, decidiu que o Município de São Paulo por ser sujeito ativo do ISS, referente aos serviços prestados em seu território, possui competência para exigir a referida obrigação acessória. Entendendo, portanto, que não ocorre violação ao princípio da territorialidade, conforme se depreende do seguinte julgado.

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – ISS – MUNICÍPIO COMPETENTE – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – CADASTRAMENTO DE PRESTADORES – PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE – NÃO VIOLAÇÃO. 1. Inexistência de violação do artigo 535 do CPC. Não se discute nos autos a ocorrência ou não da prestação do serviço e se sobre este incide o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, mas sim qual município competente para a sua cobrança, matéria esta exaustivamente debatida pelo Tribunal de origem. 2. É pacífica a jurisprudência do STJ quanto ao município competente para realizar a cobrança do ISS, sendo este o do local da prestação dos serviços, onde se deu efetivamente a ocorrência do fato gerador do imposto. [Grifei] 3. Não há violação do princípio da territorialidade quando o município competente para cobrança de ISS exige obrigação acessória de cadastramento das empresas contribuintes quando estas possuem sede em outro município, mas prestam serviços no município arrecadador.

Em outro importante julgado, a MED W. A. Ltda questionou o fato ser tributado pelo ISS no Município onde se realizou a prestação do serviço. Contudo, a recorrente presta serviços médicos, os quais, não se encontram entre as exceções ao art. 3º da LC 116/03, logo entende que sua tributação, deveria ocorrer no Município em que está domiciliado, caso contrário estaria sendo bi tributado.

Para elucidar sua reclamação, a recorrente fundamentou-se no superado DL 406/68, no qual informava no seu art. 12 que a regra geral para tributação do ISS era o estabelecimento prestador, e, por conseguinte, trazia como

exceção o serviço de construção civil. Não obstante, alegou ainda, que a LC 116/03, atualmente em vigor, revogou o supracitado Decreto-lei, manteve como regra geral para pagamento do ISS o local do estabelecimento prestador, com exceções que circundam do inc. I ao XXII, ressaltando que os serviços médicos não estão entre estas exceções.

O STJ, por sua vez, trouxe a baila o conceito de estabelecimento prestador, explicitado no art. 4º da LC 116/03, para amparar sua decisão de que o Município de Nova Canaã é competente para exigir o ISS, referente ao serviço prestado em seu território. Pois neste Município estava estabelecida uma unidade econômica, em virtude dos serviços serem prestados em uma unidade de saúde situada no referido Município.

O Ministro Castro Moreira, em seu voto, no referido julgamento, ensinou ainda que se uma empresa, por exemplo, estiver sediada em um Município, porém prestar o serviço uma única vez em outro Município, o ISS será devido no local em que esta empresa estiver sediada. Porém o Ministro continua ensinando ainda, que se essa mesma empresa aluga uma sala comercial nesse outro Município, contrata funcionários e lá passa a exercer a atividade econômica, a tributação, aí sim, será devida na localidade em que foi prestado o serviço. Resta claro neste caso que existe uma unidade econômica, ficando o devido o ISS no local onde está sendo prestado do serviço. Conforme se depreende do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NAO 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 LC116/03 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 2833/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.

Neste contexto, o local do estabelecimento prestador, não seria obrigatoriamente aquele onde a empresa está sediada, porém, também não pode entender que este local seja necessariamente onde o serviço é executado. Estabelecimento prestador é o local onde encontra a unidade econômica, ou seja, é a unidade profissional onde se encontram os materiais necessários para execução do serviço.

Portanto, a respeito do serviço médico, prestado em unidade de saúde, que foi objeto da supracitada decisão do STJ, conclui o tribunal que ainda que não esteja o referido serviço, entre as exceções do art. 3º da LC 116/03, o Município de Canaã, ainda assim, é competente para exigir o gravame em epigrafe. Pois, a unidade econômica está localizada em seu território e, portanto está configurado o estabelecimento prestador, citado no caput do art. 3º da referida L

13. CONCLUSÃO

O núcleo da discussão que gira em torno do ISS, está na expressão “estabelecimento prestador” que constava no superado DL 406/68, e mantém-se presente na atual LC 116/03. Esta expressão é o que motiva as reclamações por parte dos contribuintes e também dos municípios que se veem prejudicados.

Por muito tempo entendeu-se estabelecimento prestador, como o domicílio do prestador de serviços, o que em termos práticos significa que as sociedades empresárias recolhiam o ISS, no município onde estabeleciam sua sede. Neste sentido, é latente que as entidades elaboravam seus planejamentos tributários, levando em consideração o município onde iriam se estabelecer, para pagar menos ISS.

Com o advento da LC 116/03, que em seu art. 4º determinou de forma expressa o conceito de estabelecimento prestador, pretendeu o legislador dirimir as dúvidas que até então pairavam, porém, a maioria dos municípios não possui musculatura que lhes permitam identificar onde está localizado, exatamente, o “estabelecimento prestador” de todos os contribuintes do gravame.

Portanto, se de um lado tem-se contribuintes buscando pagar menos ISS, e de outro lado tem-se municípios com objetivo de trazer para seus cofres a receita proveniente da arrecadação do ISS, instaura-se, portanto, a guerra fiscal em torno do tributo em epigrafe.

Os efeitos do referido conflito de competência entre os municípios, em prol da legitimidade ativa para arrecadação do ISS, fazem jus ao termo que o denomina, “Guerra Fiscal”. Nesta linha, os contribuintes convivem há décadas com a incerteza quanto ao município, de fato, competente para lhes cobrar o citado imposto, e são constantemente prejudicados pela supramencionada Guerra.

Não se pode olvidar que os contribuintes possuem ferramentas jurídicas que lhes permitem proteger-se dos efeitos da guerra fiscal, contudo, faz-se necessário também analisar sob o viés econômico, no qual se percebe a existência de valores a serem despendidos na busca pela resolução dos litígios.

Estes custos despendidos, em termos contábeis, reduzem o lucro das empresas. Vale mencionar, que a constante necessidade de resolução de litígios desta natureza, trazem principalmente para as pequenas sociedades (onde o sócio administrador é na maioria das vezes o próprio prestador do serviço) um desfalque na atenção que deveria ser dada na sua atividade econômica, ou seja, na qualidade da sua prestação de serviços.

Resta claro, que a guerra fiscal que imperou na vigência do DL 406/68, e ainda produz efeitos hodiernamente na vigência da Lei Complementar 116/2003, não se coaduna com os princípios constitucionais que em seus valores intrínsecos a proteção ao contribuinte de boa fé.

Entretanto, Como forma de conciliar os julgados do STJ, o entendimento majoritário da doutrina, e a legislação em vigor, conclui-se que o ISS será devido no local da prestação dos serviços, nos casos elencados nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/03. Não obstante, quando serviço, objeto da exegese, não estiver listado entre estes incisos citados, estará, portanto enquadrado na regra geral, isto é, a tributação dar-se-á no estabelecimento do município prestador.

Contudo, é equivocado pressupor que estabelecimento prestador seja o local onde o prestador dos serviços possui a sua sede. Este esclarecimento já veio à baila, através do art. 4º da LC 116/03, que definiu estabelecimento prestador como 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.

A discussão, porém ainda não é resolvida, pois tarefa árdua é identificar a unidade econômica em casos complexos, como o de um advogado, que possui seu escritório em “cidade X”, é contratado por tomador situado em “cidade Y”, e desenvolve toda sua tese em um hotel, onde se hospeda na “cidade Z”. Restaria, portanto, configurada a dúvida, qual seria o estabelecimento prestador? Qual seria o município competente para exigir o ISS?

Diante das exacerbadas contradições, faz-se mister a adoção de um novo modelo compatível com a atual conjuntura nacional, com objetivo de eliminar os conflitos, pôr fim as contradições e propiciar maior segurança jurídica aos contribuintes.

É imperioso destacar que o modelo supracitado, não deve estar em desacordo com o pacto federativo, nem tão pouco em discordância com o que dispõe a CF/88 sobre o referido imposto. Todavia, a adoção de novo padrão de tributação do ISS, com maior objetividade na identificação do local de incidência do gravame, diminuiria a insegurança por parte dos contribuintes e também diminuiria a guerra fiscal entre municípios.

Se por um lado, o modelo implantado desde o DL 406/68, e melhorado na LC 116/03, visava facilitar o controle do ISS por parte da administração tributária, o novo modelo, por sua vez, não poderia fugir a este objetivo. Pois, além de todas as características supracitadas, precisaria obedecer ao interesse do fisco de diminuir ao máximo a evasão fiscal do ISS.

Hodiernamente, percebe-se que a alíquota do ISS é utilizada como fator atrativo para investimentos nos municípios, nesta linha, o planejamento tributário das empresas levam estas a instalarem a sua sede em município distinto daquele onde, de fato, a empresa é domiciliada e conseqüentemente presta serviços. Isto é feito com objetivo de obter menor carga tributária.

Portanto, defende-se a criação - através de reforma tributária a nível constitucional - de uma alíquota única de ISS entre os municípios, para que as

empresas obtenham a mesma carga tributária deste imposto, independente de onde estiverem estabelecidas. Desta forma, não se achariam motivos, para que as sociedades empresárias simulassem a localidade do seu estabelecimento prestador, com intuito de reduzir a carga tributária do ISS.

Sabendo-se que a regra geral é tributar o ISS no estabelecimento prestador, e tendo por pressuposto que na maioria dos casos o local do estabelecimento prestador coincide com o município do tomador de serviços. Logo, seguindo a linha do Jurista Ives Gandra da Silva Martins, ratificada por Eduardo Sabbag, defende-se, portanto, transformar a exceção em regra e consequentemente à regra em exceção.

Desta forma, a regra geral passaria a ser a tributação do ISSQN no destino, e a exceção seria a tributação no domicílio do contribuinte. Consequentemente o ISS na maioria dos casos seria tributado no local do estabelecimento prestador, e assim seriam eliminadas as dúvidas quanto ao local de incidência do ISS, pois este seria sempre no município do tomador de serviços.

Outra clara vantagem desta nova forma de tributar o ISS, seria a possibilidade da manutenção das alíquotas diferenciadas de ISS, entre 2% e 5%, sem que isto incentive a guerra fiscal, pois se um município reduzisse sua alíquota para 2%, não atrairia, em consequência desta política, prestadores de serviços de outros municípios em busca de menor carga tributária, pois a tributação seria no destino, ou seja, no município do tomador de serviços.

Contudo, existem serviços, com uma maior complexidade intrínseca, como serviços de fornecimento de internet, por exemplo, que apresentariam dificuldades em se enquadrar neste novo modelo, o que justificaria, portanto, as exceções à regra geral, que culminariam com a tributação no domicílio do prestador de serviços.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2016.

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. Porto alegre: Globo, 1969.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____; BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Locação e Leasing. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos tribunais, n. 51, 2003.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 07 - 24, novembro, 2005.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Teoria Geral das Obrigações: responsabilidade civil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciências das Finanças**, Rio de Janeiro: Forense, 10 ed., 1974.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 10 ed. 1981.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Manual de Direito Tributário: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. ICMS e ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 71, ago. 2001.

_____. **ISS na Constituição e na Lei**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lejus, 1998.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BORGES, José Souto Maior. Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei complementar n.º 116/03 e na constituição. In: HELENO TÔRRES (org.). São Paulo: Manole, 2004.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 12 nov. 2016.

_____. Decreto-Lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em 12 nov. 2016.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 26 out. 2014.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 28 out. 2016.

_____. Congresso. Senado. Parecer n. 688/2003 b de 18/06/2003 b, Senador Romero Jucá – Diário do Senado Federal.

_____. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de

1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm#art7>. Acesso em 18 jan. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. Cadastramento de contribuintes localizados fora do Município de São Paulo. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1181, 25 set. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8971/cadastramento-de-contribuintes-localizadosfora-do-municipio-de-sao-paulo>>. Acesso em: 19 jan. 2017.

HOFFMANN, Susy Gomes. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveiras (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estados em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LIMA, Telma; MIOTO, Regina. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. Florianópolis: **Revista Katálysis**. Vol. 10, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. O local da ocorrência do fato gerador do ISS. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, 2000.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O local de prestação de serviços no Decreto-lei n. 406/68 e na LC n. 116/2003. In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). **Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MOURA, Frederico Seabra Araújo de. **Lei complementar e normas gerais em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC – SP, São Paulo, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

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

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O Contrato Social**. São Paulo: Escala Educacional, 2006. Série Filosofar.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

_____. **Manual de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SÃO PAULO. Cadastro de Empresas de Fora do Município (CPOM): Perguntas e Respostas. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/cpom/index.php?p=2391>>. Acesso em: 19 jan. 2017.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 2 ed. Florianópolis: Momento Atual, 2005

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, 1932.