



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCELLA PORTUGAL PAES CARDOSO

**O CONTROVERSO ASPECTO ESPACIAL DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS: A ORIGEM DA BITRIBUTAÇÃO E
SEUS EFEITOS**

Salvador
2017

MARCELLA PORTUGAL PAES CARDOSO

**O CONTROVERSO ASPECTO ESPACIAL DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS: A ORIGEM DA BITRIBUTAÇÃO E
SEUS EFEITOS.**

Monografia apresentada no curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Daniela Lima de Andrades Borges

Salvador
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

MARCELLA PORTUGAL PAES CARDOSO

O CONTROVERSO ASPECTO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: A ORIGEM DA BITRIBUTAÇÃO E SEUS EFEITOS

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2017

A

Minhas falecidas avós, que foram pessoas de suma importância na minha vida e guardarei, para sempre, no meu coração. Serei eternamente grata a vocês duas, por tudo.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer a Deus por todas as vitórias na minha vida. Ao lado do senhor, aprendi a lutar com humildade e a sua bênção fez os meus sonhos se tornarem realidades.

Queira registrar o meu agradecimento aos meus pais, Karina e Wilson, e ao meu irmão, Wilsinho, os quais, além de serem peças fundamentais em todas as etapas da minha vida, me ajudaram a conter as emoções e impulsionaram a minha desenvoltura em todas as fases desta monografia.

Sou muito grata ao meu namorado, Gabriel, por estar ao meu lado o tempo todo e me incentivar, diariamente, confiando no meu potencial e ajudando a reverter as minhas frustrações em uma jornada de vitórias.

Gostaria de agradecer a minha madrinha, Helena, e a minha ex-babá, Diana, por serem pessoas importantes na minha vida pessoal e profissional.

Também gostaria de agradecer aos meus amigos e colegas, por escutarem as minhas angústias e ficarem ao meu lado, me apoiando, no desenrolar deste trabalho acadêmico.

Quero agradecer a minha orientadora Daniela Borges, por ser uma pessoa tão doce comigo e compartilhar uma pequena parte do seu imenso conhecimento para o deslinde dessa monografia.

A minha psicóloga/psicopedagoga Milena, por ser tão atenciosa e capacitada, com tantos conselhos verdadeiros, de importância ímpar nesse processo.

Muito obrigada!

*“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo.
Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas
admiráveis.”*

José de Alencar.

RESUMO

Este trabalho monográfico analisou o controverso aspecto espacial do Imposto Sobre Serviços, abarcando, para tanto, a Lei Complementar 116/03 e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido, foi analisado a hipótese de incidência do ISS, dando enfoque ao sujeito ativo e ao aspecto espacial, disposto no art. 3º da legislação complementar do ISS, como sendo, o Município do estabelecimento prestador, na ausência deste, o Município do domicílio do prestador e, nas hipóteses excepcionais, o local da prestação do serviço. Outro ponto debatido diz respeito à interpretação das Leis Tributárias, determinando que os meios de interpretação utilizados pelo Poder Judiciário ao julgar um fato específico sobre a incidência do ISS, não podem extrapolar os limites daquilo que está previsto em Lei. Observou-se também o ativismo judicial, que ocorre quando o Poder Judiciário viola competência do Poder Legislativo, materializando-se este feito, no âmbito do ISS, quando o Superior Tribunal de Justiça consolida seu entendimento no sentido de ser o aspecto espacial do referido imposto, o Município em que ocorre a prestação do serviço. Isto ocorre quando o Egrégio Tribunal supracitado define, no caso concreto, o conceito de estabelecimento prestador, para além do que já fora previsto no art. 4º da Lei Complementar 116/03. Por fim, fora disposto algumas jurisprudências sobre o tema, como forma de concretização do problema exposto e, concorrentemente, estabelecendo a causa, a agravante e as possíveis soluções para a consequente bitributação do ISS, responsável por onerar o contribuinte. Sendo assim, a presente monografia teve como objetivo se posicionar ao lado do que está expressamente previsto na Lei Complementar 116/03, responsável por definir as normas gerais relativas ao ISS, haja vista que a mesma se encontra em estrita consonância com a Constituição Federal. Neste passo, é tecida uma crítica à jurisprudência, por se posicionar contrariamente à legislação complementar do ISS e à retenção na fonte, por agravar a repetição do indébito, gerada pelas decisões judiciais. A metodologia aplicada neste trabalho científico é a pesquisa bibliográfica, acrescida dos estudos relacionados à Doutrina e à Jurisprudência sobre o tema abordado, e a sua íntima relação com as previsões constantes na Carta Suprema e nas legislações infraconstitucionais.

Palavras-chave: aspecto espacial do ISS; estabelecimento prestador; Lei Complementar 116/03; jurisprudência do STJ; bitributação; retenção na fonte.

ABSTRACT

This monographic work analyzed the incontrovertible spacial aspect of the Services Tax (ISS), encompassing, therefore, the Complementary Law 116/03 and the jurisprudence of the Superior Court of Justice. In this regard, the hypothesis of ISS incidence was analyzed, focusing on the active subject and on the spacial aspect, provided at the 3rd article of the ISS's complementary legislation, as being, the Municipality of the provider's establishment, in its absence, the Municipality of the domicile of the service provider, and, in exceptional cases, the place the service was delivered. Another point debated relates to the interpretation of the Tributary Laws, determining that the means of interpretation utilized by the Judiciary Branch when judging a specific fact on the incidence of the ISS, cannot extrapolate the limits of that which is provided under the Law. It was also observed the judicial activism, which occurs when the Judiciary Branch violates the Legislative Branch's competence, materializing this doing, in the ISS's scope, when the Superior Court of Justice consolidates its understanding in the sense of being the spacial aspect of the referred tax, the Municipality where the service is delivered. This occurs when the Superior Court of Justice defines, in the case in question, the concept of the service provider, apart of what has already been provided at the 4th article of the Complementary Law 116/03. Finally, it has been arranged some jurisprudence in regards to this issue, as a form of implementation of the exposed problem and, concurrently, establishing the cause, the aggravating and the possible solutions to the consequent double taxation of the ISS, responsible for burdening the tax payer. Therefore, this monograph had as an objective take sides with what is explicitly foreseen in the Complementary Law 116/03, responsible for defining the general standards related to the ISS, since it is strictly in accordance with the Federal Constitution. As such, a criticism to the jurisprudence is drafted, for taking positions contrarily to the complementary legislation of the ISS, and to the tax withholding, for aggravating the repetition of undue payment, generated by the judicial decisions. The methodology applied in this scientific work is the bibliographic research, in addition with the studies related to the Doctrine and to the Jurisprudence regarding the theme discussed, and its intimate relation with the constant predictions in the Federal Constitution and in the infra-constitutional legislations.

Keywords: spacial aspect of the Services Tax (ISS); provider's establishment; Complementary Law 116/03; jurisprudence of the Superior Court of Justice (STJ); double taxation; tax withholding.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
AgRg	Agravo Regimental
CTN	Código Tributário Nacional
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
DL	Decreto-lei
inc.	Inciso
EdCl	Embargo Declaratório
LC	Lei Complementar
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
Resp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça da Bahia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS	14
2.1 ANTECEDENTE DA NORMA	15
2.1.1 Aspecto Material	15
2.1.2 Aspecto Temporal	19
2.1.3 Aspecto Espacial	20
2.1.3.1 Relevância do Aspecto Espacial para o ISS	21
2.2 CONSEQUENTE DA NORMA	25
2.2.1 Aspecto Quantitativo	25
2.2.2 Aspecto Subjetivo	29
3 A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS	34
3.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL	38
3.2 A LEI COMPLEMENTAR	39
3.2.1 O Código Tributário Nacional	43
3.2.2 A Lei Complementar 116/03	48
3.2.2.1 A Definição do Local da Prestação do Serviço	50
3.2.2.2 Definição do Estabelecimento Prestador do Serviço	52
4 O ATIVISMO JUDICIAL BRASILEIRO	54
4.1 O PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES	58
4.1.1 Poder Legislativo	60
4.1.2 Poder Executivo	61
4.1.3 Poder Judiciário	62
4.2 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	65
5 O CONTROVERSO ASPECTO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: A ORIGEM DA BITRIBUTAÇÃO E SEUS EFEITOS.	71
5.1 O CONTROVERSO ASPECTO ESPACIAL DO ISS	71
5.2 A RESPONSABILIDADE POR RETENÇÃO NA FONTE: LIMITES	74
5.3 UMA ANÁLISE CRÍTICA DA BITRIBUTAÇÃO DO ISS	79
5.3.1 A Insegurança Jurídica das Decisões Judiciais Brasileiras	81

5.3.1.1	Análises Jurisprudenciais	82
5.3.1.2	O Respeito à Segurança Jurídica	86
5.4	POSSÍVEIS SOLUÇÕES	88
5.4.1	O Entendimento Firmado do Superior Tribunal de Justiça	89
5.4.2	O Que Podem Fazer os Contribuintes?	92
6	CONCLUSÃO	94
	REFERÊNCIAS	99

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico tem como finalidade problematizar o aspecto espacial do imposto sobre serviços, por meio da análise das previsões na Lei Complementar nº 116/03 e das reiteradas decisões da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em sentido contrário à legislação complementar. Enfatiza ser, a consequência disso, a bitributação do ISS, ou seja, a repetição do indébito, a qual onera gravemente o contribuinte.

O Capítulo 02 (dois) tem como título “A Hipótese de Incidência Tributária do ISS” e expõe, conceitua e discute os aspectos que formam o antecedente e o consequente da hipótese de incidência tributária. Demonstra ser o antecedente da norma, formado pelos aspectos material, temporal e espacial; e o consequente, formado pelos aspectos quantitativo e subjetivo. O objetivo central desse capítulo, por vez, será tratar do aspecto espacial e do sujeito ativo do ISS.

O Capítulo 03 (três) é sobre a Interpretação das Normas Tributárias. Neste capítulo, será determinado o papel dos diferentes ordenamentos jurídicos, em especial, a Constituição Federal, no que diz que respeito à interpretação das normas tributárias, como um todo. Também será contemplado, as importantes previsões da Constituição Federal, da Lei Complementar em geral, do Código Tributário Nacional e da Lei Complementar nº 116/03, responsáveis por guiarem uma interpretação, no âmbito de incidência do ISS. Este capítulo enfatiza a adequada interpretação da definição do local da prestação do serviço e do estabelecimento prestador do serviço, da forma como está prevista na Lei Complementar 116/03.

O capítulo 04 (quatro) é sobre o Ativismo Judicial Brasileiro, que ocorre quando o Poder Judiciário invade a competência constitucional do Poder Legislativo e decide sem embasamento/fundamentação legal, ou seja, como criador da própria norma. Em relação ao ISS, será analisado o arbítrio do Poder Judiciário, comparando as reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, com o que está disposto na Lei Complementar nº 116/03.

O referido capítulo trata do princípio da separação dos poderes, determinando as funções típicas e atípicas dos poderes legislativo, executivo e judiciário. Refere-se aos possíveis males ocasionados, diante da violação do princípio da separação dos

poderes, pelo Poder Judiciário. Fala, por fim, sobre a importância do princípio constitucional da segurança jurídica, no âmbito tributário e, especificamente, em relação aos contribuintes.

Por fim, o capítulo 05 (cinco), fala do controverso aspecto espacial do imposto sobre serviços, definindo a origem e os efeitos da bitributação. Esse capítulo começa por frisar os limites materiais, expressos na Lei Complementar 116/03, a que se vinculam os Municípios, no que diz respeito ao aspecto espacial do ISS. Prevê também os limites da responsabilidade tributária, definidos na Lei Complementar 116/03, sendo esta visualizada, no âmbito do ISS, sob o regime de retenção na fonte. Nesse contexto, discorre sobre a relação existente entre a retenção na fonte do ISS e a bitributação.

Em seguida, analisa a contradição apresentada entre a legislação complementar e as decisões jurisdicionais do Superior Tribunal de Justiça, listando alguns julgados nesse sentido e defendendo o posicionamento correto sobre o tema em questão. Também analisa, no decorrer do capítulo, o princípio constitucional da territorialidade, e se o mesmo é violado ou não pela Lei Complementar 116/03, quando do estabelecimento do aspecto espacial do ISS. Posiciona-se também a respeito da Administração Municipal, como ente competente para fiscalizar o local em que se situa o estabelecimento prestador, criticando o enfoque dado ao contribuinte, nesse âmbito. E, ao final, abarca as possíveis ações judiciais a serem impetradas pelos contribuintes do ISS, na tentativa de se evitar a bitributação do referido imposto.

2 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

A norma tributária tem estrutura e tratamento técnico igual às demais normas do ordenamento jurídico. A estrutura da norma jurídica é formada pela hipótese e mandamento, sendo a obrigação que nasce por força do mandamento, tributária.¹

Uma Lei descreve hipoteticamente um estado de fato, e dispõe que a realização concreta desse fato, no mundo dos fenômenos, o que determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo. Há, portanto, dois momentos lógicos. Primeiro, ocorre a descrição legislativa hipotética de um fato, que recebe o nome de hipótese de incidência. E depois, realiza-se o fato concretamente, isto é, o fato imponible (efetivamente acontecido).²

A hipótese de incidência tributária é a descrição legal, genérica e abstrata de um fato. Em outras palavras é o conceito legal de um fato. O conceito da hipótese de incidência é universal, sendo aplicável, portanto, ao direito vigente, revogado e constituído. Quanto à sua categoria, a hipótese de incidência é una e indivisível. Cada hipótese de incidência só é igual a si mesma e, portanto, não se confunde com as demais. Pelo fato da hipótese de incidência ser o núcleo do tributo, cada tributo só é igual a si mesmo e, com isso, é possível caracterizar os tributos em espécies e subespécies.³

O fato imponible é a realização efetiva dos fatos descritos. É imprescindível afirmar que, para um estado de fato reputar um fato imponible, este deve corresponder integralmente às características previstas, de forma abstrata e hipotética na Lei (hipótese de incidência tributária). A subsunção ocorre quando um fato corresponde completa e rigorosamente a descrição que dele faz a Lei. Dessa forma, se houver subsunção do fato à hipótese de incidência, ele será fato imponible, porém, se não houver a subsunção, este fato será considerado irrelevante para o direito tributário.⁴

O fato imponible por corresponder rigorosamente à descrição hipotética e prévia, formulada pela hipótese de incidência legal, acarreta nascimento da obrigação tributária. O vínculo obrigacional nasce por força da Lei e da ocorrência do fato

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.51 *et seq.*

² *Ibidem*, p. 53 *et seq.*

³ *Ibidem*, p. 58 *et seq.*

⁴ *Ibidem*, p.66 *et seq.*

imponível. Cada fato imponível gera o nascimento de uma obrigação tributária e, com isso, haverá tantas obrigações tributárias quantos forem os fatos imponíveis.⁵

O fato imponível é um fato jurídico, e não um ato jurídico. Para o Direito Tributário é irrelevante a vontade das partes na produção de um negócio jurídico, sendo a única vontade relevante, juridicamente, a vontade da Lei. E, como consequência da hipótese de incidência, o fato imponível é também uno e indivisível.⁶

Os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária são: aspecto material, aspecto temporal e aspecto espacial. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na Lei, pois, normalmente, eles vêm de forma esparsa na Lei e implícitos no sistema jurídico. Neste passo, cabe ao intérprete e, não ao legislador, identificar os diversos aspectos da hipótese de incidência. Também é necessário frisar ainda que, a hipótese de incidência não deixa de ser una e indivisível pelo fato de possuir diversos aspectos.⁷

2.1 ANTECEDENTE DA NORMA

O antecedente da hipótese de incidência tributária é um verbo tradutor de uma conduta ou de um estado, contornado pelas coordenadas de espaço e tempo.⁸ A hipótese é um antecedente, e conjugada com o mandamento/consequente, forma o “dever-ser”, que caracteriza a imputação jurídico-normativa. O “descriptor” é a hipótese, formada pelo critério material, temporal e espacial.⁹

2.1.1 Aspecto Material

O aspecto material fornece a verdadeira consistência da hipótese de incidência, pois indica a sua substância essencial, que é a imagem abstrata de um fato jurídico. Esse

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, p.68 *et seq.*

⁶ *Ibidem*, p.70 *et seq.*

⁷ *Ibidem*, p. 76 *et seq.*

⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constitucional e Código Tributário Nacional**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 210 *et seq.*

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.298.

aspecto mantêm uma conexão íntima com o aspecto pessoal, e também permite classificar os tributos em espécies e subespécies.¹⁰

O aspecto material descreve a conduta ou o estado do sujeito. Identifica-se pelo verbo empregado na descrição do fato e seu complemento, como exemplo, *prestar* serviço de qualquer natureza. Sendo que esta conduta ou Estado deve ocorrer em determinado lugar (aspecto temporal).¹¹

A Constituição Federal fornece competência para os municípios instituírem o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inc. II, definidos em Lei Complementar (116/03). Esse último dispositivo abarca os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, os quais são de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.¹²

A materialidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza não se limita à serviços, mas, refere-se à uma prestação de serviços. O aspecto material do ISS não se refere à uma obrigação de dar, mas compreende uma obrigação de fazer. Na obrigação de fazer do ISS, ou seja, prestação de serviços, os bens utilizados constituem meros elementos intermediários. E, no caso de serviço, como atividade meio, este não irá se sujeitar ao ISS.¹³

Por exemplo, em relação à prestação de serviços de análise clínica laboratorial e coleta dos materiais biológicos pelo próprio contribuinte, por não se referir à uma atividade-fim, não haveria incidência do ISS sobre a mera coleta, já que esta seria uma etapa do serviço de análise clínica, e não prestação de serviço autônoma.¹⁴

O Código Tributário Nacional, no seu art. 110 diz que a Lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo, e o alcance de conceitos utilizados, expressa ou

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.106 *et seq.*

¹¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.210.

¹² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 340 *et seq.*

¹³ *Ibidem*, p.339 *et seq.*

¹⁴ RESENDE, Henrique Andrade Fontes de; LOPES, Marian Souza de Moraes. Aspecto territorial do fato gerador do ISSQN no serviço de coleta e análises clínicas laboratoriais: a distorção interpretativa aplica pelo STJ no julgamento do Resp. nº 1.439.753/PE. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.241, out. 2015, p. 77.

implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.¹⁵

O Código Civil, no seu art. 594 afirma que toda espécie de serviço, material ou imaterial, pode ser contratado mediante retribuição. O Código Civil não estipula o conteúdo semântico do conceito de serviços, mas apenas estabelece uma das formas de contratação do serviço. Portanto, o Código Civil, nesse contexto, não estabelece o significado da expressão “prestação de serviços”.¹⁶

Em relação à “serviço”, Natália de Nardi Dácomo adota duas posições: o conceito econômico e o conceito jurídico. O conceito econômico entende que o ISS incide sobre a circulação de bens imateriais e incorpóreos. Por outro lado, o conceito jurídico entende que o ISS incide sobre a obrigação de fazer. Até 11/10/2000, adotava-se o conceito econômico, porém, após essa data, o conceito jurídico, passou a ser visto como o mais adequado.¹⁷

Com base, no artigo 1º da Lei Complementar nº 116/03, o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam atividade preponderante do prestador. O parágrafo 1º desse dispositivo diz que o imposto incide sobre o serviço proveniente do exterior, ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior. O parágrafo 2º diz que ressalvadas às exceções previstas, expressamente, na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, ainda que a prestação do serviço envolva o fornecimento de mercadoria. O artigo 2º da Lei Complementar nº 116/03 também faz menções importantes, ao afirmar que o ISS não incide sobre a exportação e nem sobre a prestação de serviços em relação de emprego.¹⁸

A lista de serviços veiculada pela Lei Complementar nº 116/03, do ponto de vista normativo, descreve critérios de identificação de um fato; e do ponto de vista sintático, restringe a extensão do significado do substantivo “serviços”. Nesse sentido, os critérios descritos na lista de serviços devem estar de acordo com o conceito semântico de serviços estabelecido pela Constituição Federal. Com isso, para fins de

¹⁵ DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Editora Noeses Ltda., 2007, p.31.

¹⁶ *Ibidem*, p.31 et seq.

¹⁷ *Ibidem*, p.35 et seq.

¹⁸ BRASIL. **Lei Complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 22 abr. 2017.

incidência do ISS, o critério material deve atender à três prerrogativas: ser relação jurídica de prestar serviços, ser serviço e estar descrito na lista anexa à Lei Complementar 116/03.¹⁹

É importante afirmar que, nem todos os itens previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 correspondem, em verdade, a um serviço passível de tributação. Há serviços descritos que, em verdade, não qualificam, uma prestação de serviços, mas uma locação de bens, cessão de direitos e, até mesmo, um fornecimento de bens materiais.²⁰

Em relação à lista anterior, disposta na Lei Complementar nº 56/87, alguns serviços foram excluídos da incidência do ISS, com a nova lista e, outros, foram acrescentados. A lista atual também não contém uma descrição genérica do serviço tributado, como a anterior, existindo apenas itens e subitens, sendo os serviços similares, congêneres ou semelhantes agrupados, no mesmo item do serviço.²¹

Quando a lista utiliza a expressão “congêneres”, o legislador complementar aparenta possibilitar que os municípios possam especificar quais os serviços congêneres que pretende tributar, mas, em verdade, isto não ocorre. Em síntese, se o serviço está determinado na lista, pode-se tributa-lo, porém, não é permitido fazer analogia, por clara ofensa ao princípio da reserva legal.²²

O Superior Tribunal Federal afirma que a lista de serviços prevista na Lei Complementar nº 116/03 (Lei que trata especificamente do ISS) é taxativa. Com base em precedentes de ambas as turmas do Superior Tribunal Federal, incide o ISS sobre operações de prestação de serviços compreendidos na Lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Quando o serviço for misto, isto é, referir-se à serviços e mercadorias, incidirá o ISS sempre que o serviço estiver descrito na lista de que trata a Lei Complementar nº 116/03. Por outro lado, incidirá o ICMS, sobre o serviço misto, sempre que o referido serviço não estiver previsto na referida lista.²³

¹⁹ DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Editora Noeses Ltda., 2007, p.41 *et seq.*

²⁰ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014, p.131 *et seq.*

²¹ *Ibidem*, p.132.

²² *Ibidem*, *loc. cit.*

²³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.344 *et seq.*

Um possível exemplo é sobre a veiculação de publicidade. Este serviço não se sujeita ao ISS, pois estava previsto no item 17.07, vedado pelo Poder Executivo. A veiculação de publicidade e propaganda configura uma comunicação pelo órgão de mídia ao anunciante e, para alguns canais comunicativos (exemplos: internet, TV fechada), este serviço determina uma obrigação de fazer, incidindo, com isso, o ICMS comunicação.²⁴

Sobre a análise da lista anexa à Lei Complementar nº116/03 é possível chegar à algumas observações conclusivas. Primeiro que, os serviços que caracterizam, tão somente, circulação de mercadorias, incide apenas o ICMS. Segundo que, caso se trate exclusivamente de prestação de serviço e estiver previsão na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, incidirá unicamente o ISS. Terceiro que, quando houver o fornecimento de mercadoria, mais a prestação de serviço, se os serviços estiverem descritos na lista, haverá a incidência de ambos os impostos (o ICMS incidirá sobre os bens, e o ISS sobre os serviços); porém se os serviços não estiverem descritos na lista, incidirá sobre o valor global, o ICMS. Por fim, caso o serviço prestado envolva fornecimento de uma mercadoria, que não será mais objeto de nova circulação, se houver previsão de incidência do ICMS, na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, este irá incidir sobre as mercadorias; caso contrário, incidirá o ISS sobre o valor total.²⁵

2.1.2 Aspecto Temporal

O aspecto temporal é o momento do nascimento da obrigação tributária, o momento em que se aperfeiçoa a prestação do serviço de qualquer natureza.²⁶ Cabe ao legislador estabelecer, de forma discricionária, o momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado o fato imponible. Sendo que, o aspecto temporal, em regra, aparece de forma implícita na Lei.²⁷

²⁴ ANDRADE, Paulo Roberto. Veiculação de Publicidade: ISS, ICMS, ou Nada? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.234, mar. 2015, p. 94-95.

²⁵ MOTA, Douglas. A Industrialização por Encomenda e o Eterno Conflito entre ICMS e ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.241, out. 2015, p. 42-43.

²⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.94 et seq.

Sempre há aspecto temporal da hipótese de incidência, portanto, caso o legislador seja omissivo, como ocorre com o ISS, pois a Lei Complementar nº 116/03 não fixou o momento em que se considera ocorrido o referido imposto, considera-se o aspecto temporal o momento em que o fato material descrito se realiza. Portanto, é possível concluir que o aspecto temporal do ISS é instantâneo, e considera-se ocorrido no momento da prestação do serviço. E, com isso, pode-se afirmar que à cada serviço prestado se terá um novo fato gerador do ISS.²⁸

Há um limite constitucional para a fixação do aspecto temporal, pois este não pode ser anterior ao momento de consumação do fato. Portanto, não pode haver violação ao princípio da irretroatividade da Lei (art. 150, III, “a”).²⁹

2.1.3 Aspecto Espacial

O aspecto espacial da hipótese de incidência refere-se à indicação da circunstância de lugar, prevista de forma implícita ou explícita na Lei, e que seja relevante para a configuração do fato impositivo. Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na hipótese de incidência, se não se der no lugar previsto em Lei, não será fato impositivo. E, como consequência, não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária, configurando um fato juridicamente irrelevante.³⁰

Quando a Lei menciona estabelecimento, como é o caso do ISS, está fixando o local da incidência do imposto.³¹ O aspecto espacial cuida da territorialidade e leva em conta a competência territorial da pessoa política que institui o tributo.³² Neste passo, afirma o art. 1º da Lei Complementar nº 116/03 que, o imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Sendo assim, o sujeito ativo da obrigação tributária é essencial na identificação do aspecto espacial, e vice-versa.³³

²⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.95 *et seq.*

²⁹ *Ibidem*, p.95.

³⁰ *Ibidem*, p.104 *et seq.*

³¹ *Ibidem*, p.106.

³² MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2004, p.19

³³ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014, p. 52.

Desde à época do Decreto-Lei 406/68, com base no art. 12, que o ISS é devido, como regra, no local do estabelecimento prestador do serviço (alínea a). A exceção era a construção civil, sendo, neste caso, o local da incidência do ISS, o município em que ocorre a prestação do serviço (alínea b). Esse dispositivo (art. 12), fora revogado pela Lei Complementar nº 116/03.³⁴

A LC 116/03, no seu art. 3º, menciona o aspecto espacial do ISS. Com base nesse dispositivo, a regra é que o imposto se considera devido no local do estabelecimento prestador, e na ausência deste, do domicílio do prestador. As exceções estão nos incisos I à XXV da mesma Lei Complementar. E, nessas situações excepcionais, o imposto considera-se devido no município em que o serviço é prestado.³⁵

Dessa maneira, no que diz respeito à fixação da competência do Município para instituir o ISS, deve-se observar regras básicas extraídas da Lei Complementar nº 116/03. Primeiro, diz-se com base no caput do art. 3º que, deve-se cobrar o ISS, o município do estabelecimento prestador. Segundo, o município do local em que se situa o domicílio do prestador, no caso de inexistência do estabelecimento prestador (art. 3º). Terceiro, o município do local da prestação, no caso dos incisos I à XXV, do art. 3º. E, por fim, o município do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, e na falta deste, onde estiver domiciliado o tomador ou intermediário; quando se tratar de serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação tenha se iniciado fora do Brasil (inc. I, do art. 3º).³⁶

2.1.3.1 Relevância do Aspecto Espacial para o ISS

Nesse tópico, será abarcado um possível conflito de competência homogêneo, que visa saber quem é o titular para a cobrança do ISS. Nesse conflito, não há dúvidas de que o ISS é devido, mas duas municipalidades distintas, se entendem, simultaneamente, como polo ativo de uma relação tributária sobre a mesma prestação de serviço e, com isso, exigem ao mesmo tempo, o ISS. Portanto, os conflitos surgem,

³⁴ BRASIL. Decreto n. 406 de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

³⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.363.

³⁶ *Ibidem*, p.363 et seq.

quando mais de um município está envolvido na contratação da prestação de serviços.³⁷

Inicialmente é importante falar que, para fins de determinação do aspecto espacial do ISS, os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, devem ser interpretados de forma harmônica, e não, isoladamente. O art. 4º conceitua estabelecimento prestador, e afirma que estabelecimento prestador é o local em que o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure uma unidade econômica ou profissional.³⁸

O estabelecimento, para efeitos do ISS, pode ser representado por um conjunto de instalações fixas, em determinado lugar, de forma estável, mas também, por estabelecimentos móveis, de permanência temporária em determinado lugar. É necessário a conjugação da habitualidade da prestação de serviços em determinado Município, a existência de ponto de contato com clientes, a manutenção de pessoal e equipamentos necessários à execução do serviço, anúncios e propagandas, eventuais inscrições do prestador de serviços em órgãos públicos, os cartões de visita, o site na Internet, as informações de tomadores de serviços, para a caracterização de estabelecimento e, conseqüente, incidência do ISS.³⁹

O conceito de estabelecimento prestador, ofertado pela Lei Complementar 116/03 é juridicamente relevante por conta de uma incoerência firmada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o qual desde a época do Decreto Lei nº 406/68, consolidou o entendimento de que a titularidade do imposto é do município onde o serviço é efetivamente prestado (Resp. nº 1.195.884; AgRg no Resp nº 1.251.753; EdCl no Resp nº 115.338/CL; AgRg no Ag 1.173.805/MG). Com a vigência da Lei Complementar 116/03 houve algumas decisões jurisprudenciais pela tributação no local do estabelecimento prestador, mas, atualmente, ainda é uma forte tendência do Tribunal, optar pelo aspecto do efetivo local da prestação do serviço.⁴⁰

³⁷ MIRANDA, Clarice oliveira. **Sujeito ativo competente para a cobrança do ISS e o conceito de estabelecimento empresarial**. 2015. Monografia. Orientadora: Prof. Laís Gramacho. (Curso de Graduação em Direito) – Faculdade Baiana de Direito, Bahia.

³⁸ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014, p.310.

³⁹ *Ibidem*, p.307 *et seq.*

⁴⁰ *Ibidem*, p.306 *et seq.*

Segue abaixo, dois julgados do Superior Tribunal de Justiça, sobre a incidência do ISS no local da prestação de serviço. O primeiro fora julgado na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, e o segundo, na vigência da Lei Complementar nº 116/03:

Embora o art. 12, letra "a" considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido imposto pertença ao município, em cujo território se realizou o fato gerador.⁴¹

A jurisprudência desta Corte é no sentido de que a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa.⁴²

O Superior Tribunal de Justiça firmou esse entendimento de que o local da prestação define o município tributante, com base no princípio da territorialidade e, também, com a intenção de evitar fraude em relação à manutenção apenas formal do estabelecimento no território de determinado município, com menor carga tributária.⁴³

Por outro lado, a regra geral do local do estabelecimento prestador como sendo o local onde o imposto é devido, determinada no art. 3º da Lei Complementar 116/03, está em perfeita harmonia com a Lei e, também, com a Constituição Federal. Isto porque o o art. 146, inc. I da Constituição Federal diz que, cabe à Lei Complementar, dirimir conflitos de competência, em matéria tributada, entre os entes federados.⁴⁴

Visualiza-se também uma oscilação jurisprudencial, que gera insegurança jurídica, acerca do local da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária do ISS.⁴⁵ Isto ocorre, pois, embora seja uma tendência de o Superior Tribunal de Justiça definir o local da prestação do serviço, para fins de incidência do ISS, como fora visto nos

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargo de Declaração no recurso Especial n. 115/338 – Proc. 1996.0076328-3. Embargante: Município de Serra. Embargado: Município de Vitória. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, DJ 18 jun. 1998. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19813808/embargos-de-declaracao-no-recurso-especialdcl-no-resp-115338-es-1996-0076328-3#!>. Acesso em: 05 maio 2017.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no agravo de instrumento n. 1.173.805 – Proc. 2009/0061577-0. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Copavel Consultoria de Engenharia Ltda. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, DJe 02 jun. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14329842/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrgno-ag-1173805-mg-2009-0061577-0?ref=juris-tabs>. Acesso em: 05 mai. 2017.

⁴³ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014, p.86.

⁴⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 5 mai. 2017.

⁴⁵ HARADA, Kiyoshi. *Op.cit.*, 2014, p.314.

julgados anteriores, este Tribunal também tem decisões em sentido contrário, com base nos exemplos seguintes.

O Superior Tribunal de Justiça passou a reconhecer que, em relação às administradoras de cartões de crédito, o ISS será devido onde estiver situado o estabelecimento prestador, e não, onde tem domicílio os titulares dos cartões de crédito, ou onde realizam as operações com tais cartões.⁴⁶

Um outro exemplo é sobre a prestação de serviços de informática, mais, especificamente, de licenciamento e cessão de *softwares*. Esses estabelecimentos devem possuir uma unidade econômica e profissional, suficiente e necessária para a conclusão dos serviços, pois, caso sirvam apenas como escritório de apoio e comercial, o ISS será devido na sede do prestador do serviço.⁴⁷

Essa brusca alteração da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cria uma situação de insegurança jurídica para os contribuintes, e isto prejudica a receita do município competente para exercer o poder de cobrança do ISS. Além de configurar, a repetição de indébito (do que foi pago), como se fosse imposto indevido, um prejuízo para o contribuinte, portanto.⁴⁸

Em busca de uma segurança jurídica e também, como forma de evitar a bitributação, é necessária total submissão de todos os municípios ao artigo 3º da Lei de regência nacional do ISS. O texto desse dispositivo soluciona, de forma satisfatória, um possível conflito de competência futuro, entre os municípios, no que diz respeito à cobrança do ISS.⁴⁹

⁴⁶ RONCAGLIA, Marcelo Marques. O aspecto espacial do ISS nas operações com cartões de crédito frente à Jurisprudência do STJ (REsp nº 1.060.210/SC). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.220, jan. 2014, p. 103.

⁴⁷ MELO, Omar Augusto Leite. Local de ocorrência do ISS nos serviços de licenciamento, cessão e desenvolvimento de *software*. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.227, ago.2014, p. 189.

⁴⁸ HARADA, Kiyoshi. ISS e os Problemas Decorrentes de Alteração da Jurisprudência. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, nº 101, jan./fev. 2015, p. 214.

⁴⁹ *Idem*. **ISS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014, p.52.

2.2 CONSEQUENTE DA NORMA

A conjugação dos critérios: material, temporal e espacial, que formam o descritor (antecedente normativo), com os critérios: pessoal e quantitativo, que formam o prescriptor (consequente), forma o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.⁵⁰

Descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espaciais e temporal do fato, no antecedente da norma, surge uma relação jurídica, em que um sujeito tem o direito de exigir o tributo, e o outro sujeito tem o dever de paga-lo. Esse é o aspecto subjetivo, que faz parte, portanto, do consequente da norma, sendo composto pelo sujeito ativo e passivo. Além disso, deve-se apontar o valor da prestação correspondente, formando o outro aspecto que, também, está dentro do consequente da norma, que é o quantitativo.⁵¹

2.2.1 Aspecto Quantitativo

O aspecto quantitativo é integrante do consequente da hipótese de incidência, responsável por revelar o *quantum* deve ser desembolsado pelo sujeito passivo. Este valor (“quantum”) depende da conjugação de duas grandezas: a base de cálculo e a alíquota. Sendo assim, a base de cálculo visa mensurar a expressão econômica do fato e, ao ser conjugada com a alíquota, determina o valor do débito tributário.⁵²

A base de cálculo ou base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, devendo estar, necessariamente, vinculada ao fato, de conteúdo econômico, inserto na hipótese de incidência tributária, pois, caso contrário, a imposição será inconstitucional.⁵³

A base de cálculo *in abstracto* (normativa) vem determinada na hipótese de incidência, sendo possível encontra-la também no texto constitucional. Esta diferencia-se da base

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.298 *et seq.*

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 211 *et seq.*

⁵² *Ibidem*, p.234.

⁵³ *Ibidem*, p. 234 *et seq.*

de cálculo *in concreto* (fáctica ou calculada), que se traduz na identificação do seu valor, no caso concreto.⁵⁴ Assim, todo tributo tem base de cálculo por exigência constitucional, já que o aspecto material da hipótese de incidência é sempre mensurável, ou seja, redutível à uma expressão numérica.⁵⁵

O art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 diz que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. O § 1º afirma que, quando os serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, forem prestados no território de mais de um município, a base de cálculo será proporcional. Ocorre um rateio proporcional da base de cálculo, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

O caput do dispositivo em comento visa evitar conflito de competência entre os municípios. A base de cálculo do ISS é formada pelo valor que corresponde à prestação efetiva do serviço, não se tratando do custo integral da execução do serviço, mas sim do preço do serviço executado.⁵⁶ Portanto, nem todos os valores auferidos pelo prestador do serviço devem ser considerados para fins de quantificação do tributo. Como exemplo, o art. 7º, § 2º, inc. I, da Lei Complementar nº 116/03, estabeleceu que não se inclui na base de cálculo, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços nas atividades de engenharia e construção civil.

A inexistência de remuneração em serviços gratuitos, filantrópicos, implica na ausência da base de cálculo e, conseqüentemente, a impossibilidade de ser exigido o imposto. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou pela impossibilidade de cobrança do ISS nos serviços efetivamente gratuitos, ou seja, quando não há a formação de um contrato bilateral.⁵⁷ Nesse sentido, segue julgado abaixo:

No mérito, diante da inexistência de base tributável por gratuidade dos serviços educacionais ao aluno bolsista, conforme comprovação de documentação contábil e fiscal, há de ser indeferido o pleito de reforma da sentença que anula auto de Infração que arbitra base de cálculo de ISS em

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 235.

⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.108 *et seq.*

⁵⁶ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo. Editora Atlas S.A, 2014, p.107.

⁵⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2013, p.376.

relação aos serviços educacionais prestados a título gratuito com fulcro no art. 14 do CTN.⁵⁸

O aspecto quantitativo engloba também a alíquota, a qual é estabelecida objetivamente em Lei, sendo um valor estável e genérico, portanto, uma grandeza de ordem exterior. Enquanto a alíquota é um fator genérico, a base de cálculo é um fator individual, de determinação da grandeza de cada débito.⁵⁹ A alíquota é apresentada sob a forma de percentual a ser aplicada sobre a base de cálculo.⁶⁰

A Emenda Constitucional nº 32, de 2002, modifica o §3º, art. 156 da Constituição Federal, que passa a prever que cabe à Lei Complementar fixar alíquotas máximas e mínimas. A Lei Complementar nº 116/03 estabeleceu a alíquota máxima de 5%, no art. 8º, inc. II, para o ISS e, alíquota mínima de 2%, no art. 8º-A.⁶¹ Sendo assim, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, as Leis Municipais, que regulam o ISS, passam a vincularem-se, de forma obrigatória, à esta norma nacional.⁶² Portanto, as alíquotas aplicáveis do ISS, sobre cada serviço e determinadas em Leis Municipais, devem respeitar os limites estabelecidos pela Lei Complementar nº 116/03.⁶³

O §2º do art. 8º-A, da Lei Complementar 116/03, diz que é nula a Lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas (2%), no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário, localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. O §3º visa complementar o §2º, acima citado. O §3º diz que a nulidade a que se refere o § 2º gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou Distrito Federal, o

⁵⁸ SERGIPE. Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Apelação Cível nº 2006200794. Primeira Câmara Cível. Relator: Desembargadora Clara Leite de Rezende. Disponível em: <https://tjse.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4877418/apelacao-civel-ac-2006200794?ref=juris-tabs>. Acesso em: 11 mai. 2017.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.113 *et seq.*

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.235 *et seq.*

⁶¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.383 *et seq.*

⁶² SILVEIRA, Rodrigo Maitto da Silveira. O "ISS fixo" devido pelas sociedades de profissionais e a LC nº 116/03. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p.254.

⁶³ SCARPIN, Jorge Eduardo; CUNHA, Paulo Roberto da; SOUZA, Cláudia de. **Tributação do Imposto sobre serviços (ISS) nos Municípios Catarinenses, face o Artigo 3º da Lei Complementar 116/03**. Anpad. Disponível em: <file:///C:/Users/portu/Desktop/referências%20monografia/artigo%20modelo%20para%20a%20monografia.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2017.

direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, calculado sob a égide da lei nula.

A Lei Complementar nº 116/03 também afirma, no § 1º, que 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; e também não se poderá resultar, 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.

É possível afirmar que além desses serviços listados pela Lei Complementar nº 116/03, também ficam excluídos da imposição dessa alíquota mínima fixada, os outros casos em que também não há a possibilidade de guerra fiscal. Nesse sentido, prevalece a regra da autonomia municipal, que só poderia ser afastada para garantir o equilíbrio federativo e evitar a guerra fiscal.⁶⁴

É preciso salientar que, na tentativa de diminuir a guerra fiscal entre os municípios, determina-se que um ente, em isolado, não tem o direito de, por Lei própria, estabelecer a isenção de uma atividade específica, sendo esse pensamento uma analogia do ICMS, em relação aos Estados.⁶⁵ Em relação ao ICMS, o Superior Tribunal Federal entende pela necessidade de uma norma nacional para a concessão da isenção fiscal, nos casos em que for possível instaurar-se uma guerra fiscal. Caso contrário, ou seja, se o benefício concedido não causar impacto em outro ente federado (Estado), não há a necessidade de norma nacional.⁶⁶

Dessa forma, é possível aplicar esse contexto, analogamente, aos municípios e, com isso, determinar que um município pode reduzir a alíquota do ISS, para além do limite nacional estabelecido ou estabelecer benefício fiscal, de forma livre, caso não haja a possibilidade de guerra fiscal, ou seja, prejuízos para outras cidades.⁶⁷

⁶⁴ CURADO, Fernando Dias Fleury Curado; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. São Paulo: Editora Método, 2011, p.159.

⁶⁵ *Ibidem*, loc. cit.

⁶⁶ *Ibidem*, p.160.

⁶⁷ *Ibidem*, loc.cit.

2.2.2 Aspecto Subjetivo

O art. 119, do Código Tributário Nacional diz que o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.⁶⁸ Em outras palavras, o sujeito ativo é o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, ou seja, o credor do tributo.⁶⁹

Uma coisa é competência tributária (aptidão para instituir o tributo) e, outra coisa, é a capacidade tributária (aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação). A coincidência entre o criador e o credor do tributo ocorre, em geral, com os impostos, como no caso do ISS.⁷⁰ O município tem competência tributária para instituir o ISS (art. 1º da Lei Complementar nº 116/03) e, também, para figurar como sujeito ativo das obrigações pertinentes a esse tributo.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária ou insuscetível de avaliação patrimonial. O art. 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional afirma que o sujeito passivo pode assumir a feição de contribuinte (inc. I) ou de responsável tributário (inc. II). Com base no mesmo dispositivo, se diz que o contribuinte é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador; e responsável tributário é aquele que, embora não almeje a posição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de Lei.⁷¹

O contribuinte é a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal. Por isso, que a figura do contribuinte é geralmente identificável pela simples descrição da materialidade do fato gerador.⁷² O art. 5º da Lei Complementar nº 116/03 diz que o contribuinte é o prestador de serviço.

A Lei Complementar nº 116/03 faz previsão da figura do responsável tributário:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se

⁶⁸ BRASIL. **Lei 5.171**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 24 mar. 2017.

⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.317 *et seq.*

⁷⁰ *Ibidem*, p.319.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.372.

⁷² AMARO, Luciano. *Op. cit.*, 2014, p.325 *et seq.*

refere à multa e aos acréscimos legais. § 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. § 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

O sujeito passivo indireto é denominado, pelo Código Tributário Nacional, de responsável tributário. É um terceiro em relação ao fato jurídico tributário, mas que com ele mantém conexão. Na responsabilidade, a Lei Tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não for pago pelo sujeito passivo direto (contribuinte).⁷³

A responsabilidade tributária tem como principal objetivo facilitar a arrecadação por parte do fisco. O art. 128 do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade tributária. Esse dispositivo salienta que a Lei pode atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Essa atribuição pode excluir a responsabilidade do contribuinte ou ser em caráter supletivo, para o cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁷⁴

A responsabilidade tributária decorre de Lei e depende de vínculo com o fato gerador. Portanto, mesmo que exista Lei, nesse sentido, o responsável tributário não pode ser qualquer terceiro, mas sim, alguém que esteja relacionado com a obrigação. No caso do ISS, o tomador de serviços pode ser levado à figura do responsável tributário. No entanto, este pode se eximir do recolhimento do tributo, caso realize um controle sobre o pagamento, por meio da retenção dos valores devidos ou solicitação da cópia do comprovante de recolhimento do imposto.⁷⁵

A responsabilidade é uma inovação da Lei Complementar nº 116/03, antes, inexistente no Decreto-lei 406/68. O DL 406/68 apenas esclarece no seu art. 10 que o sujeito passivo do ISS é o prestador do serviço. A previsão da responsabilidade tributária é,

⁷³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.220 *et seq.*

⁷⁴ KERAMIDAS, Fabiola Cassiano; ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves. A Responsabilidade Tributária e a Nova Lei do ISS. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p.62.

⁷⁵ *Ibidem*, p.62 *et seq.*

noentanto, utilizada, erroneamente, para a determinação do local do recolhimento, quando o estabelecimento prestador for na cidade X, e o serviço for prestado na cidade Y. Isto porque, os tomadores de serviços alegam o princípio da territorialidade e passavam a exigir o imposto, gerando a guerra fiscal municipal.⁷⁶

Mesmo diante da ausência dessa previsão no Decreto-lei 406/68, a jurisprudência já tinha entendimento de ser o imposto devido no local onde foi concretizado o fato gerador. Ou seja, a jurisprudência já decidia em sentido contrário à regra geral, estabelecida no Decreto-lei 406/68, que definia o estabelecimento prestador como local de incidência do ISS.⁷⁷

Os tomadores de serviços passaram a responder solidariamente pelo ISS, e sem uma regulamentação efetiva, pois os municípios estabeleciam suas próprias regras, nesse sentido. Com isso, a guerra fiscal foi instaurada, já que ambos os municípios, do prestador e do tomador do serviço, exigiam o imposto. É importante salientar, nesse âmbito, que, como o DL 406/68 não fazia previsão dessa possibilidade, a transferência da responsabilidade baseou-se na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.⁷⁸

Com a vigência da Lei Complementar 116/03, o seu art. 6º confirma o texto literal do art. 128 do Código Tributário Nacional e viabiliza a instituição de Leis, pelos municípios, exigindo a retenção do imposto pelos tomadores de serviços, e responsabilizando-os por todos os valores devidos (§ 1º). Portanto, a Lei Complementar determinou ser possível que os municípios instituam Leis, exigindo a retenção do imposto dos tomadores de serviço, sendo estes, responsáveis por todo o valor devido.⁷⁹

A Lei Complementar 116/03, no inc. II diz que, além dos Municípios e do Distrito Federal, podem funcionar como responsáveis tributários o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do país, ou cuja prestação se tenha iniciado no

⁷⁶ KERAMIDAS, Fabiola Cassiano; ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves. A Responsabilidade Tributária e a Nova Lei do ISS. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p.64 *et seq.*

⁷⁷ *Ibidem*, p.65 *et seq.*

⁷⁸ *Ibidem*, p.66.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 67.

exterior do país; a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária, e cita os respectivos serviços.⁸⁰

Em relação ao ISS, a responsabilidade é visualizada no regime de fonte.⁸¹ O § 1º do art. 6º, da Lei Complementar nº 116/03 afirma que o responsável tributário deve reter o imposto na fonte, nos casos em que o contribuinte deixar de emitir nota fiscal ou documento equivalente, ou no caso de ele não possuir inscrição fiscal no órgão público municipal competente, tratando-se, portanto, da substituição tributária de um contribuinte em situação irregular.⁸² Nessas hipóteses, o legislador ordinário decide com base nos critérios de oportunidade e conveniência, desde que haja respeito aos princípios constitucionais tributários e às normas gerais pertinentes, editadas pela União. Por outro lado, os casos previstos no § 2º referem-se à uma substituição compulsória, autoaplicável, isto é, que independe de legislação local.⁸³

Nesse sentido, o problema que se visualiza é que, os municípios estabelecem norma diversa daquela contida na Lei Complementar e, este comportamento, pode gerar a bitributação, caso o serviço seja tributado no local da prestação e, novamente, no município em que se situa o estabelecimento prestador.⁸⁴ A bitributação, em um breve conceito, significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa, sendo essa prática vedada pelo sistema tributário brasileiro, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma mesma pessoa jurídica, apontada constitucionalmente.⁸⁵

⁸⁰ KERAMIDAS, Fabiola Cassiano; ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves. A Responsabilidade Tributária e a Nova Lei do ISS. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p.67 *et seq.*

⁸¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.374 *et seq.*

⁸² HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014, p.99 *et seq.*

⁸³ *Ibidem*, p.100 *et seq.*

⁸⁴ SCARPIN, Jorge Eduardo; CUNHA, Paulo Roberto da; SOUZA, Cláudia de. **Tributação do Imposto sobre serviços (ISS) nos Municípios Catarinenses, face o Artigo 3º da Lei Complementar 116/03**. Anpad. Disponível em: <file:///C:/Users/portu/Desktop/referências%20monografia/artigo%20modelo%20para%20a%20monografia.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2017.

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 69.

Como forma de solucionar esse problema, é imprescindível o respeito à Lei Complementar nº 116/03, pois a mesma é reveladora de inovações benéficas para dirimir os conflitos de competência entre os municípios, no âmbito do ISS.⁸⁶

⁸⁶ SCARPIN, Jorge Eduardo; CUNHA, Paulo Roberto da; SOUZA, Cláudia de. *Op. cit.* Disponível em: <file:///C:/Users/portu/Desktop/referências%20monografia/artigo%20modelo%20para%20a%20monografia.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2017.

3 A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

A interpretação das normas jurídicas pode ser considerada, em sentido amplo, como a busca de uma solução para um caso concreto e, em sentido restrito, como a busca do significado de uma norma.⁸⁷ Em síntese, a interpretação, para o Direito, é a atividade cujo objeto se traduz na busca da identificação do conteúdo, do alcance, do significado de uma norma jurídica, visando a sua aplicação.⁸⁸

Interpretação não se confunde com aplicação do Direito, sendo a interpretação atividade antecedente e distinta, da aplicação do Direito. Outra distinção plausível é que, no momento da interpretação, pode-se apontar mais de um significado para a norma, já na aplicação, tem-se de escolher um dos significados possíveis.⁸⁹ Assim, entende-se a interpretação como ato de conhecimento e a aplicação como ato de vontade que deve ser fundado no conhecimento decorrente da interpretação.⁹⁰

A interpretação é uma atuação meramente declaratória da Lei, não podendo inovar o direito positivo. Em outras palavras, o objetivo da interpretação não é de criar direitos, mas sim, de buscar o real sentido da norma, cabendo ao intérprete, declarar o seu entendimento acerca da Lei. É importante também, identificar se a enumeração feita pelo legislador é exemplificativa ou taxativa, para saber se cabe ao intérprete considerar compreendidos no âmbito da relação em questão, novos fatos não previstos em Lei, mas relacionados com a categoria genérica expressa.⁹¹

A interpretação pode ser classificada, segundo a sua fonte, origem, em autêntica ou legislativa, quando a interpretação é feita pelo próprio legislador; jurisprudencial, quando é feita pelos órgãos do Poder Judiciário; e doutrinária, no caso, de ser feita pelos estudiosos da ciência jurídica.⁹²

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 104.

⁸⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 182.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, 2013, p. 119.

⁹⁰ *Idem*. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 162.

⁹¹ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 108 *et seq.*

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, 2013, p. 118 *et seq.*

O interesse público também deve ser levado em conta, na interpretação das normas jurídicas. O interesse público maior, mais significativo, que é o interesse primário, da sociedade há de se preservar sempre na interpretação das normas jurídicas gerais e de tributação. Já o interesse público do Estado não deve servir como fundamento para a interpretação das normas tributárias, por ser sempre secundário. O Estado é sempre um meio e a pessoa humana sempre o fim, já que o Direito Tributário visa atender o interesse da sociedade.⁹³

A interpretação resulta da conjunção de diversos métodos, cujo emprego não depende da observância de critério cronológico.⁹⁴ A Lei tributária, assim como as demais, comporta todos os processos de interpretação. O primeiro meio de interpretação é o gramatical ou literal, que examina o texto legal, na busca pelo significado do termo ou de uma cadeia de palavras no uso linguístico geral, ou no uso especial conferido à expressão por outro ramo do direito ou até mesmo por outra ciência.⁹⁵

Como exemplo do método literal ou gramatical tem-se o art. 111 do Código Tributário Nacional, “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.⁹⁶

Esta interpretação é apenas a etapa inicial do processo interpretativo, portanto, esse dispositivo quis determinar que a interpretação nesses três casos, deve ser não extensiva, ou seja, sem alargamento de seus comandos, prestigiando os princípios da isonomia e da legalidade tributárias, uma vez que são taxativas em nosso sistema as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de anistia.⁹⁷

O segundo processo de interpretação é o método lógico, que visa desvendar a vontade do legislador ao redigir a Lei, levando em conta o contexto social no momento

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 175 *et seq.*

⁹⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 182.

⁹⁵ COSTA, Leonardo de Andrade. Sistema Tributário Nacional. **Fundação Getúlio Vargas**. Graduação 2016.2, p. 282. Disponível em: http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20132.pdf. Acesso em: 17 ago. 2017.

⁹⁶ BRASIL. **Lei 5.172**, de 05 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 18 ago. 2017.

⁹⁷ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, 2015, p. 187 *et seq.*

da redação. Este processo de interpretação é considerado insuficiente, pois não se deve buscar a intenção do legislador, mas sim, o propósito da Lei.⁹⁸

O terceiro critério é o método histórico, que leva em consideração circunstâncias históricas que cercaram a edição da Lei como, por exemplo, debates parlamentares, anteprojeto de Lei, exposição de motivos. Materializa-se pela pesquisa da origem e desenvolvimento das normas, a partir do estudo do ambiente histórico e social e da intenção reguladora que informaram o processo de elaboração da Lei.⁹⁹

O quarto método é o teleológico ou finalístico, que busca os objetivos, fins da norma. A importância deste método está no fato do ordenamento legal ser um instrumento a regular a relação entre as pessoas em sociedade, sendo natural, portanto, pesquisar o elemento finalístico a ser atingido.¹⁰⁰

O último processo é o sistemático, o qual visa uma harmonização com o sistema em que aquela norma está inserida, sendo o texto legal apenas uma parte de um sistema jurídico composto por diversas normas. A interpretação sistemática valoriza a unidade do direito, enfatizando o ordenamento jurídico, em detrimento da regra jurídica.¹⁰¹ A interpretação conforme a Constituição não deixa de ser um mecanismo inerente ao método sistemático, sendo esta interpretação uma técnica que permite que, dentre duas interpretações, o hermeneuta exclua uma das hipóteses que não se coaduna com o texto constitucional.¹⁰²

Também existe a interpretação econômica, que é admitida por alguns juristas no Brasil, influenciados por doutrinadores alemães e ocorre quando os intérpretes consideram, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão. Essa interpretação é importante pois não há dúvida de que o tributo é uma realidade econômica, de tal forma que o intérprete da lei tributária deve buscar o fim ou objetivo (econômico) visado pela regra jurídica.¹⁰³

⁹⁸ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 108 *et seq.*

⁹⁹ COSTA, Leonardo de Andrade. Sistema Tributário Nacional. **Fundação Getúlio Vargas**. Graduação 2016.2. Disponível em: http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20132.pdf. Acesso em: 17 ago. 2017.

¹⁰⁰ *Ibidem*. Acesso em: 17 ago. 2017.

¹⁰¹ *Ibidem*. Acesso em: 17 ago. 2017.

¹⁰² *Ibidem*. Acesso em: 17 ago. 2017.

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 114.

A interpretação econômica é concebida como critério de interpretação teleológica e veio para contrapor a ideia do tributo como algo odioso, que implicava na interpretação literal e restritiva das normas tributárias, fazendo prevalecer, para o Direito Tributário, os critérios normais da hermenêutica jurídica, consistentes na fixação do mais extensivo sentido literal possível da norma. Os artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional não negam, nem acolhem a interpretação econômica, contudo, pelo fato do critério teleológico decorrer da Teoria Geral do Direito, ela independe de previsão em Lei.¹⁰⁴

Uma consideração necessária a ser tecida é que, o intérprete, muitas vezes, encontra nos elementos geralmente utilizados na atividade hermenêutica, instrumentos para demonstrar que uma norma tem o significado que lhe aprouver. Já que, muitas vezes, o elemento literal é absolutamente insuficiente ou fundamenta conclusões absurdas, pelo intérprete.¹⁰⁵

Como exemplo, tem-se o fundamento ético da norma, do sistema normativo, que busca a realização dos valores da segurança e da justiça. O fisco não se preocupa com o conteúdo ético das normas de tributação, ou seja, não busca uma tributação justa, querendo sempre aumentar o volume dos recursos financeiros arrecadados, ao longo do tempo, sem se importar com o Brasil ser, o segundo país do mundo em desigualdade na distribuição da riqueza. Portanto, exigir uma fundamentação ética para as normas, pode recolocar o direito em uma posição de especial instrumento da harmonia social.¹⁰⁶

Uma última classificação importante é da interpretação benigna, que deve prevalecer em caso de dúvida, em matéria de infrações e de penalidades, como determina o art. 112, do Código Tributário Nacional: “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida...”. Portanto, prevalece o princípio originário do Direito Penal, que diz que, na dúvida, deve-se interpretar em favor do réu.¹⁰⁷

¹⁰⁴ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. A interpretação econômica do Direito Tributário. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 168 *et seq.*

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 169 *et seq.*

¹⁰⁷ *Idem*. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 114.

3.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição da República é a principal fonte do Direito Tributário no Brasil, disciplinando o Sistema Tributário Nacional em seus artigos 145 a 162. A rigidez da Constituição é transmitida ao Sistema Tributário Nacional, o qual só pode ter sua estrutura básica modificada por meio de emenda constitucional. Portanto, existe uma estrita liberdade outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre tributação, os quais devem respeitar as balizas pré-estabelecida na Lei Maior.¹⁰⁸

O artigo 150 da Constituição Federal afirma que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”¹⁰⁹ Em matéria tributária, há o princípio da estrita legalidade, que determina que os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de Lei ordinária.¹¹⁰

Quando a Constituição Federal determina também que, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo se não em virtude da Lei, ela não está se referindo a qualquer Lei, mas à Lei da pessoa política investida de competência para tratar da matéria em pauta. Como decorrência dos princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital, as leis dos diferentes entes federados ocupam a mesma plana, mas se um assunto foi constitucionalmente remetido aos Estados, aos Municípios ou ao Distrito Federal, a estes é que cabe legislar sobre ele, com exclusividade.¹¹¹

A competência tributária é a permissão para criar tributos, ou seja, o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Este direito é conferido pela Constituição Federal às pessoas políticas, de modo inalterável, pois essas pessoas são simples delegadas e não tem poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema.¹¹²

¹⁰⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 41 *et seq.*

¹⁰⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 19 ago. 2017.,

¹¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 299.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 423 *et seq.*

¹¹² *Ibidem*, p. 570.

A autonomia municipal é a faculdade que a pessoa política Município tem de, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer suas normas jurídicas.¹¹³ A Constituição Federal confere ao Município autonomia financeira, pelos tributos próprios, pela possibilidade de arrecadação dos mesmos e pela participação nas receitas tributárias de outras pessoas jurídicas.¹¹⁴

O Município, no Brasil, é entidade autônoma, que institui e arrecada livremente os seus tributos, não podendo nem o Governo Federal e nem o Estadual interferir no exercício da competência tributária do mesmo.¹¹⁵ Como exemplo de imposto municipal, a Constituição Federal prescreve no seu art. 156 que, “compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”¹¹⁶

3.2 A LEI COMPLEMENTAR

Inicialmente, é importante rever a noção de conflito de competência em matéria tributária. A competência é uma atribuição outorgada a uma pessoa ou a um órgão, legitimando-o a praticar atos jurídicos. Sendo o poder constituinte, a autoridade outorgante da competência tributária, de modo exclusivo. Por exemplo, é a Constituição quem outorga à Lei Complementar formular normas gerais sobre obrigação e crédito tributários.¹¹⁷

Na Constituição de 1988, encontra-se também o princípio da eficácia da Lei Complementar, que diz que, todo tributo que consta de discriminação constitucional de rendas tem de ter, nesta Lei, a definição de seu fato gerador, de sua base de cálculo

¹¹³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 186.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 201.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 202.

¹¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 17 ago. 2017.

¹¹⁷ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres**. São Paulo: Atlas, 2006, p. 861 *et seq.*

e dos seus contribuintes, porque se não houver Lei Complementar dispondo dessas matérias, o tributo não pode ser instituído pelo titular da competência.¹¹⁸

Há muito tempo, a Doutrina diverge quanto a existência de hierarquia entre a Lei Complementar e a Lei ordinária. De um lado, fala-se que a Lei Complementar posiciona-se entre a emenda constitucional e a Lei Ordinária, preenchendo o espaço ocorrente entre as duas espécies normativas. De outro lado, o entendimento mais adequado, sustenta não haver hierarquia necessária entre a Lei Complementar e a Lei ordinária, porquanto ambas haurem seu fundamento de validade da Constituição.¹¹⁹

Sobre a Lei orgânica, tem-se que ela deve ser fiel às normas fundamentais da Constituição e às normas gerais da Lei Complementar Tributária. Em princípio, deve existir uma Lei orgânica para cada tributo. Dessa forma, as normas gerais expostas na Lei Complementar buscam uniformizar as normas específicas de cada tributo, para evitar o conflito de competência em matéria tributária, que ocorre toda vez que há exigibilidade do crédito tributário, por mais de um sujeito ativo da obrigação tributária.¹²⁰

Em seguida, depreende-se que a Lei Complementar tem três atribuições, de acordo com a Constituição Federal:

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.¹²¹

No âmbito dos impostos é mais favorável a ocorrência de conflitos de competência entre os entes federados. Pelo fato da Constituição só determinar a incidência de um único imposto para cada fato gerador por ela delineado, se a Lei instituidora de um imposto, ao prever seu fato gerador, exorbitar a rígida matriz constitucional, estará

¹¹⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: Estudos e Pareceres. São Paulo: Atlas, 2006., p. 862.

¹¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 44.

¹²⁰ BRITO, Edvaldo. *Op. cit.*, 2006, p. 862 *et seq.*

¹²¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 17 ago. 2017.

ocorrendo invasão de competência, sendo a Lei inconstitucional nesse ponto.¹²² E aqui entra o papel da Lei Complementar, de resolver adequadamente os possíveis conflitos de competência que ocorrem, principalmente, entre os impostos municipais.¹²³

A regra é que, não pode a Lei Complementar criar limitações à competência tributária municipal, mas sim, livremente resolver os conflitos de competências entre os municípios, já que o nosso sistema constitucional prevê que não há a possibilidade jurídica de incidência de duas leis tributárias sobre o mesmo fato, sendo, portanto, inconstitucional a bitributação.¹²⁴

Excepcionalmente, porém, pelo fato da lista do ISS ser taxativa, como afirma, de forma consolidada, o Superior Tribunal de Justiça, a Lei ordinária de cada município não poderá criar serviços diversos dos congêneres ou correlatos previstos na Lei Complementar nº 116/2003, como também, não poderá estabelecer serviços não especificados nos itens anteriores.¹²⁵ Portanto, a Lei Complementar supracitada termina limitando a amplitude da competência municipal para tributar serviços.

A Lei Complementar, também tem a missão de regular as limitações constitucionais, a teor do art. 146, III, da Constituição Federal. Dessa forma, buscou-se manter a coerência da ordem jurídica e a eficácia do seu comando, evitando que os entes federados, por meio de Lei ordinária, fixassem condições de usufruto da imunidade constitucional de tal forma que os beneficiasse. A função da Lei Ordinária é de explicitar o que está contido na Lei Complementar, não podendo estabelecer outros requisitos para o reconhecimento de imunidade.¹²⁶

A Lei complementar, ao regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, não desempenha esse papel de forma livre, já que ela não pode inovar e nem diminuir o alcance dos preceitos constitucionais. Portanto, só cabe à Lei Complementar explicitar o que está implícito na Constituição Federal, de tal forma que, vedar ou afastar uma

¹²² PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 9. ed. rev. e atual. até a EC n. 47/2005. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 28.

¹²³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 112 *et seq.*

¹²⁴ *Ibidem, loc. cit.*

¹²⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 327.

¹²⁶ *Ibidem, p. 57 et seq.*

imunidade prevista na Constituição, configuraria uma atitude desrespeitosa à mesma.¹²⁷

Uma terceira função da Lei Complementar é de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Normas gerais são justamente o que valem para todas as pessoas políticas, incluída a própria União, sendo o objetivo daquelas de apontar as diretrizes, os lineamentos básicos, isto é, operar por sínteses, indicando e resumindo.¹²⁸

Neste diapasão, prevê a Constituição que:

Art. 146. Cabe à lei complementar: 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; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.¹²⁹

A Constituição Federal em nenhum momento autoriza a Lei Complementar a modificar a regra-matriz de incidência dos tributos, que fora constitucionalmente traçada. A Lei Complementar apenas pode facilitar a compreensão das normas constitucionais pertinentes, sendo vedado criar proibições, limitações ou perturbações ao exercício das competências tributárias pelas pessoas políticas, delimitadas na Constituição.¹³⁰

Por meio de uma interpretação sistemática do art. 146 da Constituição Federal, percebe-se que a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Portanto, a Lei Complementar só pode veicular normas gerais em

¹²⁷ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 57 *et seq.*

¹²⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 136 *et seq.*

¹²⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 19 ago. 2017.

¹³⁰ CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, 2012, p. 1036 *et seq.*

matéria de legislação tributária que versem sobre conflitos de competência em matéria tributária ou regulem as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹³¹

Em relação às matérias abarcadas nas alíneas a, b, c e d do art. 146 da Constituição Federal, frisa-se que as mesmas já foram disciplinadas, com extremo cuidado no texto constitucional, cabendo apenas ao legislador complementar detalhar o assunto. A função da Lei Complementar, portanto, é meramente declaratória, devendo materializar, explicitar os ditames constitucionais tributários.¹³²

3.2.1 O Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional é a Lei 5.172, de 25-10-1966, tendo entrado em vigor em 1967. O Código Tributário Nacional é editado a luz da Constituição de 1946, a qual não previa Lei Complementar como espécie legislativa, com isso, embora o Código seja veiculado mediante Lei Ordinária, ele tem sido recepcionado pelos sucessivos textos constitucionais na qualidade de Lei Complementar.¹³³

O art. 107 do Código Tributário Nacional determina que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo. Compreende-se que não são necessárias normas sobre interpretação de normas, pois a atividade do intérprete, como atividade de conhecimento há de ser livre. Pode o legislador, no entanto, estabelecer o sentido a ser atribuído a determinados conceitos e estabelecer certos critérios a serem utilizados na determinação do sentido das normas pelos órgãos aplicadores destas.¹³⁴

As normas sobre interpretação e integração da legislação tributária, ainda que ambíguas e carentes, elas próprias de interpretação, na verdade são válidas a medida que tenham sido produzidas pelo órgão competente para esse fim, com observância do procedimento para tanto estabelecido pela norma superior.¹³⁵

¹³¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 202.

¹³² *Ibidem*, loc. cit.

¹³³ *Ibidem*, p. 167 et seq.

¹³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 157.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 160.

Em seguida, determina o Código Tributário Nacional que:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

A interpretação pressupõe a existência de norma expressa e específica para o caso em que se tenta resolver, cabendo ao intérprete determinar o significado, tendo em vista, o sistema em que ela está inserida. A falta de uma norma específica, no entanto, não implica a necessidade de criação dessa norma, mas sim, caracteriza uma lacuna, restando ao aplicador encontrar uma norma que não foi elaborada para aquele caso específico, mas ajusta-se ao mesmo. Essa atividade do aplicador recebe o nome de integração e está autorizada pelo legislador.¹³⁶

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 108, adotou a teoria das lacunas ao dispor que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária, utilizará sucessivamente, os seguintes meios de integração: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.¹³⁷

A analogia é o meio de integração pelo qual o aplicador da Lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos, parecidos. Em matéria tributária é perfeitamente admissível o uso da analogia, desde que respeitado o limite estabelecido pelo § 1º do artigo 108, que explicita o alcance do princípio da estrita legalidade tributária.¹³⁸ Portanto, só é vedado o emprego da analogia, em matéria tributária, nos casos em que a sua aplicação resulte na exigência de tributo não previsto em Lei.¹³⁹

A analogia, por vez, não se confunde com a interpretação extensiva. No caso da interpretação extensiva, a Lei quis abranger a hipótese, mas em razão de má formação da mesma (mal escrita), foi omissa; já na analogia, a Lei foi omissa pelo fato

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 188 *et seq.*

¹³⁷ *Ibidem*, p. 191 *et seq.*

¹³⁸ *Ibidem*, p. 193 *et seq.*

¹³⁹ SALIBA. Luciana Goulart Ferreira. A interpretação econômica do Direito Tributário. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifca Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

de não ter pensado na hipótese. Com isso, na analogia supõe-se que não há norma para o caso, sendo necessária a integração, já na interpretação extensiva, o intérprete chega à conclusão de que há norma para o caso concreto, não cabendo concluir a partir do § 1º do artigo 108 que, a interpretação extensiva também esteja vedada no que diz respeito à definição das hipóteses de incidência do tributo.¹⁴⁰

Não conseguindo solução para o caso pela analogia, recorre-se aos princípios gerais do direito tributário, que são os princípios: da capacidade contributiva; da legalidade; da isonomia; da anterioridade da Lei em relação ao exercício financeiro; da proibição de tributo com efeito de confisco; da proibição de barreiras tributárias interestaduais e intermunicipais; das imunidades; das competências privativas; da finalidade extrafiscal dos tributos; além de outros implícitos nas diversas disposições do denominado Direito Constitucional Tributário.¹⁴¹

O terceiro meio de integração aplicável, caso não se consiga resolver pela analogia, são os princípios gerais de direito público, que são ideias comuns a várias regras desse ramo da Ciência Jurídica, sendo a fonte mais importante destes a Constituição. Alguns deles são os princípios: da isonomia ou da igualdade perante a Lei, da irretroatividade das Leis, da pessoalidade da pena, da ampla defesa dos litigantes e dos acusados em geral, entres outros.¹⁴²

Por fim, tem-se a equidade, que se refere a um sentimento íntimo de justiça, que se funda na igualdade perante a Lei, na boa razão e na ética, para suprir a imperfeição da Lei ou modificar criteriosamente o seu rigor, tornando-a mais moderada, benigna e humana, na tentativa de atender a um sem prejuízo do outro. Pelo § 2º do artigo 108, depreende-se que fora utilizada a palavra equidade no sentido de suavização, de humanização, de benevolência na aplicação do Direito.¹⁴³

Ressalta-se, porém, que a equidade não pode ser aplicada de forma inteiramente livre, mas sim, visando alcançar a igualdade material que o legislador, ao produzir normas gerais e abstratas, não consegue atingir. Isto porque, a equidade não se confunde com a analogia, ao passo que a equidade busca uma solução para o caso

¹⁴⁰ SALIBA. Luciana Goulart Ferreira. A interpretação econômica do Direito Tributário. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

¹⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 195 *et seq.*

¹⁴² *Ibidem*, p. 196 *et seq.*

¹⁴³ *Ibidem*, *loc. cit.*

concreto a partir da norma genérica, inspirada no sentimento de justiça e benevolência, enquanto que, a analogia busca suprir a lacuna com uma norma específica destinada a regular outra situação muito parecida.¹⁴⁴

Dessa forma, a vedação do § 2º do artigo 108, não se refere à uma ausência de norma e sim a uma situação em que o aplicador, diante de uma norma tributária que considera injusta ou muito rigorosa no caso concreto, cria uma norma de exceção que exclui do âmbito de incidência da norma aquele caso concreto. Em outras palavras, o objetivo desse dispositivo é de impedir que o aplicador da Lei, diante da exigência injusta do tributo, crie, por equidade, uma norma de exceção, haja vista que a equidade somente se aplica às sanções e penalidades tributárias, e não às demais regras tributárias.¹⁴⁵

Em seguida, tem-se o art. 109 do Código Tributário Nacional que afirma que, “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Desta disposição, depreende-se que, em verdade, não existe autonomia do Direito Tributário, já que o Direito é uno, não sendo, nenhum ramo do Direito inteiramente autônomo, desvinculado dos demais.¹⁴⁶

O Código Tributário Nacional prevê que:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹⁴⁷

Esse artigo é uma explicitação da supremacia da Constituição, não se tratando da superação de conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Frisa-se nele que a Lei não pode alterar os conceitos utilizados pela Constituição, pois isto seria uma forma indireta de invadir a ordem normativa hierarquicamente superior.¹⁴⁸

¹⁴⁴ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. A interpretação econômica do Direito Tributário. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifca Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

¹⁴⁵ *Ibidem*.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 201.

¹⁴⁷ BRASIL. **Lei 5.172**, de 05 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 20 ago. 2017.

¹⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, 2008, p. 209.

Como exemplo, tem-se o imposto sobre serviços, em que o legislador não pode, livremente, definir o que se deve entender por serviço, por tratar-se de um conceito utilizado pela Constituição.¹⁴⁹ A Lei Complementar pode listar atividades que, indubitavelmente, sejam consideradas serviços, não podendo ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, haja vista que a Constituição Federal é rígida e não admite a possibilidade de alteração constitucional por norma infraconstitucional.¹⁵⁰

O Código Civil determina que a prestação de serviços envolve unicamente as obrigações de fazer e nenhuma outra e, por esta razão, o ISS não pode abranger nenhum tipo de atividade que não consista em uma obrigação de fazer.¹⁵¹ Nesse sentido, o Recurso Extraordinário 116.121/São Paulo, fora reconhecido unanimemente pelo Superior Tribunal Federal, em 11 de outubro de 2000, declarando, “incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”.¹⁵² Essa decisão é reiterada pela súmula vinculante 31 do Superior Tribunal Federal que afirma que, “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”¹⁵³ Toda essa discussão ocorre, pois, o negócio jurídico locação, no âmbito do Imposto sobre Serviços, não representa um fazer, típico da prestação de serviços, mas sim, um dar ou permitir a utilização de determinado bem corpóreo ou imaterial.¹⁵⁴

Neste capítulo do Código Tributário Nacional, o último artigo prevê o seguinte:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.¹⁵⁵

¹⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 229.

¹⁵⁰ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 112 *et seq.*

¹⁵¹ CEZAROTI, Guilherme. A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p. 48.

¹⁵² BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121-3. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DJ 25 maio 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 10 ago. 2017.

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Súmula Vinculante 31. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 20 ago. 2017.

¹⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, 2008, p. 237.

¹⁵⁵ BRASIL. **Lei 5.172**, de 05 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 20 ago. 2017.

Essa passagem resulta da influência do Direito Penal, quando preceitua no artigo 386 do Código de Processo Penal que, “o juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça: VII – não existir prova suficiente para a condenação”.¹⁵⁶ Este dispositivo realiza o princípio do *in dubio pro reo*, que orienta a aplicação da Lei diante de dúvida a respeito dos fatos.¹⁵⁷

3.2.2 A Lei Complementar 116/03

Conforme os artigos 146 e 156 da Constituição Federal, já supracitados, a Lei Complementar nº 116/03, configura-se como verdadeira norma geral relacionada ao ISS, sem prejuízo do que supletivamente já tratava o Código Tributário Nacional. A Lei Complementar em questão dispõe sobre o fato impositivo do imposto, sobre as hipóteses de não-incidência, definindo ainda o contribuinte e novamente a base de cálculo.¹⁵⁸

Em sequência, a referida Lei Complementar, dispõe sobre o conflito de competência que venha a existir com os Estados na exigência do ICMS, além de disciplinar os conflitos entre os próprios Municípios, ao fixar o local da prestação para os efeitos da exigência fiscal, bem como possibilitar a instituição do responsável tributário como sujeito passivo. Também prevê, a alíquota máxima do imposto, exclui da incidência os serviços destinados ao exterior, define serviços passíveis de tributação e dispõe sobre o regime jurídico na concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais.¹⁵⁹

Ao avaliar as matérias tratadas na Lei Complementar nº 116/03, se constata que a verdadeira função de tal norma é de servir à Constituição Federal, caracterizando-se como um instrumento constitucional, utilizado para integrar e fazer integrar a própria Constituição. Sendo assim, a Constituição Federal prevê que essa Lei Complementar funcione como norma geral e regulamente o ISS, de modo a possibilitar a existência

¹⁵⁶ BRASIL. **Lei 3.689**, de 03 de outubro de 1941. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689Compilado.htm. Acesso em: 10 ago. 2017.

¹⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 261.

¹⁵⁸ UNGARETTI, Renato Sodero. A aplicação das Leis Municipais instituidoras do ISS em face à Lei Complementar nº 116/2003. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p. 246.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 246 et seq.

de certa padronização na instituição do imposto pelos Municípios. A Constituição, por vez, não transfere para a União a prerrogativa para exigir, arrecadar e fiscalizar o ISS.¹⁶⁰

A Lei Complementar 116/03 é própria do ISS, e tem uma missão importante relativamente a esse imposto, uma vez que, perante nosso Direito Positivo, existirão tantos ISS quantos forem os Municípios que vierem a instituí-lo. A referida Lei visa solucionar os possíveis conflitos de competência entre os Municípios, partindo do pressuposto de que a Constituição, de um lado, confere aos Municípios competência para exigir o ISS relativamente a fatos ocorridos em qualquer lugar dentro de seus respectivos territórios e, do outro, proíbe-lhes a cobrança desse imposto fora desses limites.¹⁶¹

Assim considerando que, as disposições da Lei Complementar nº 116/03 guardam estrita consonância com as determinações da Constituição Federal, que lhe serviram de fundamento de validade, as leis municipais não poderão assim contrariar a determinação da norma infraconstitucional nacional.¹⁶² Assim, as Leis Municipais que regulam o ISS passam, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, obrigatoriamente a esta se vincular, sendo incompatíveis os preceitos que contrariem tal norma nacional.¹⁶³

É interessante também uma breve abordagem sobre a Lei Complementar 157/2016, que alterou a Lei Complementar 116/03, para acrescentar o artigo 8º-A, que prevê a alíquota mínima do ISS, em 2%. Esta alteração foi responsável por inaugurar instrumentos, verdadeiramente efetivos à eliminação da Guerra Fiscal Municipal.¹⁶⁴ Além disso, a nova Lei Complementar alterou a lista de serviços que excepcionam a

¹⁶⁰ UNGARETTI, Renato Sodero. A aplicação das Leis Municipais instituidoras do ISS em face à Lei Complementar nº 116/2003. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p. 247 *et seq.*

¹⁶¹ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 338 *et seq.*

¹⁶² UNGARETTI, Renato Sodero. *Op. cit.*, 2004, p. 251.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 254.

¹⁶⁴ BERGAMINI, Adolpho. **ISS: Análise de Legislação, Manifestações da Administração Tributária, Jurisprudência Administrativa e Judicial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, v.3, p. 186 *et seq.*

regra geral do aspecto espacial do ISS, presente no artigo 3º da Lei Complementar 116/03, acrescentando mais serviços e modificando a literalidade de alguns.¹⁶⁵

3.2.2.1 A Definição do Local da Prestação do Serviço

O elemento espacial é a área na qual o fato vai se protagonizar e constitui elemento essencial para examinar o município competente para receber a prestação pecuniária compulsória atinente ao imposto sobre serviços.¹⁶⁶ A Lei Complementar nº 116/03, de 31 de julho de 2003, no seu art. 3º estabelece como regra geral, o critério espacial da hipótese de incidência do ISS, nos seguintes termos, “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 XXV.”¹⁶⁷

A partir da leitura desse dispositivo é possível se extrair três regras. Primeiro que, como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador. Segundo que, será devido o imposto no domicílio do prestador se, no local onde o serviço for prestado, não houver estabelecimento do prestador. E terceiro que, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.¹⁶⁸ Sobre esse último entendimento tem-se que, a Lei Complementar 157/2016, ampliou o rol, sendo, atualmente, 25 incisos que tratam das hipóteses excepcionais.¹⁶⁹

Um exemplo que, excepciona a regra geral do aspecto espacial do ISS, é o serviço de engenharia e construção civil, como abarca a seguinte passagem do julgamento do embargo de declaração no agravo em recurso especial nº 366874, que afirma que, “em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei

¹⁶⁵ BRASIL. **Lei Complementar 157**, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em: 24 ago. 2017.

¹⁶⁶ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: Estudos e Pareceres. São Paulo: Atlas, 2006, p. 873 *et seq.*

¹⁶⁷ BRASIL. **Lei Complementar 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 21 ago. 2017.

¹⁶⁸ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional**: com Interpretação Jurisprudencial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 797.

¹⁶⁹ BRASIL. **Lei Complementar 157**, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em: 02 out. 2017.

complementar, o imposto é devido no local da construção (art. 12, letra b do DL 406/68 e art. 3º, da LC 116/2003) ”.¹⁷⁰ Fica evidente com este julgado que, nas hipóteses excepcionais previstas em Lei é relevante, juridicamente, o local da execução dos serviços.¹⁷¹

Em relação ao princípio da territorialidade, é possível concluir que o mesmo tinha enorme importância para o Direito Tributário Internacional, se analisarmos, estritamente, o seu conceito, que diz que as normas emanadas de determinado Estado, somente têm validade e geram eficácia dentro de seu território, jamais gerando efeito sobre outro.¹⁷² Contudo, atualmente, o princípio da territorialidade no geral, revela-se insuficiente para constituir um critério de delimitação de competências quanto às questões tributárias internacionais, pois este princípio não consegue alcançar a complexidade que permeia os vários sistemas tributários.¹⁷³

Dessa forma, pelo fato do princípio da territorialidade, não ser capaz de dar solução aos conflitos entre os ordenamentos tributários dos vários países, ele também não conseguirá resolver a contento os conflitos espaciais internos entre os entes federados.¹⁷⁴ Neste passo, caso fosse utilizado o princípio geral de territorialidade das normas tributárias municipais, os contribuintes do ISS, teriam que pagar o imposto em todos os Municípios onde fosse prestado o serviço, sendo mais de 5.550 Municípios na Federação Brasileira.¹⁷⁵

Hoje, utiliza-se os elementos de conexão (e não o princípio da territorialidade), que são o elo existente entre os aspectos da hipótese de incidência do tributo e o território do ente tributante, para fins de aplicação do ordenamento tributário a pessoas, coisas ou fatos, por serem os únicos capazes de dar fundamento e segurança jurídica a

¹⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial n. 366874 – Proc. 2013/0216363-2. Embargante: Unai Baixo Energética S/A. Embargado: Município de Unai. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília (DF), 22 abr. 2014. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25060711/embargos-de-declaracao-no-agravo-em-recurso-especial-edcl-no-aresp-366874-mg-2013-0216363-2-stj/inteiro-teor-25060712>. Acesso em: 28 ago. 2017.

¹⁷¹ HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. reform. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2004, p. 303.

¹⁷² CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. São Paulo: Método, 2011, p. 73 *et seq.*

¹⁷³ *Ibidem*, p. 74 *et seq.*

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 79.

¹⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, 2004, p. 85.

contribuintes e poderes tributantes, disciplinando aspectos que alcancem a nova ordem econômica, sem comprometer a higidez e a racionalidade do sistema.¹⁷⁶

A Lei Complementar 116/03 escolheu quatro elementos de conexão, já analisados previamente, para ligar a hipótese de incidência do imposto ao ordenamento tributário do Município que poderá exercer sua competência constitucional de instituir e cobrar o ISS. O primeiro é a regra geral, que afirma ser o Município tributante o do local do estabelecimento prestador. O segundo elemento de conexão é o local de domicílio do prestador de serviços. O terceiro elemento de conexão é o local do estabelecimento do tomador ou do intermediário dos serviços ou, se não houver estabelecimento, o domicílio do tomador. E, por fim, o quarto elemento de conexão é o local de realização do serviço.¹⁷⁷

3.2.2.2 Definição do Estabelecimento Prestador do Serviço

O art. 4º da Lei Complementar 116/03 expressamente determina o próprio conceito de estabelecimento, como exposto abaixo:

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.¹⁷⁸

Para caracterização do estabelecimento prestador, enquanto personificação do titular, para fins de determinação do Município competente para tributação da prestação de serviço, é necessário que seja um local onde pessoas exerçam determinada atividade, com autonomia, mediante a utilização de bens materiais ou imateriais, em caráter temporário ou permanente, com um fim econômico ou social. Não é necessário, por vez, que o estabelecimento prestador esteja formalmente constituído ou que nele esteja parte a administração da pessoa jurídica. Também não se exige que todos os

¹⁷⁶ CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. São Paulo: Método, 2011, p. 76.

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 83 *et seq.*

¹⁷⁸ BRASIL. **Lei Complementar 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 21 ago. 2017.

serviços tenham de ser executados no estabelecimento, podendo as tarefas serem executadas fora do estabelecimento, no todo ou em parte.¹⁷⁹

Além disso, estabelecimento prestador nem sempre é representado por um conjunto de instalações fixas em determinado lugar de forma estável, já que existem os chamados estabelecimentos móveis, caracterizados pela sua permanência temporária em determinado local, como acontece com os empresários do setor de espetáculos circenses.¹⁸⁰ Se percebe assim que, o conceito de estabelecimento, para efeito do ISS, deve ser amplo e levar em conta alguns fatores.¹⁸¹

Segue abaixo decisão que buscou estabelecer um novo panorama, ao tentar uniformizar o entendimento acerca da aplicação da regra de local competente para arrecadar o ISS.¹⁸² *In versus*:

De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação.¹⁸³

Como tentativa de reverter essa nítida tendência do Tribunal, visualizada no julgado acima e que surgiu na época da vigência do Decreto-lei nº 406/68, em dar relevância ao aspecto do efetivo local da prestação de serviços, materializou-se uma ênfase na definição do estabelecimento prestador de serviços, de forma bem ampla, dada pela Lei Complementar 116/03.¹⁸⁴

¹⁷⁹ CORAZZA, Edison Aurélio. Imposto sobre a prestação de serviços – local da prestação e a determinação da competência tributária. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p. 35.

¹⁸⁰ HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. reform. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2004, p. 307.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 87 *et seq.*

¹⁸² LUSTOZA, Helton Kramer. Novos Paradigmas da Incidência do ISSQN sobre a Prestação de Serviços na Construção Civil. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v. 15. n. 87, set./out. 2012, p. 110.

¹⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 119.5844 – Proc. 0097356-3. Recorrente: Scua Segurança da Informação S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília (DF), 01 mar. 2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18491895/recurso-especial-resp-1195844-df-2010-0097356-3/inteiro-teor-18491896>. Acesso em: 23 ago. 2017.

¹⁸⁴ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, 2004, p. 309.

4 O ATIVISMO JUDICIAL BRASILEIRO

A Jurisdição Constitucional, no âmbito da sociedade democrática e do regime de separação dos poderes, deve operar, sem que a sua atuação configure usurpação das competências legislativa e administrativa.¹⁸⁵ O papel do Judiciário é de interpretar a vontade do povo externada na Lei, de tal forma que, agir além desse ponto, significa interferir nas escolhas populares, criando uma tensão entre a jurisdição Constitucional e a democracia.¹⁸⁶

A legitimação da Jurisdição Constitucional, consiste na compreensão da separação de poderes, que determina que, por meio do exercício harmônico e independente, todos os poderes constituídos devem buscar atender suas finalidades, sendo que o Judiciário deverá controlar os excessos e desvios de outros poderes¹⁸⁷

A função do judiciário tem um destaque especial no regime democrático, ao passo que, a Jurisdição Constitucional deve apenas estar preocupada em saber se a Lei está ou não de acordo com a Lei Fundamental. Fica demonstrado, portanto, inexistir conflitos entre as atribuições do legislativo e do judiciário, durante o exercício de suas funções típicas, ainda que se reconheça a possibilidade do controle judicial de Leis ou atos originários de deliberações democráticas.¹⁸⁸

A Constituição engloba um catálogo de direitos e a existência do mecanismo de controle jurisdicional de constitucionalidade, cabendo ao Poder Judiciário, exercer este controle e efetivar a concretização desses direitos constitucionais, sem ofender o sistema democrático.¹⁸⁹

A Jurisdição Constitucional é um importante meio para a proteção dos grupos menos privilegiados, sendo permitida uma atuação criativa do juiz na seara dos direitos sociais, contanto que, essa liberdade reconhecida não seja considerada antidemocrática. A criatividade judicial não pode ser configurada como uma invasão à atividade legislativa, haja vista que o processo de solução de conflitos pelo Judiciário é um cenário bem diferente da função exercida pelo Legislativo. Em outras palavras,

¹⁸⁵ LUSTOZA, Helton Kramer. **Eficiência Administrativa e Ativismo Judicial**: Escolhas Orçamentárias, Políticas Públicas e o Mínimo Existencial Social. Curitiba: Editora Íthala, 2015, p. 161.

¹⁸⁶ *Ibidem*, p. 165.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 230 *et seq.*

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 173.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 178.

o Judiciário tem a função de dar efetividade às normas pragmáticas, sendo inevitável o fato do juiz agir com certo grau de ativismo e com criatividade em suas decisões.¹⁹⁰

Hoje, embora exista uma divisão de atribuições direcionada para a concretização do interesse público, os ideais mais contemporâneos de democracia têm aproximado os três poderes em prol da implementação das promessas constitucionais, de forma que houve o abandono do abismo que separava as atribuições entre Executivo, Judiciário e Legislativo.¹⁹¹

A descentralização de funções constitucionais, determina ser cada poder instituído de funções típicas, que são exercidas nos estritos comandos definidos pela Carta Magna. Com isso, é vedado a um poder invadir o raio de atuação do outro, sob pena de ocorrer uma flagrante inconstitucionalidade, afetando não simplesmente uma norma constitucional, mas todo o ordenamento jurídico.¹⁹²

Com o desenvolvimento do constitucionalismo, verificado no segundo pós-guerra, passou-se a desenvolver uma nova hermenêutica sobre o papel do judiciário, caracterizada como uma politização de algumas decisões judiciais, responsável por ocasionar uma série de críticas ao Judiciário. Neste sentido, houve uma significativa expansão da Jurisdição Constitucional, o que gerou uma série de questionamentos acerca da existência de um possível ativismo judicial, entendido como decisões violadoras do regime de separação dos poderes.¹⁹³

Ativismo judicial é a função jurisdicional exercida além dos limites impostos pelo próprio ordenamento jurídico, o que gerará, neste aspecto, uma carga valorativa negativa, pois estaria havendo uma flagrante ofensa ao princípio da separação dos poderes. Em outras palavras, seria a substituição da decisão legislativa ou administrativa pela decisão judicial, transformando os juízes em protagonistas do jogo democrático no lugar do povo.¹⁹⁴

A jurisdicalização dos direitos não pode ser confundida com o ativismo judicial, pois aquela é a possibilidade de qualquer cidadão obter uma medida judicial diante de

¹⁹⁰ LUSTOZA, Helton Kramer. **Eficiência Administrativa e Ativismo Judicial**: Escolhas Orçamentárias, Políticas Públicas e o Mínimo Existencial Social. Curitiba: Editora Íthala, 2015, p. 173 *et seq.*

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 175.

¹⁹² *Ibidem*, p. 209.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 210 *et seq.*

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 213.

lesão ou ameaça a um direito, tratando-se, portanto, de um exercício legítimo de proteção a um direito previsto no ordenamento jurídico.¹⁹⁵

O artigo 103, da Constituição Federal, no seu § 2º determina que:

Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.¹⁹⁶

Estabelece a Carta Constitucional que, nos casos de omissão inconstitucional, o Judiciário deverá declarar a mora e notificar o poder competente (Legislativo) ou do órgão administrativo (Executivo) para a tomada das medidas cabíveis e eliminação da omissão. A interpretação literal deste dispositivo constitucional, leva a impressão de que a decisão judicial estaria limitada ao mero reconhecimento da omissão, sob pena de configurar uma interferência inconstitucional.¹⁹⁷

No entanto, o preâmbulo da Constituição Federal orienta a interpretação do texto constitucional e disciplina que o Estado Brasileiro está condicionado ao resultado de assegurar o exercício dos direitos sociais e o bem-estar dos cidadãos. Com isso, ao contrário do que determina a interpretação literal do dispositivo em comento, o juiz, ao suprir a omissão inconstitucional e determinar a obediência ao direito prestacional, defende a supremacia e efetividade da Constituição, o que não configura ofensa à separação de poderes.¹⁹⁸

Em seguida, se analisa que, o artigo 93, IX da Carta Constitucional prevê que:

Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação.¹⁹⁹

¹⁹⁵ LUSTOZA, Helton Kramer. **Eficiência Administrativa e Ativismo Judicial: Escolhas Orçamentárias, Políticas Públicas e o Mínimo Existencial Social**. Curitiba: Editora Íthala, 2015, p. 213.

¹⁹⁶ BRASIL. **A Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 03 set. 2017.

¹⁹⁷ LUSTOZA, Helton Kramer. *Op. cit.*, 2015, p. 232 *et seq.*

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 234 *et seq.*

¹⁹⁹ BRASIL. **A Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 03 set. 2017.

Assim, determina-se que, todos os julgados judiciais devem ser fundamentados, de forma que esta motivação será a estratégia utilizada para evitar a discricionariedade judicial.²⁰⁰ Segue abaixo, parte da ementa de uma decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, neste sentido:

Ademais, é nula a sentença sem fundamentação que apenas remete à prova dos autos. A sentença há de ser sempre fundamentada, ainda que de forma sucinta, explicitando os motivos do convencimento do Magistrado quanto à certeza da materialidade do ato infracional e da sua autoria. Declaração da nulidade ex officio.²⁰¹

Por este julgado, percebe-se que, as decisões judiciais não dependem da consciência do juiz, mas devem garantir respeito a uma integridade e coerência do Direito, de tal maneira que, em substituição à liberdade de julgamento, deve-se encontrar a solução mais adequada e satisfatória ao interesse público, sendo proibido ao Judiciário fazer outra escolha que melhor lhe convenha, sem uma fundamentação constitucional. É por meio da motivação das decisões judiciais que se contribui para a elaboração da ordem jurídica e o amadurecimento do sistema, pois se fornecerá precedentes que garantirão segurança jurídica para decisões futuras.²⁰²

Por exemplo, ao invalidar a decisão, o Judiciário deverá demonstrar as razões que o levaram a entender que houve uma ofensa às condições constitucionais, pois na sua ausência, se certificará uma decisão judicial que viola as dimensões fundamentais da democracia, configurando ativismo judicial.²⁰³

Em verdade, a missão institucional do Judiciário Brasileiro é de garantir o compromisso de concretização dos direitos fundamentais, dentre os quais, os direitos prestacionais, que possuem a finalidade de garantir as condições materiais da dignidade da pessoa humana. Contudo, isto não permite confundir a adequada e necessária intervenção da Jurisdição Constitucional, com a possibilidade de decisionismos, por parte de juízes e tribunais. Portanto, o controle da racionalidade do discurso jurídico é considerado indispensável para aferir a legitimidade da atuação

²⁰⁰ LUSTOZA, Helton Kramer. **Eficiência Administrativa e Ativismo Judicial**: Escolhas Orçamentárias, Políticas Públicas e o Mínimo Existencial Social. Curitiba: Editora Íthala, 2015, p. 280.

²⁰¹ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Apelação Criminal n. 00340089620038190000. Sétima Câmara Criminal. Relator: Francisco de Assis Pessanha. Julgado em 02 maio 2004. Disponível em: <https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/417011990/apelacao-eca-apl-340089620038190000-rio-de-janeiro-nova-iguacu-vara-inf-juv-ido/inteiro-teor-417012000?ref=juris-tabs#>. Acesso em: 06 set. 2017.

²⁰² LUSTOZA, Helton Kramer. *Op. cit.*, 2015, p. 280 *et seq.*

²⁰³ *Ibidem*, p. 277 *et seq.*

do Judiciário, de modo que, a decisão só será legítima se estiver racionalmente fundamentada, evitando-se assim, atribuições autoritárias de valores.²⁰⁴

4.1 O PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES

O Poder é fato da vida social, pois não há sociedade sem o poder, haja vista que ele é imprescindível para regular a conduta dos indivíduos nas suas relações entre si ou com a coletividade. O Poder é, sem dúvida, um fenômeno sociocultural, que se baseia tanto na força, como na crença, pela necessidade de obedecer aos governantes.²⁰⁵

Em sequência, o poder político é uno e indivisível, já que a capacidade de impor, decorrente de seu conceito, não pode ser fracionada. Este poder manifesta-se por meio de três funções: a executiva, a legislativa e a judiciária. O fenômeno da separação de poderes é, em verdade, o fenômeno da separação das funções estatais, que se materializa pela necessidade de distribuir e controlar o exercício do Poder político entres distintos órgãos do Estado. Com isso, comprova-se que o Poder não é divisível, mas sim, as funções que o compõe.²⁰⁶

Em uma breve síntese, a função legislativa ocupa-se em inovar a ordem jurídica, com a formulação de regras gerais e abstratas, sendo a Lei o fim típico do exercício desta função. A função executiva, por meio de uma atividade administrativa, visa gerir os negócios públicos, afim de cumprir o que fora estabelecido em Lei. E o Poder Judiciário, ao aplicar a Lei aos casos controvertidos, visa a composição dos conflitos de interesses, com a finalidade de resguardar o ordenamento jurídico, por meio de decisões individuais e concretas, derivadas das normas gerais.²⁰⁷

A essência da Doutrina da separação dos poderes se traduz, na separação funcional, que determina que, cada função deve ser confiada a cada órgão da maneira mais especializada possível; e na separação orgânica, que verbaliza que, os órgãos da soberania devem ter independência mútua e devem estar, em tudo, em idêntico pé de

²⁰⁴ LUSTOZA, Helton Kramer. **Eficiência Administrativa e Ativismo Judicial**: Escolhas Orçamentárias, Políticas Públicas e o Mínimo Existencial Social. Curitiba: Editora Íthala, 2015, p. 225 *et seq.*

²⁰⁵ DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 471 *et seq.*

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 472.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 473.

igualdade. Portanto, a ideia central desta Doutrina é de evitar a concentração e o exercício despótico do poder, sendo o princípio da separação dos poderes umas das principais garantias das liberdades públicas.²⁰⁸

A Constituição Federal de 1988, seguindo a diretriz política das Constituições que lhe precederam, consagrou a separação dos poderes como um princípio fundamental do Estado Brasileiro.²⁰⁹ Nesse sentido, segue tese jurisprudencial abaixo:

Salvo em situações graves e excepcionais, não cabe ao Poder Judiciário, sob pena de violação ao princípio da separação de Poderes, interferir na função do Poder Legislativo de definir receitas e despesas da Administração Pública, emendando projetos de leis orçamentárias, quando atendidas as condições previstas no art. 166, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal.²¹⁰

Preceitua também a Constituição Federal, no seu artigo 2º que, “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.²¹¹ Com base no julgado acima e no dispositivo supracitado, evidencia-se a independência e a harmonia entre os Poderes do Estado, indicando, como princípio que, cada um deles, projeta uma esfera própria de atuação, cuja demarcação tem por fonte a própria norma Constitucional.²¹²

No entanto, deve o princípio da separação de poderes ser compreendido como um meio a proporcionar, tanto quanto possível, não uma separação rígida de funções, mas sim, uma coordenação, colaboração ou um entrosamento entre as distintas funções estatais, numa relação de interdependência, de modo a permitir que cada Poder, ao lado de suas funções típicas ou principais, correspondentes à sua natureza, possa, em caráter secundário, colaborar com as demais funções que, teoricamente,

²⁰⁸ DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 477.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 907.

²¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5468. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 30 jun. 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5468%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+5468%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hpqrgeo>. Acesso em: 06 set. 2017.

²¹¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 29 ago. 2017.

²¹² ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. rev. e atual. até a EC 84, de 02 dez. 2014. São Paulo: Editora Verbatim, 2015, p. 143.

não pertencem ao seu âmbito de competência, mas ao de outro poder, desde que, para tanto, não seja sacrificado o seu núcleo essencial.²¹³

4.1.1 Poder Legislativo

O Legislador Constituinte atribuiu uma série de funções a todos os poderes, sem, contudo, caracterizá-las com exclusividade absoluta, portanto, cada um dos poderes possui função predominante, que o caracteriza como detentor de parcela da soberania estatal, além de outras funções dispostas no texto constitucional, formando as funções típicas e atípicas.²¹⁴

As funções típicas do Poder Legislativo são legislar e fiscalizar. Dessa forma, a Constituição Federal, ao mesmo tempo que prevê regras do processo legislativo, para que o Congresso elabore as normas jurídicas, também, determina que a ele compete a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Poder Executivo.²¹⁵

As funções atípicas do Poder Legislativo constituem-se em administrar e julgar. Quando o legislativo dispõe sobre sua organização e operacionalidade interna, provimento de encargos, promoções de seus servidores, ele está exercendo a função administrativa. Por outro lado, este Poder exerce a função judiciária, por exemplo, no processo de julgamento do Presidente da República por crime de Responsabilidade.²¹⁶

O processo legislativo é o instrumento por meio do qual, o Estado, através de um conjunto de atos, interdependentes e contínuos, cria o Direito, elaborando normas jurídicas.²¹⁷ As espécies normativas, à título exemplificativo, são: a Emenda

²¹³ DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 481.

²¹⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28 ed. rev. e atual. até a EC n. 68/11 e súmula vinculante 31. São Paulo: Editora Atlas, S.A. – 2012, p. 431.

²¹⁵ *Ibidem*, *loc.cit.*

²¹⁶ *Ibidem*, *loc cit.*

²¹⁷ DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. *Op. cit.*, 2017, p. 944.

Constitucional; a Lei Complementar; a Lei ordinária; a medida provisória; a Lei delegada; o Decreto legislativo; e a Resolução.²¹⁸

Assim, reitera-se que é necessário respeitar a competência determinada na Constituição a cada um dos Poderes, com base no princípio da separação de poderes, o qual realça o prestígio da autonomia do Poder Legislativo, vedando a invasão de outro Poder na esfera de sua competência.²¹⁹

4.1.2 Poder Executivo

O Poder Executivo constitui órgão constitucional, cuja função precípua é a prática dos atos de chefia de estado, de governo e de administração.²²⁰ No Brasil, adotou-se o sistema de presidencialismo (comumente adotado nas Repúblicas), em que o Presidente da República exerce o Poder Executivo em sua totalidade, concentrando as funções próprias do Executivo. O presidente passa a ter mandato por tempo fixo, não havendo necessidade de confiança no Poder Legislativo para a sua investidura, exercício do governo e permanência no poder.²²¹ Além disso, ele é escolhido pelo povo, sendo fixadas várias prerrogativas e imunidades constitucionais para garantir o independente e imparcial exercício da chefia da nação.²²²

Já fora frisado que, são fixadas funções típicas e atípicas em relação a todos os Poderes de Estado, inexistindo exclusividade absoluta, no exercício dos misteres constitucionais. A função típica do Poder Executivo é de administrar a coisa pública. E as funções atípicas são de legislar sobre medida provisória e julgar o contencioso administrativo.²²³

Como exemplo das atribuições do Presidente da República, tem-se a de expedição de decretos e regulamentos para a fiel execução da Lei. O poder regulamentar é ato

²¹⁸ ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 19 ed. rev. e atual. até a EC 84, de 02 dez. 2014. São Paulo: Editora Verbatim, 2015, p. 452 *et seq.*

²¹⁹ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. O Poder Legislativo. **Biblioteca Digital da Fundação Getúlio Vargas**. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/viewFile/59006/57477>. Acesso em: 06 set. 2017.

²²⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28 ed. rev. e atual. até a EC n. 68/11 e súmula vinculante 31. São Paulo: Editora Atlas, S.A. – 2012, p. 489.

²²¹ DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 982.

²²² MORAES, Alexandre de. *Op. cit.*, 2012, p. 490.

²²³ *Ibidem*, p. 489.

normativo secundário, pois depende de Lei. O Decreto tem a função de regulamentar a Lei, dar-lhe operacionalidade, sendo que, a partir dele, a Lei poderá ser executada, portanto, o Decreto não cria obrigações ou direitos, por ser esta matéria reservada à Lei. Por outro lado, a Lei não pode impedir a sua regulamentação, já que, assim, estaria invadindo a competência do Poder Executivo.²²⁴

4.1.3 Poder Judiciário

O Poder Judiciário é um dos três poderes clássicos, previstos pela Doutrina e consagrado como poder autônomo e independente de importância crescente do Estado de Direito. A função precípua deste Poder é de guardião das Leis, justificada pelo fato da independência judicial constituir um direito fundamental dos cidadãos, inclusive o direito à tutela judicial e o direito ao processo e julgamento por um Tribunal independente e imparcial.²²⁵

A função típica do Poder Judiciário é a jurisdicional, que se materializa pelo julgar, aplicando a Lei a um caso concreto, que lhe é posto, resultante de um conflito de interesses.²²⁶ No desempenho da função jurisdicional ou judicial, o Estado deve ser provocado, substituindo as partes; compondo os conflitos ocorrentes, de interesse ou não, de forma imparcial; e declarando ou criando o direito aplicável ao caso. Ainda pode, o Estado, executar suas próprias decisões, na persistência do conflito.²²⁷

As funções atípicas do Poder Judiciário, por vez, se desdobram em funções de natureza administrativa, como, por exemplo, a concessão de férias aos seus membros e serventuários e prover, na forma prevista, na Constituição, os cargos de Juiz de carreira na respectiva jurisdição; e de natureza legislativa, como a edição de normas regimentais, já que, compete ao Poder Judiciário elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e garantias processuais das partes,

²²⁴ ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. rev. e atual. até a EC 84, de 02 dez. 2014. São Paulo: Editora Verbatim, 2015, p. 400 *et seq.*

²²⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. rev. e atual. até a EC n. 68/11 e súmula vinculante 31. São Paulo: Editora Atlas, S.A. –, 2012, p. 522.

²²⁶ *Ibidem*, p. 525.

²²⁷ DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 997.

dispondo sobre competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos.²²⁸

Em razão da indiscutível importância da função jurisdicional, pela sua destinação de garantia de valores caros à pessoa humana, percebe-se a relevância do Poder Judiciário enquanto Poder de Estado responsável por tão elevada missão. Desta forma, é necessário compor esse Poder de fortes garantias constitucionais, indispensáveis à atuação livre, autônoma e independente.²²⁹

As referidas garantias dividem-se em funcionais (ou garantias da magistratura) e institucionais.²³⁰ As primeiras são: as garantias de liberdade, que abarca a vitaliciedade (o juiz só pode perder o cargo por decisão judicial transitada em julgado), a inamovibilidade (uma vez titular do respectivo cargo, o juiz, em regra, só poderá ser removido ou promovido, por iniciativa própria, nunca *ex officio* de qualquer outra autoridade) e irredutibilidade de subsídios (o subsídio do magistrado não pode ser reduzido como forma de pressão, garantindo-lhe assim o livre exercício de suas atribuições); e as garantias de imparcialidade, que visam assegurar a imparcialidade do magistrado no exercício das suas funções.²³¹

As garantias da imparcialidade dos juízes, estão listadas no parágrafo único do artigo 95 da Constituição Federal:

Parágrafo único. Aos juízes é vedado: I - exercer, ainda que em disponibilidade, outro cargo ou função, salvo uma de magistério; II - receber, a qualquer título ou pretexto, custas ou participação em processo; III - dedicar-se à atividade político-partidária; IV - receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas, entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei; V - exercer a advocacia no juízo ou tribunal do qual se afastou, antes de decorridos três anos do afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração.²³²

Essas garantias conferidas aos membros do Poder Judiciário, não se caracterizam como privilégio dos magistrados, mas sim, visam conferir à instituição, a necessária

²²⁸ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. rev. e atual. até a EC n. 68/11 e súmula vinculante 31. São Paulo: Editora Atlas, S.A. – 2012, p. 525.

²²⁹ DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 1006.

²³⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

²³¹ MORAES, Alexandre de. *Op. cit.*, 2012, p. 530 *et seq.*

²³² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 19 ago. 2017.

independência para o exercício da jurisdição, resguardando-a das pressões do Legislativo e do Executivo.²³³

Por último, as garantias institucionais assistem o próprio Poder Judiciário, como instituição política fundamental no Estado Democrático de Direito.²³⁴ Estas garantias são: a autonomia funcional, administrativa e financeiro do Poder Judiciário, que determina que, os Tribunais têm autogoverno e devem elaborar suas propostas orçamentárias, dentro dos limites estipulados, conjuntamente, com os demais Poderes na Lei de Diretrizes Orçamentárias; e o modo de escolha dos dirigentes dos Tribunais, que afirma competir aos Tribunais, a eleição de seus órgãos diretivos.²³⁵

Os órgãos do Poder Judiciário, no Brasil, são: O Supremo Tribunal Federal, o Conselho Nacional de Justiça, o Superior Tribunal de Justiça, os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais, os Tribunais e Juízes do Trabalho, os Tribunais e Juízes Eleitorais, os Tribunais e Juízes Militares e os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal.²³⁶

Segue abaixo um trecho da ementa da ação direta de inconstitucionalidade nº 4895, que dispõe o seguinte:

Sustenta-se que a autorização para criação da EBSERH seria inconstitucional, diante da ausência de lei complementar federal definindo as áreas de atuação das empresas públicas, quando dirigidas à prestação de serviços públicos, consoante dispõe o art. 37, XIX, da Carta Magna.²³⁷

Vislumbra-se acima, o controle de constitucionalidade, o qual é a produção do resultado último de consolidação e organização dos entendimentos constitucionais, sendo o Supremo Tribunal Federal, o órgão encarregado da guarda da Constituição. Sendo assim, sua missão é, em princípio, a de estabilização da interpretação constitucional e não, a solução de controvérsias, já que, a Constituição de 1988,

²³³ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. rev. e atual. até a EC n. 68/11 e súmula vinculante 31. São Paulo: Editora Atlas, S.A. – 2012, p. 525.

²³⁴ DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 1006.

²³⁵ MORAES, Alexandre de. *Op. cit.*, 2012, p. 526 *et seq.*

²³⁶ *Ibidem*, p. 522 *et seq.*

²³⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4895. Relator: Min. Dias Tofoli. Brasília, DJ 07 fev. 2013. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23043020/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4895-df-stf?ref=topic_feed. Acesso em: 06 set. 2017.

decidiu concentrar a atuação do Superior Tribunal Federal, preponderantemente, em matéria Constitucional.²³⁸

4.2 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O direito regula o comportamento das pessoas para tornar possível a vida em sociedade, por meio das normas jurídicas, as quais não devem ser consideradas isoladamente, mas em conjunto, formando um sistema, um ordenamento jurídico.²³⁹ Neste contexto, a segurança jurídica é intrínseca a própria ideia de Direito, tendo sido colocada no preâmbulo da nossa Carta Magna, como valor supremo da sociedade brasileira. Mais do que um valor, a segurança jurídica é a própria razão de ser da Constituição Federal, tendo sido consagrada também, de forma explícita ou implícita, em várias de suas normas.²⁴⁰

A Constituição Federal afirma que:

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.²⁴¹

É possível extrair dessa previsão constitucional que a segurança é, ao mesmo tempo, um direito fundamental e, também, uma garantia ao exercício de outros direitos fundamentais.²⁴² A partir disso, pode-se dizer que, a segurança jurídica enquanto norma, assume a forma de um princípio e visa eleger instrumentos jurídicos necessários à implementação do valor segurança jurídica, expresso na consolidação de uma situação fática.²⁴³

²³⁸ VERÍSSIMO, Marcos Paulo. A Constituição de 1988, vinte anos depois: Suprema Corte e Ativismo Judicial “à Brasileira”. **Revista de Direito da Fundação Getúlio Vargas**. 2008, v.2, n. 2. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35158/33963>. Acesso em: 15 ago. 2017.

²³⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 462.

²⁴⁰ *Ibidem*, p. 463.

²⁴¹ BRASIL. **A Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 03 set. 2017.

²⁴² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 77.

²⁴³ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 46 *et seq.*

O princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do Estado Democrático de Direito, que visa proteger e preservar as justas expectativas das pessoas, vedando a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais capazes de desfrutá-lhes a confiança que depositam no Poder Público.²⁴⁴

Como exemplo da materialização desse princípio, na jurisprudência brasileira, segue abaixo o seguinte trecho:

Tributário e Administrativo... revisão de acórdão já revisado. Ofensa ao princípio da segurança jurídica... veda a revisão, quando esta caracterizar mera rediscussão de matéria já apreciada pelo órgão julgador ou renovação de pedido com base nos mesmos fundamentos do pedido anteriormente formulado.²⁴⁵

Percebe-se com o julgado que, o princípio da segurança jurídica relaciona-se com as ideias de determinação, estabilidade e de previsibilidade do Direito, em todas as suas dimensões.²⁴⁶ Em verdade, este princípio possui uma dupla função, atuando tanto para bloquear, como para determinar as condutas do Poder Público.²⁴⁷

O princípio da segurança jurídica impõe que a Lei garanta a todos os contribuintes o livre acesso ao Poder Judiciário, de tal forma que, eles devem receber da Lei meios efetivos para, a qualquer tempo, postular, requerendo a tutela deste Poder, para que ele decida se um direito subjetivo foi ou está na iminência de ser lesado. Restando ao Poder Judiciário decidir com imparcialidade, se as exigências do fisco encontram ou não, assistidas na Constituição e na Lei.²⁴⁸

O princípio em comento relaciona-se com o princípio fundamental da justiça, completando e limitando-o. A justiça impõe que uma sentença incorreta, mesmo transitada em julgado, possa ser revista, em contrapartida, a segurança determina que a sentença só pode ser revista em certos casos, por ação própria e dentro de prazo previamente estabelecido. Esses valores devem conviver harmonicamente, de tal

²⁴⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 463 *et seq.*

²⁴⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 200534000118940 – Proc. 200534000118940. Oitava Turma. Relator: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. Julgado em 13 dez. 2013. Disponível em: <https://trf1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24824562/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-200534000118940-df-20053400011894-0-trf1>. Acesso em: 06 set. 2017.

²⁴⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2012, p. 465.

²⁴⁷ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 60.

²⁴⁸ *Ibidem*, p. 61 *et seq.*

forma que um não seja excessivamente suprimido em detrimento do outro, por serem fundamentos da ordem jurídica brasileira.²⁴⁹

A Doutrina, modernamente, admite a existência de dois princípios distintos, sendo eles, o princípio da segurança jurídica, que prestigia o aspecto objetivo da estabilidade das relações jurídicas; e o princípio da proteção à confiança, que se relaciona ao aspecto subjetivo, impondo ao Estado limitações na liberdade de alterar sua conduta e de modificar atos que produziram vantagens para os destinatários, mesmo quando ilegais e de, atribuir consequências patrimoniais por essas alterações.²⁵⁰

Nesse contexto, é importante destacar que os atos do Poder Público, gozam de aparência e da presunção de legitimidade, justificando, assim, sua conservação no mundo jurídico, mesmo quando aqueles atos se apresentem eivados de graves vícios. Em verdade, o que o Direito protege não é a aparência de legitimidade daqueles atos, mas a confiança gerada nas pessoas, em virtude da presunção de legalidade, que têm os atos do Poder Público.²⁵¹

É certo que, a segurança jurídica e a proteção à confiança não podem se transformar em valores absolutos, capazes de petrificar a ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo-o de realizar as mudanças que o interesse público estaria a reclamar. De outro lado, porém, não é igualmente admissível que o Estado seja autorizado, em todas as circunstâncias, a adotar novas providências, em contradição com as que foram por ele próprio impostas, surpreendendo os que acreditaram nos atos do Poder Público.²⁵²

Em matéria tributária, a segurança jurídica não possui uma configuração particular, tratando-se da previsibilidade e calculabilidade das prestações tributárias, bem como da proibição da existência de Leis com efeitos retroativos, salvo situações específicas, que não afetem negativamente a esfera privada.²⁵³

²⁴⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015, p. 19.

²⁵⁰ SILVA, Almiro do Couto e. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n. 9.784/00). **Revista de Direito Administrativo da Fundação Getúlio Vargas**. 2004, v. 237. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376/44830>. Acesso em: 16 ago. 2017.

²⁵¹ *Ibidem*. Acesso em: 16 ago. 2017.

²⁵² *Ibidem*. Acesso em: 16 ago. 2017.

²⁵³ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 64 *et seq.*

Nesta seara, o princípio da segurança jurídica está relacionado, principalmente, às noções de legalidade, isonomia e ao caráter vinculado da atividade administrativa de cobrança do tributo.²⁵⁴ O princípio da legalidade, afirma que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da Lei.²⁵⁵ Com isso, toda atividade processual tributária desenvolve-se nos termos previamente previstos em Lei.²⁵⁶

O princípio da isonomia diz que todos são iguais, perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza, o qual vincula o legislador, o administrador e, especialmente, o juiz, por não poder permitir o surgimento de situações que favoreçam, injustificadamente, um contribuinte, em detrimento dos demais, sendo o tratamento desigual para os desiguais, uma solução racional, diretamente relacionada com um propósito legítimo.²⁵⁷

O caráter vinculado da atividade administrativa de cobrança do tributo refere-se à compulsoriedade da prestação, que afasta aquelas que contemplem uma mera faculdade. Esta não é a faculdade prévia de praticar ou desencadear o fato gerador, sendo esta possível, mas, sobretudo, afasta-se a faculdade de se submeter ou não à prestação quando ou após ocorrido o fato gerador.²⁵⁸

Ainda no campo tributário, tem-se que só há espaço para os princípios da noventena, da anterioridade, da irretroatividade, entre outros, se formulados sob o vinco da realização da segurança jurídica. O princípio da irretroatividade afirma que as normas vigentes são aquelas que entraram em vigor antes da concretização dos fatos por elas regulamentados.²⁵⁹ O princípio da noventena afirma que os tributos só poderão ser exigidos, depois de decorridos noventa dias da data da publicação da Lei que os houver instituído ou modificado; e o princípio da anterioridade diz que, os tributos não

²⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 78.

²⁵⁵ *Ibidem*, p. 80.

²⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015, p. 21.

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 20 *et seq.*

²⁵⁸ MUNIZ, João Parente; FILHO, Sá. **Apontamentos de Direito Tributário**. Revista Jus et fides. Dez./2001, a.1, n.1. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/2730/2730.PDF>. Acesso: 06 set. 2017.

²⁵⁹ DELGADO, José Augusto. *Op. cit.* Disponível em: http://www.stj.jus.br/internet_docs/ministros/Discursos/0001105/A%20IMPRESIBILIDADE%20DAS%20DECIS%C3%95ES%20JUDICI%C3%81RIAS%20E%20SEUS%20REFLEXOS%20NA%20SEGURAN%C3%87A%20JUR%C3%8DDICA.doc. Acesso em: 16 ago. 2017.

podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que os instituiu ou aumentou.²⁶⁰

Conclui-se assim que, no âmbito do Direito Tributário, em que se busca equacionar o conflito entre o interesse em arrecadar recursos financeiros do Estado, com a necessidade do contribuinte de proteger a sua esfera privada de disponibilidades econômicas, o princípio da segurança jurídica tem especial relevância na tentativa de regular uma limitação estatal ao patrimônio privado, fixando uma delimitação precisa da esfera privada em oposição ao Poder Público.²⁶¹

Diante deste cenário, segue abaixo dois julgados:

Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Incidência sobre Arrendamento Mercantil Financeiro. Sujeito ativo da relação Tributária... Após a LC 116/03: Lugar da Prestação do Serviço... (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada.²⁶²

Processo Civil e Tributário. ISS. Serviços de Informática Prestados na Vigência da LC 116/2003, por Empresa que não possui Unidade Autônoma (Filial, Agência, Sucursal) ... fora do Município de Campo Grande, onde instalada sua sede.... Dessa forma, o ISS é devido ao Município de Campo Grande.²⁶³

Ambos os julgados falam sobre o sujeito ativo do imposto sobre serviços, na vigência da Lei Complementar 116/03, e retratam entendimentos distintos, do Superior Tribunal de Justiça, ao passo que, o primeiro determina ser, o local de incidência tributária, o lugar da prestação de serviços e o segundo, o município em que se encontra instalado o Estabelecimento Prestador. Com isso, frisa-se a necessária redução do grau de imprevisibilidade das decisões judiciais, afim de contribuir para a maior estabilidade

²⁶⁰ GOES, Hugo. **Anterioridade Nonagesimal (noventena)**. Editora Ferreira. Disponível em: https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/HugoGoes/HugoGoes_toque_33.pdf. Acesso em: 06 set. 2017.

²⁶¹ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 62 *et seq.*

²⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1294783 – Proc. 2011/0279980-0. Embargante: Município de Santo Antônio da Patrulha. Embargado: BankBoston Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Sérgio Kukina. Brasília, DJ 12 ago. 2014. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25236456/embargos-de-declaracao-no-agravo-regimental-no-recurso-especial-edcl-no-agrg-no-resp-1294783-rs-2011-0279980-0-stj/inteiro-teor-25236457?ref=juris-tabs>. Acesso em: 06 set. 2017.

²⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 299489 – Proc. 2013/0043593-8. Agravante: A Z Informática Ltda. Agravado: Município de Campo Grande. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, DJ 08 abril 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25135432/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-299489-ms-2013-0043593-8-stj?ref=juris-tabs>. Acesso em: 06 set. 2017.

do marco institucional, sendo esta tarefa, principalmente, dos profissionais do Direito, ou seja, dos juízes, em particular.²⁶⁴

²⁶⁴ DELGADO, José Augusto. **A imprevisibilidade das decisões Judiciais e seus Reflexos na Segurança Jurídica.** Superior Tribunal da Justiça. Disponível em: http://www.stj.jus.br/internet_docs/ministros/Discursos/0001105/A%20IMPREVISIBILIDADE%20DAS%20DECIS%C3%95ES%20JUDICI%C3%81RIAS%20E%20SEUS%20REFLEXOS%20NA%20SEGURAN%C3%87A%20JUR%C3%8DDICA.doc. Acesso em: 16 ago. 2017.

5 O CONTROVERSO ASPECTO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: A ORIGEM DA BITRIBUTAÇÃO E SEUS EFEITOS.

O embate atual é saber se o ISS deve ser recolhido no local onde se encontra o estabelecimento prestador do serviço, ou onde o serviço foi efetivamente prestado. De acordo com o art. 3º, caput, da Lei Complementar 116/03, em linhas gerais, o ISS é devido ao Município no qual se localiza o estabelecimento prestador de serviços, ou, na falta de estabelecimento, no domicílio do prestador. Não há, na letra do caput do referido art. 3º, qualquer condição à sua aplicação, ou seja, não há, na redação, qualquer informação de que o caput, para gerar efeitos, depende da natureza do serviço, ou mesmo se para sua execução é necessário o deslocamento de mão de obra do estabelecimento ao local da prestação.²⁶⁵

Mas, o mesmo artigo 3º cria exceções à regra. Nas hipóteses relacionadas em seus incisos, o ISS será devido ao Município onde o serviço é prestado. O propósito dessa lista é dirimir os conflitos de competências existentes entre os Municípios quando ainda vigia o antigo Decreto-lei 406/1968.²⁶⁶

5.1 O CONTROVERSO ASPECTO ESPACIAL DO ISS

A controvérsia envolvendo o aspecto espacial do ISS visualiza-se no aparente conflito entre o conteúdo da regra matriz de incidência tributária do ISS pressuposta do texto constitucional e o da regra infraconstitucional. De um lado, a Constituição Federal ao prever os limites da competência municipal para fins de exigência desse imposto, como sendo o âmbito territorial no qual é praticado o fato gerador, aponta implicitamente para um sujeito ativo possível, que é o Município do local da prática do evento prestar serviços; e, de outro, o ato normativo infraconstitucional, ou seja, o Decreto Lei 406/1968 e a Lei Complementar 116/03, indica, expressamente, como

²⁶⁵ BERGAMINI, Adolpho. **ISS**: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, v. 3, p. 139.

²⁶⁶ *Ibidem, loc. cit.*

sujeito efetivo, o Município do local do estabelecimento prestador ou o do domicílio do contribuinte.²⁶⁷

Em verdade, não dispõe a Lei Complementar 116/03 que o local de incidência do ISS é o do estabelecimento do prestador, mas o do estabelecimento prestador, ou seja, aquele que presta os serviços com efetividade, pouco importando se ele não esteja localizado no Município onde os serviços estão sendo prestados. Portanto, não é qualquer estabelecimento do prestador que pagará o ISS, mas sim, o estabelecimento que prestar efetivamente os serviços.²⁶⁸

O contribuinte tem o direito de escolher onde será o estabelecimento que prestará serviços, como forma de elisão fiscal, de economia de imposto, pois ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não em virtude de Lei (art. 5º, II, da Constituição). Então, o contribuinte pode fazer tudo o que não esteja proibido pela Lei, de tal forma que, a escolha do município onde o contribuinte pretende se instalar vem a ser uma opção dele.²⁶⁹

O sujeito passivo terá o direito, inclusive, de se estabelecer em certo local onde a alíquota do ISS seja mais baixa, de modo a pagar o menor imposto possível. Trata-se, portanto, de hipótese de elisão fiscal, de economia de imposto, e não de evasão fiscal, de sonegação, mas sim, de economia lícita de imposto, de planejamento tributário.²⁷⁰

Se o contribuinte tem, por exemplo, um estabelecimento prestador em mais de um município, cada um deles será o prestador de serviços e o ISS será devido ao município onde estiver instalado o estabelecimento prestador.²⁷¹ Haja vista que, o princípio da autonomia do estabelecimento faz de cada filial uma unidade independente, quando se trata de fatos geradores individualizados.²⁷²

²⁶⁷ CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. Ainda a Questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar essa questão. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 82.

²⁶⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 107.

²⁶⁹ *Ibidem*, p. 111.

²⁷⁰ *Ibidem*, p. 112.

²⁷¹ *Ibidem*, *loc. cit.*

²⁷² BERGAMINI, Adolpho. **ISS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, v. 3, p. 131.

O princípio da autonomia dos estabelecimentos consiste em uma ficção jurídica, segundo a qual, cada estabelecimento é considerado autônomo em relação às suas respectivas obrigações tributárias, que não são apuradas pela matriz. Especialmente em relação ao ISS, esse princípio é útil para viabilizar a distribuição da competência tributária entre os mais de cinco mil municípios espalhados pelo Brasil. Não fosse assim, apenas os Municípios onde se localizassem a matriz das empresas é que receberiam receita de ISS.²⁷³

Em seguida, é necessário reiterar o princípio da territorialidade que diz ter, a Lei Tributária, vigência no território do Município, sendo este, o detentor da competência constitucional para exigir o ISS, com base no art. 156, III, da Constituição.²⁷⁴ Esse entendimento de que, a regra do estabelecimento prestador prestigia a regra de o ISS ser devido onde o serviço for prestado, isto é, da territorialidade para a cobrança do tributo, é tida como um equívoco.²⁷⁵

Em verdade, o serviço é devido no município onde está localizado o estabelecimento prestador e não onde o serviço é executado. Por exemplo, se a empresa é sediada no Rio de Janeiro, prestando serviços em Marília, onde não possui nenhum estabelecimento prestador, o ISS é devido no Rio de Janeiro, pois é nessa cidade que está o estabelecimento prestador.²⁷⁶

Pouco importa onde a concentração dos serviços é feita, onde a empresa mantém a sua contabilidade ou onde ela é escriturada, onde o serviço é pago. Os estabelecimentos que exercem a atividade meio da empresa, mas não a atividade-fim, não serão considerados estabelecimentos prestadores. Já fora decidido também que, não interessa onde o contrato é firmado, mas sim, onde existe o estabelecimento prestador de serviços, e é este último o devedor do ISS.²⁷⁷

²⁷³ BERGAMINI, Adolpho. **ISS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, v. 3, p. 131 *et seq.*

²⁷⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 105.

²⁷⁵ *Ibidem*, p. 109 *et seq.*

²⁷⁶ *Ibidem*, p. 110.

²⁷⁷ *Ibidem*, p. 110 *et seq.*

5.2 A RESPONSABILIDADE POR RETENÇÃO NA FONTE: LIMITES

O elemento pessoal do fato gerador do ISS é o contribuinte, sendo este, o prestador do serviço.²⁷⁸ O responsável, por vez, é a pessoa que, não tendo a condição de contribuinte, tem obrigação de pagar o tributo, decorrente de Lei.²⁷⁹ A responsabilidade encontra limites, a saber:

As administradoras de cartões de crédito não são responsáveis pelo pagamento do ISS decorrente do serviço prestado pelos estabelecimentos a elas filiados aos seus usuários já que não estão vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação.²⁸⁰

De parte da ementa do supracitado julgado, observa-se que, em princípio, devem pagar o tributo, portanto, os contribuintes das relações tributárias, na forma da Lei a serem criadas. Só em casos excepcionais pode haver transferência da responsabilidade tributária, de modo a deixar como sujeitos passivos outros que não estes, constitucionalmente designados. Portanto, a responsabilidade tributária só cabe excepcionalmente.²⁸¹

Nesse contexto, prevê a Lei Complementar 116/03:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.²⁸²

Foi inserida a condição de responsável tributário no art. 6º da Lei Complementar nº 116/03, em relação ao ISS. Com isso, a Lei Municipal ou Distrital passou a ter autorização legal para instituir a responsabilidade por retenção do ISS na fonte, ficando o responsável vinculado ao fato gerador da obrigação. Na prática, porém, isso

²⁷⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 77 *et seq.*

²⁷⁹ *Ibidem*, p. 78.

²⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 55346 – Proc. 1994/0030851-5. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorridos: Credicard S/A Administradora de Cartões de Crédito e outros. Relator: Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Brasília, DJ 25 out. 1995. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/549104/recurso-especial-resp-55346?ref=juris-tabs>. Acesso em: 03 out. 2017.

²⁸¹ DE MELO, José Eduardo Soares. ISS Teoria e Prática. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017, p. 34.

²⁸² BRASIL. **Lei Complementar 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 03 out. 2017.

já ocorria em muitos municípios.²⁸³ Ou seja, a atribuição da responsabilidade ao tomador, ou intermediário do serviço, já se continha em legislações municipais, relativamente a diversas atividades exercidas pelos particulares, órgãos da administração pública direta das pessoas políticas.²⁸⁴

Na hipótese de responsabilidade supletiva do contribuinte, de modo total ou parcial, pode dar a entender que, inicialmente, se exige o ISS do responsável (tomador) e, no caso de verificar-se sua inviabilidade, o encargo tributário seria suportado pelo contribuinte. No entanto, essa faculdade conferida ao legislador municipal não pode ser exercida sem observância dos critérios norteadores da competência tributária.²⁸⁵

Neste sentido, adverte-se que, apesar de a responsabilidade poder ser atribuída de forma integral ou supletiva, não poderá o Município cobrar do responsável e do contribuinte, de forma simultânea, no caso de inadimplemento. Sendo assim, se o responsável não tiver retido o imposto, não poderá o Município vir a cobrar deste, quantia equivalente à obrigação principal e cobrar também do prestador a mesma importância. Mesmo que a natureza jurídica da importância cobrada do tomador não seja tributo, mas sim, uma sanção pelo não cumprimento da responsabilidade, isso não possibilita que se possa cobrar duas vezes, uma a título de sanção e outra a título de tributo.²⁸⁶

Por exemplo, o “Município A” (onde está inscrito o prestador do serviço) não pode atribuir responsabilidade pelo ISS do tomador do serviço, localizado no “Município B”, nos casos em que não haja a excepcional previsão na Lei Complementar 116/2003 (reproduzida na legislação municipal) sob pena de invasão de competência. O tomador do serviço (“Município B”) não fica sujeito às normas emitidas por distinto Município (como é o caso do “Município A”).²⁸⁷

Em um breve conceito, a retenção na fonte do ISS, ocorre quando se desconta do valor pago pela prestação dos serviços, uma certa quantia correspondente ao imposto. Tal fato normalmente é feito em relação a profissionais autônomos, a serviços de construção civil, quando o profissional que presta serviços não é

²⁸³ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 79.

²⁸⁴ DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017, p. 40.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 41

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 41 *et seq.*

²⁸⁷ *Ibidem*, p. 42.

cadastrado perante a repartição fiscal ou não fornece nota fiscal. Se o tomador do serviço assim não fizer, fica responsável pelo pagamento do tributo. Entretanto, para que ocorra a retenção na fonte e para que se verifique quem é o responsável pela retenção, deve a Lei Municipal especificar tais situações, o que não poderá ser feito por Decreto do Poder Executivo.²⁸⁸

Em seguida, a Lei Complementar 116/03, no art. 6º, § 1º, determina que, “os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte”.²⁸⁹ A exclusão da responsabilidade do contribuinte (prestador) caracteriza a substituição tributária, passando o ônus fiscal a ser suportado pelo tomador, não podendo ser exigido o ISS do prestador.²⁹⁰

O resultado da retenção na fonte pode ser a bitributação, como na prática já vinha ocorrendo, de o ISS ser devido no local do estabelecimento prestador ou no domicílio do prestador, e o tomador dos serviços no município onde o serviço foi prestado reter o ISS. Isto ocorre, pois, os responsáveis estão obrigados ao recolhimento total ou parcial do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte, de acordo com o que for estabelecido na Lei Municipal.²⁹¹

Em sequência, também é de suma importância analisar a Lei Complementar 116/03, quando prevê, de forma minuciosa, no seu art. 6º, que:

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis: I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa; III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.²⁹²

²⁸⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 331 *et seq.*

²⁸⁹ BRASIL. **Lei Complementar 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 03 out. 2017.

²⁹⁰ DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017, p. 41.

²⁹¹ MARTINS, Sérgio Pinto. *Op. cit.*, 2013, p. 79.

²⁹² BRASIL. **Lei Complementar 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 03 out. 2017.

A retenção na fonte fora das hipóteses previstas no § 2º do art. 6º da Lei Complementar 116/03, implicará a impossibilidade de o contribuinte compensar o imposto, gerando a bitributação.²⁹³ Portanto, a tentativa de se estipular responsáveis tributários que não aqueles vinculados ao mesmo aspecto espacial em que se encontram submetidos os contribuintes são, de todo, inconstitucionais, vistos que atingem, frontalmente, o próprio fundamento de validade da competência impositiva para o ISS, outorgada pelo Texto Constitucional.²⁹⁴

Atualmente, vários Municípios têm atribuído aos particulares o dever de comprovar que possuem estabelecimentos situados em outras localidades, sob pena de exigirem que os tomadores de serviço sejam obrigados a fazer a retenção da fonte, no momento do pagamento. Para tanto, os Municípios obrigam que os contribuintes sediados em outras cidades (e que contratem com tomadores de serviços em seu território) preencham inscrição cadastral, seja finalidade basicamente é comprovar a existência do estabelecimento em outro local.²⁹⁵

Caso tais contribuintes não façam a inscrição cadastral ou não cumpram os requisitos colocados, os Municípios exigem que seja feita a retenção na fonte pelo tomador, em nítido arbítrio. O expediente é de duvidosa inconstitucionalidade. Ora, para que o imposto seja exigível em determinado Município, deve a Administração Municipal provar que nele está situado o estabelecimento responsável pela prestação, mas nunca estabelecer presunção legal, da qual decorrem várias obrigações acessórias, que se resumem em obrigar que o contribuinte prove não estar estabelecido nos lindes municipais.²⁹⁶

Ora, não há tributação em potencial, desconectada de determinado suporte fático. Sendo assim, diante da ocorrência do fato gerador, deve a fazenda Pública perquirir a sua materialidade, inclusive o local em que está situado o estabelecimento prestador. A tarefa constitui a própria identificação do fato tributável, procedimento

²⁹³ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 79.

²⁹⁴ DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017, p. 42.

²⁹⁵ FRATTARI, Raphael. O local de Ocorrência do Fato Gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o Respeito à LC 116/003. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 393.

²⁹⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

que está obrigado a Fazenda Pública por força expressa do art. 142 do Código Tributário Nacional²⁹⁷:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.²⁹⁸

Portanto, a pretexto de simplificar a aplicação da Lei Tributária, não pode a Administração Municipal, criar presunção de que todo e qualquer prestador de serviços esteja estabelecido em seus limites, até que prove o contrário. A função de identificar os contornos do fato gerador, em todos os seus aspectos, é da fiscalização municipal e não do contribuinte. O confronto da Administração e o dever de colaboração dos contribuintes não podem sobrepor-se de maneira absoluta aos direitos e garantias dos particulares, ou mesmo, criar empecilho ou obrigações desmedidas.²⁹⁹

Quando a Administração passa a utilizar a retenção na fonte pelo tomador, sempre que não for previamente determinado o local do estabelecimento prestador, ela aumenta o custo dos contribuintes com a simples gestão do dever de pagar tributo. Porém, em verdade, cabe ao Fisco identificar o local em que estabelecido o prestador do serviço e, se for o caso, exigir o imposto e não ao contribuinte cadastrar-se em todos os Municípios do país para comprovar que está sediado em apenas um deles.³⁰⁰

À título exemplificativo, tem-se a legislação paulista que trata do “Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios”, ao dispor que o prestador que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente, autorizada por outro Município ou pelo Distrito Federal, para Tomador Estabelecido no Município de São Paulo, referente a determinados serviços, fica obrigado a proceder a sua inscrição em cadastro de Secretaria do Município de São Paulo.³⁰¹ Dessa forma, o tomador paulista

²⁹⁷ FRATTARI, Raphael. O local de Ocorrência do Fato Gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o Respeito à LC 116/003. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 394.

²⁹⁸ BRASIL. **Lei Complementar 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 07 out. 2017.

²⁹⁹ FRATTARI, Raphael. *Op. cit.*, 2012, p. 398.

³⁰⁰ *Ibidem, loc. cit.*

³⁰¹ DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017, p. 274.

deverá reter o ISS, caso o prestador de serviços de fora do Município de São Paulo não faça o referido cadastro.³⁰²

O Município Paulista não tem competência para regular a tributação do ISS devido a distintos Municípios e, por via oblíqua, decretar a nulidade de ato administrativo do Município onde se encontra o domicílio do prestador, desconsiderando a sua inscrição na outra comunidade, deslocando o âmbito de incidência tributária. Esta é uma obrigação tributária acessória desprovida de qualquer causa, sob a indevida suposição de que os prestadores de serviços em São Paulo estão frustrando a arrecadação tributária que lhe competiria.³⁰³

Em razão de inexistir Convênio entre os Municípios reconhecendo a extraterritorialidade, a legislação paulista não poderia estabelecer exceções à regra de legislação complementar. Em decorrência disso, portanto, falece competência para promover diligência em distintos Municípios (fora dos limites territoriais paulistanos), objetivando constatar a existência de estabelecimento.³⁰⁴

5.3 UMA ANÁLISE CRÍTICA DA BITRIBUTAÇÃO DO ISS

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa, sendo essa prática vedada pelo Sistema Tributário Brasileiro, pois, cada situação fática somente pode ser tributada pela pessoa jurídica indicada no texto constitucional.³⁰⁵

A eleição pelo legislador de fatos dotados de expressão econômica, para a criação das hipóteses de incidência tributária, configurada pelos diversos fatos geradores, não é arbitrária. O legislador, com base nas informações técnicas da ciência das finanças, indica, com relativa objetividade e segurança, quais fatos são aptos para indicar a

³⁰² BERGAMINI, Adolpho. **ISS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, v. 3, p. 135.

³⁰³ DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS Teoria e Prática.** 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017, p. 274.

³⁰⁴ *Ibidem, loc. cit.*

³⁰⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 73.

capacidade econômica dos contribuintes, descrevendo assim, as hipóteses de incidência.³⁰⁶

O problema é que, no Brasil, o poder de tributar é exercido por três entes distintos, no mesmo território, disputando as mesmas matérias tributárias, e tendo por sujeitos passivos os mesmos contribuintes. Essas circunstâncias ensejam, frequentemente, a oportunidade de bitributação, dada a sujeição concomitante ou sucessiva de pessoas, patrimônios, rendas e coisas a diversos poderes tributantes.³⁰⁷

Visando solucionar a bitributação, no Brasil, a técnica adotada pelo legislador constituinte brasileiro foi a de outorgar competências exclusiva ou privativa à União, Estado e Municípios, na decretação de determinados impostos, além de discriminar os impostos pelos respectivos fatos geradores.³⁰⁸

Sendo assim, em razão da multiplicidade de diplomas normativos dispendo sobre a mesma materialidade tributária, apesar da rígida distribuição constitucional de competências, e a exponencial evolução dos recursos tecnológicos, associados, ainda, à “fúria arrecadatória” de alguns municípios, se exige o reconhecimento de critérios rigorosos para a precisa identificação do local em que deve ser recolhido o Imposto Sobre Serviços, que é uma importante fonte de receitas municipais.³⁰⁹

A regra geral segundo texto do Decreto-lei 406/68 era que, considera-se prestado o serviço onde localizado o estabelecimento prestador, sendo o tributo devido ao Município onde situado esse estabelecimento.³¹⁰ Na vigência ainda desse Decreto-lei, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento, ao julgar os Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.792 Ceará, de que o imposto sobre serviços é devido ao Município onde ocorrer a efetiva prestação do serviço, independentemente de onde estiver localizado o estabelecimento prestador.³¹¹ Vê-se:

Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência

³⁰⁶ ATALIBA, Geraldo. Bitributação. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. 1966, n.6. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1010/943>. Acesso em: 07 set. 2017.

³⁰⁷ *Ibidem*. Acesso em: 07 set. 2017.

³⁰⁸ *Ibidem*. Acesso em: 07 set. 2017.

³⁰⁹ DA SILVA, Rodrigo Martins. O Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 470.

³¹⁰ *Ibidem*, p. 476.

³¹¹ *Ibidem*, p. 477.

do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea a do Decreto-Lei n.º 406/68.³¹²

Esse entendimento motivou inúmeros Municípios a obrigar os tomadores de serviços estabelecidos em seus territórios a reter o ISS sempre que o prestador neles não tivesse estabelecimento, independente da natureza do serviço prestado, não se restringindo assim, aquelas exceções expressamente previstas. Ao mesmo tempo em que outros vários Municípios basearam-se na literalidade da regra infraconstitucional para exigir o imposto dos prestadores de serviços estabelecidos em seus territórios, inclusive em relação à serviços prestados fora de seus limites territoriais.³¹³

Dessa forma, os primeiros privilegiam o critério de conexão territorial, de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, e os últimos, diferentemente, privilegiam o critério de conexão subjetivo, ou pessoal, de acordo com a literalidade da Lei.³¹⁴

Fácil perceber a desordem e a insegurança jurídica instauradas. Incontáveis são os casos em que dois Municípios exigem o ISS incidente sobre um único fato, ou seja, exige aquele Município em cujo território o serviço foi efetivamente prestado, em regra por meio do dever de retenção conferido ao tomador; e exige também aquele outro em que o prestador tem seu estabelecimento.³¹⁵

5.3.1 A insegurança Jurídica das Decisões Judiciais Brasileiras

Ao analisar a questão do conflito havido entre a regra-matriz do ISS pressuposta da Constituição Federal e a norma-padrão prevista no Decreto-lei 406/1968, constata-se que a definição do sujeito ativo competente para exigir o ISS foi definida pelo Superior

³¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 130.792 – Proc. 1997/0090500-4. Relator: Min. Ari Pargendler. Brasília DJ 07 abril 2000. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/348360/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-130792-ce-1997-0090500-4?ref=juris-tabs>. Acesso em: 09 out. 2017.

³¹³ DA SILVA, Rodrigo Martins. O Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 479.

³¹⁴ *Ibidem, loc. cit.*

³¹⁵ *Ibidem, loc. cit.*

Tribunal de Justiça, sendo inúmeros os precedentes que reconhecem que cabe ao Município do local em que efetivamente o serviço foi prestado a exigência do ISS.³¹⁶

O Superior Tribunal de Justiça afastou a aplicação do conteúdo do art. 12 do Decreto-lei nº 406/1968 sob o fundamento de sua inconstitucionalidade.³¹⁷ Ou seja, o fundamento jurídico utilizado para defender que a ocorrência do fato gerador só poderia dar-se no local da prestação do serviço seria a impossibilidade de que as leis municipais pudessem ter aplicação extraterritorial, o que seria permitido se a Lei de um Município alcançasse fato havido em outro (serviço prestado).³¹⁸

Em que pese algumas manifestações em sentido contrário, o quadro da sujeição ativa do ISS não mudou muito com a publicação da Lei Complementar nº 116/03, uma vez que perdura a regra de que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, ou no seu domicílio (caput do art. 3º) e o Superior Tribunal de Justiça vem mantendo o entendimento firmado quando estava vigente o Decreto-lei 406/68.³¹⁹ Portanto, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que o ISS é devido onde ocorre a prestação do serviço, ao passo que, essa interpretação, nega vigência ao art. 3º da Lei Complementar nº 116/03.³²⁰

5.3.1.1 Análises Jurisprudenciais

À título exemplificativo, o Superior Tribunal de Justiça, ao entender que a Lei Complementar 116/03 não define o que é serviço, mas apenas o declara e, com isso, que no leasing financeiro o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar, sendo irrelevante a existência de compra³²¹, passou a firmar o seguinte entendimento:

Sujeito ativo da relação tributária na vigência do DL 406/68: Município da sede do estabelecimento prestador. Após a lei 116/03: lugar da prestação do

³¹⁶ CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. Ainda a Questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar essa questão. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 83.

³¹⁷ *Ibidem*, p. 86.

³¹⁸ FRATTARI, Raphael. O local de Ocorrência do Fato Gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o Respeito à LC 116/003. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 380.

³¹⁹ CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. *Op. cit.*, 2012, p. 87 *et seq.*

³²⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 112.

³²¹ DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017, p. 273.

serviço... A concessão do financiamento é o núcleo do serviço na operação de leasing financeiro.³²²

O objeto do julgamento era a definição do local da prestação do serviço de arrendamento mercantil (leasing) pela Instituição Financeira. O Superior Tribunal de Justiça definiu o que é estabelecimento prestador, já na vigência da Lei Complementar 116/03, como sendo, aquele que tem poderes decisórios suficientes para a gestão da atividade da prestação de serviço e, conseqüentemente, na sua concretização para satisfação da obrigação contraída com o credor da prestação (tomador do serviço).³²³ Esse entendimento, pode ser visualizado em trecho do mesmo julgado abaixo:

Após a vigência da LC 116/03 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.³²⁴

Resumidamente, conclui o Superior Tribunal de Justiça, ser o local em que ocorre a efetiva prestação do serviço, o utilizado para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.³²⁵ Esta conclusão baseada na aceitação da expressa desobediência ao comando normativo consagrado no art. 3º da Lei Complementar 116/03, implica consagração de interpretação jurisprudencial “contra legem” e da atuação do Poder Judiciário como legislador positivo.³²⁶

No julgado analisado acima, o Ministro Mauro Campbell Marques adotou uma conclusão correta e diversa da ora apresentada, ao afirmar que, como não existe uma definição constitucional (expressa) a respeito do Município competente para

³²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1060.210 – Proc. 2008/0110109-8. Embargante: Município de Tubarão. Embargado: Potenza Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília DJ 26 fev. 2014. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25033683/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-1060210-sc-2008-0110109-8-stj/relatorio-e-voto-25033685>. Acesso em: 04 out. 2017.

³²³ BERGAMINI, Adolpho. **ISS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, v. 3, p. 145.

³²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1060.210 – Proc. 2008/0110109-8. Embargante: Município de Tubarão. Embargado: Potenza Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 26 fev. 2014. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25033683/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-1060210-sc-2008-0110109-8-stj/relatorio-e-voto-25033685>. Acesso em: 04 out. 2017.

³²⁵ BERGAMINI, Adolpho. *Op. cit.*, 2017, v. 3, p. 148.

³²⁶ FIORENTINO, Marcelo Fróes. A Sujeição Ativa Tributária no Âmbito do ISSQN de Conformidade com o Entendimento Consolidado do E. Superior Tribunal de Justiça Consubstanciado no Recurso Especial nº 1.060.210/SC. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Editora Dialética, v. 215, ago. 2013, p. 131/144.

exigência/cobrança do ISSQN (se é aquele no qual o serviço foi prestado, onde se situa o estabelecimento prestador, ou onde se situa o tomador do serviço), então tal definição é atribuição exclusiva da Lei Complementar específica do ISSQN. Portanto, veda, o referido Ministro, a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo.³²⁷

Segue abaixo, julgamento posterior, mais recente, que adota a mesma linha de raciocínio, ao consagrar que:

“...o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios... A nova orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS.”³²⁸

A conclusão que se pode ter dessa aludida decisão é a de que o estabelecimento devedor do ISS é aquele que efetivamente presta o serviço e, para identifica-lo é necessário averiguar se lá se verifica a existência de funcionários ativos, poder de gestão e outros elementos que possibilitam a perfeita execução das cláusulas contratuais por parte do prestador como atividade-fim. Portanto, segundo Superior Tribunal de Justiça, a configuração do estabelecimento prestador não se exaure na letra do art. 4º da Lei Complementar 116/03, caracterizando-se como tal, o estabelecimento que reunir em si, os elementos necessários à prestação de serviços.³²⁹

Um terceiro julgado, do Superior Tribunal de Justiça, sobre o mesmo tema, ou seja, a respeito do sujeito ativo competente para exigir o ISS, posiciona-se de forma totalmente contrária aos dois entendimentos acima, demonstrando a inconsistência da jurisprudência brasileira, ao afirmar que:

A jurisprudência desta Corte firmou o entendimento de que a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação

³²⁷ FIORENTINO, Marcelo Fróes. A Sujeição Ativa Tributária no Âmbito do ISSQN de Conformidade com o Entendimento Consolidado do E. Superior Tribunal de Justiça Consubstanciado no Recurso Especial nº 1.060.210/SC. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v. 215, ago. 2013, p. 131/144.

³²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 466825 – Proc. 2014/0015552-1. Relator: Min. Olindo Menezes. DJ 17 dez. 2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?id=1505814>. Acesso em: 04 out. 2017.

³²⁹ BERGAMINI, Adolpho. **ISS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, v. 3, p. 151.

do serviço, o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço.³³⁰

Em seguida, uma quarta análise refere-se ao entendimento esposado no Recurso Especial nº 1.160.253/Minas Gerais. O acórdão que deu azo às novas discussões sobre o local do fato gerador do ISS, assim ementado pelo Superior Tribunal de Justiça³³¹, tem um trecho que afirma que, “afastar a aplicação das regras contidas na Lei Complementar 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade”.³³² Esse argumento é válido e será analisado em tópico abaixo.

Nesse processo, pela análise do acórdão como um todo, constata-se que uma empresa de prestação de serviços médicos impetrou mandado de segurança contra ato de representante do Município de Nova Canaã, para que deixasse de exigir o ISS naquela localidade, tendo em vista que a sociedade já recolhia o imposto para o Município de Nova Ponte.³³³

Em decisão de 2ª instância, proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, foi denegada a ordem porque se considerou que a sociedade possuía estabelecimento situado na cidade de Nova Canaã, aplicando normalmente os critérios definidos pela Lei Complementar nº 116/2003.³³⁴ Veja-se parte da ementa do julgado:

Para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário, nos termos da lei complementar 116/03, art. 3º... Foi, portanto, mantida a regra geral da competência do local onde se situa o estabelecimento que presta os serviços.³³⁵

³³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso em Especial n. 168.620 – Proc. 2012.00811590. Agravante: Município de Porto Alegre. Agravado: Digitel S/A Indústria Eletrônica. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília: Brasília DJ 18 set. 2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/144439784/agrg-no-agravo-em-recurso-especial-n-168620-rs-do-stj>. Acesso em: 10 de out. 2017.

³³¹ FRATTARI, Raphael. O local de Ocorrência do Fato Gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o Respeito à LC 116/003. In: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 383.

³³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1160253 – Proc. 2009/0188086-8. Recorrente: Med W A Ltda. Recorrido: Município de Nova Canaã. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, DJ 10 ago 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15941832/recurso-especial-resp-1160253-mg-2009-0188086-8-stj/relatorio-e-voto-16834457?ref=juris-tabs>. Acesso em: 07 out. 2017.

³³³ FRATTARI, Raphael. *Op. cit.*, 2012, p. 384 *et seq.*

³³⁴ *Ibidem*, p. 385.

³³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1160253 – Proc. 2009/0188086-8. Recorrente: Med W A Ltda. Recorrido: Município de Nova Canaã. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, DJ 10 ago. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15941832/recurso-especial->

Naquela ocasião, a desembargadora Vanessa Verdolim decidiu que o imposto haveria de ser pago em Nova Canaã, não apenas porque lá fora prestado o serviço, mas sim porque havia também estabelecimento do contribuinte naquele Município. No caso houve, portanto, coincidência entre o local da prestação do serviço e do estabelecimento que o prestou.³³⁶

Neste passo, o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, manteve intocável o entendimento do Tribunal Mineiro sobre a questão. Na verdade, nem poderia ser diferente porque por qualquer critério o imposto deveria ser pago em Nova Canaã, já que no Município foi prestado o serviço e também estava estabelecido o prestador, ainda que por estabelecimento diverso de sua sede social.³³⁷

5.3.1.2 O Respeito à Segurança Jurídica

Os dois primeiros julgados acima foram aplicados em nome do “local da prestação de serviços”, demonstrando algumas possibilidades de determinação espacial do evento tributário, cada qual com sua razoabilidade e grau de convencimento.³³⁸ Contudo, sabe-se que, em verdade, a obrigação tributária não deriva da vontade das partes, mas da expressa disposição da Lei, por isso, é uma obrigação *ex lege*, decorrente do princípio da legalidade tributária. Dessa forma, um tributo não pode ser lançado pela autoridade administrativa diante da ausência de enquadramento legal para tanto, sendo caracterizada a arbitrariedade, se assim o fizer.³³⁹

Para a aplicação da Lei Tributária é necessário a correta interpretação da Lei e o perfeito conhecimento da situação de fato que dará ensejo ao fato gerador. Em virtude do princípio da estrita legalidade tributária, nenhum método de interpretação da Lei Tributária, como, por exemplo, a analogia, pode resultar em criação ou modificação

resp-1160253-mg-2009-0188086-8-stj/relatorio-e-voto-15941834?ref=juris-tabs. Acesso em: 07 out. 2017.

³³⁶ FRATTARI, Raphael. O local de Ocorrência do Fato Gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o Respeito à LC 116/003. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 385.

³³⁷ *Ibidem*, p. 386.

³³⁸ MCNAUGHTON, Charles William. Conflitos de Competência de ISSQN no Espaço e o Julgador Administrativo. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 119.

³³⁹ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 43.

do tributo, ou seja, não pode constituir os elementos da obrigação tributária principal, ficando seu emprego restringido ao cargo das obrigações acessórias, meramente formais.³⁴⁰

Em verdade, a indicação do local de ocorrência do fato gerador pode depender, de forma bastante acentuada, de um esforço interpretativo do exegeta, razão pela qual a territorialidade não garante uma segurança no que concerne à determinação do Município competente para a tributação do ISS.³⁴¹ Com isso, o exegeta, vislumbrando múltiplas possibilidades de indicação do local de ocorrência do fato gerador, prefere aquela que se coaduna com o Município em que se situa o estabelecimento do prestador de serviços.³⁴²

A Lei Complementar nº 116/03, não teve como finalidade revogar o princípio da territorialidade, previsto na Constituição da República, mas sim, o de instituir critérios uniformizadores para a determinação do local de ocorrência do fato gerador do ISS, na verdadeira vocação de eliminar conflitos de competência.³⁴³ Com isso, em relação aos inúmeros casos em que surgem dúvidas sobre o adequado enquadramento de certos fatos aos itens previstos na lista de serviços, o aplicador do direito deveria privilegiar a interpretação que não dissocia, de forma óbvia a dicção do art. 3º da Lei Complementar nº 116/03 ao princípio da territorialidade do ISS.³⁴⁴

O julgador administrativo não pode julgar a inconstitucionalidade de norma geral de direito tributário, mas pode, e deve aplicar a legislação em conformidade com a Constituição da República. Nesse contexto, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 deve ser visto como norma que está em consonância com o primado da territorialidade, e que tem como função precípua outorgar um critério de uniformização para a interpretação dos fatos que evite interpretações divergentes e, conseqüentemente a bitributação, os conflitos de competência, entre outros problemas.³⁴⁵

³⁴⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013, p. 43.

³⁴¹ MCNAUGHTON, Charles William. Conflitos de Competência de ISSQN no Espaço e o Julgador Administrativo. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 119.

³⁴² *Ibidem*, p. 123.

³⁴³ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁴⁴ *Ibidem*, p. 126.

³⁴⁵ *Ibidem*, *loc. cit.*

Interpretar o referido artigo dessa forma, pode muito contribuir para garantir maior segurança jurídica, compatibilizando-se, nos limites da já restrita competência do julgador administrativo, o primado da territorialidade inserto na Constituição da República, com a dicção prevista no artigo 3º da Lei Complementar 116/03.³⁴⁶

5.4 POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Inicialmente, é importante frisar o fato do legislador ordinário encontrar-se adstrito a limites materiais, em razão da natureza dos serviços que tipificam o fato gerador. Em primeiro lugar, tem-se a possibilidade de substituição compulsória prevista no inciso II, do parágrafo 2º, do art. 6º, da Lei Complementar 116/03, unicamente para o tomador dos serviços (substituto) que estiver localizado no Município de ocorrência dos fatos que caracterizam os serviços ali relacionados. Isto porque, a natureza desses serviços, a exemplo da construção civil e instalação de coberturas, faz presumir a fácil identificação de um local físico para que sejam executados tais serviços, assim como pressupõe a existência de estabelecimento no território do Município onde são realizados.³⁴⁷

Como contrapartida, em segundo lugar, tem-se a impossibilidade de ser implantada a substituição tributária para os demais serviços constantes da cláusula geral coberta pela presunção absoluta. Dessa forma, para os serviços não excepcionados nos incisos II a XXV do art. 3º da Lei Complementar 116/03, em que se considera prestado o serviço e o ISS devido no local do estabelecimento prestador (art. 3º, caput), a única possibilidade de se adotar a substituição tributária fica condicionada à hipótese de ambos, tomador e prestador dos serviços tributados, estarem domiciliados no mesmo Município competente.³⁴⁸

³⁴⁶ MCNAUGHTON, Charles William. Conflitos de Competência de ISSQN no Espaço e o Julgador Administrativo. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 126.

³⁴⁷ DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017, p. 42.

³⁴⁸ *Ibidem*, p. 43.

5.4.1 O Entendimento Firmado do Superior Tribunal de Justiça

Ao sedimentar o entendimento de que o Município competente à exigência do Imposto Sobre Serviços é somente aquele onde ocorreu a efetiva prestação, o Superior Tribunal de Justiça, baseou-se em princípio constitucional implícito que atribui ao Município o poder de tributar o serviço ocorrido em seu território. Verifica-se, assim, que o referido Tribunal entende que o aspecto espacial da hipótese tributária do Imposto Sobre Serviços identifica-se com o âmbito de eficácia da lei municipal instituidora do tributo. Contudo, o âmbito de eficácia da lei e o aspecto espacial da hipótese tributária são realidades jurídicas que não se confundem.³⁴⁹

Eficácia territorial da norma é, portanto, a qualidade de que se reveste quanto à possibilidade de produzir efeitos dentro do âmbito territorial do ente que a expediu, no que tange à fatos ocorridos nesse território. Diferentemente, no critério espacial da hipótese tributária, se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos as circunstâncias de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico.³⁵⁰

A indicação do aspecto espacial da hipótese tributária pode estar ou não explicitada no texto da Lei instituidora do tributo. Assim, quando a norma for omissa pressupõe-se que alcançará todo o perímetro territorial do ente que a emanou, podendo o aspecto espacial encontrar identidade com o âmbito de eficácia da norma. Por outro lado, o legislador pode delimitar espacialmente o seu alcance, e a eficácia deixará de identificar-se com o aspecto espacial, como ocorre com o Imposto sobre Serviços.³⁵¹

É também importante abarcar que as presunções legais ocorrem, quando se extraem de um fato conhecido, fatos ou consequências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam. No caso da presunção em questão, de que o serviço se considera prestado no estabelecimento prestador, o legislador extraiu de um fato conhecido (local onde está localizado o estabelecimento prestador) fatos ou consequências prováveis (de que o serviço é ali prestado).³⁵² A conclusão é

³⁴⁹ DA SILVA, Rodrigo Martins. O Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 480.

³⁵⁰ *Ibidem*, p. 481.

³⁵¹ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁵² *Ibidem*, p. 482 *et seq.*

de que se trata de uma ficção legal vinculada a um elemento de conexão subjetivo (local em que localizado o estabelecimento prestador).³⁵³

O legislador complementar presumiu, de forma absoluta, que o serviço é prestado no local onde o prestador está estabelecido, estando implícito, portanto, o entendimento de que o critério espacial da hipótese de incidência tributária não está determinado na Constituição Federal.³⁵⁴ Nesse contexto, a identificação do aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços independe, portanto, do local onde foi efetivamente prestado o serviço, pois o legislador infraconstitucional serviu-se da presunção absoluta de que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador.³⁵⁵

O legislador complementar elegeu um critério de conexão subjetivo como regra para determinar o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária, qual seja, o local do estabelecimento prestador e um critério de conexão objetivo (local da efetiva prestação do serviço) para a mesma determinação quanto às exceções legalmente previstas, cumprindo assim sua constitucionalmente outorgada tarefa de dispor sobre conflitos de competência.³⁵⁶

Não obstante, entende o Superior Tribunal de Justiça que o ISS é devido ao Município onde foi executada a prestação do serviço, sob o argumento de que a Lei pretende que tal imposto pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. Ao decidir que o ISS é devido ao Município onde se realiza a prestação do serviço, o referido Tribunal prestigia um critério de conexão objetivo, qual seja, o territorial, afastando o critério de conexão subjetivo claramente eleito pelo legislador complementar.³⁵⁷

Assim, na contramão das disposições legais pertinentes, o referido Tribunal torna regra o que legalmente é exceção, ao mesmo tempo em que torna exceção o que legalmente é a regra, sobrepondo-se, assim, indevidamente, sobre norma geral claramente positivada em lei complementar. No entanto, o correto é ser o Imposto Sobre Serviços devido ao Município onde está localizado o estabelecimento

³⁵³ DA SILVA, Rodrigo Martins. O Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 484 *et seq.*

³⁵⁴ *Ibidem*, p. 484 *et seq.*

³⁵⁵ *Ibidem*, p. 486.

³⁵⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁵⁷ *Ibidem*, p. 487.

prestador, contrariamente, com o entendimento firmado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.³⁵⁸

O legislador escolheu dispor que o local da prestação do serviço é aquele no qual está estabelecido o contribuinte, pois, acertadamente, previu que ali seria realizada a verificação da ocorrência do fato gerador do tributo com mais facilidade do que no local da execução desses serviços, criando-se assim, uma ficção jurídica a serviço do princípio da praticidade.³⁵⁹

Não há, pois, qualquer extraterritorialidade da lei local, já que ela alcança um fato ocorrido em seu território, ainda que por ficção construída pelo legislador. A ficção legal tem exatamente o sentido de firmar que o fato gerador do imposto ocorre no local do estabelecimento prestador, embora a execução do serviço possa ter efetivamente ocorrido em outro lugar.³⁶⁰

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça ao fixar posição, seja sob a vigência do Decreto-lei nº 406/1968, seja com a entrada em vigor da Lei Complementar 116/03, sobre essa questão, extrapolou sua competência jurisdicional.³⁶¹ Isto posto que, descabe ao julgador administrativo, o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar 116/03, sob o fundamento dessa norma ter instituído previsão que infringe o princípio que proíbe uma eficácia extraterritorial de normas, pois, os limites de sua competência é o de julgar a legalidade do ato administrativo, frente as disposições da Lei.³⁶²

³⁵⁸ DA SILVA, Rodrigo Martins. O Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 487.

³⁵⁹ FRATTARI, Raphael. O local de Ocorrência do Fato Gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o Respeito à LC 116/003. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 389.

³⁶⁰ *Ibidem*, p. 390 *et seq.*

³⁶¹ CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. Ainda a Questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar essa questão. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 90.

³⁶² MCNAUGHTON, Charles William. Conflitos de Competência de ISSQN no Espaço e o Julgador Administrativo. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 113.

5.4.2 E Judicialmente, o Que Podem Fazer os Contribuintes?

A ação consignatória é um instrumento jurídico capaz de propiciar ao contribuinte a solução do conflito, para fixar o sujeito ativo.³⁶³ A referida ação tem fundamento no art. 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional, quando o contribuinte se encontra na exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.³⁶⁴

Estando o contribuinte forrado de incerteza e não querendo sofrer os efeitos da mora, pela impontualidade no recolhimento, deve manejar a ação de consignação em pagamento, para dirimir o conflito de interesses e conhecer por força da tutela, o sujeito ativo da obrigação. De tal sorte que, prestando o contribuinte serviços em diversas cidades, a dúvida quanto ao recolhimento do tributo deve ser permeada diretamente da ação, porquanto sua função principal seria excluir a mora e os encargos emergentes.³⁶⁵

Na consignatória, tem uma certeza de que é devido o tributo, porém poderá suscitar dúvida à pessoa jurídica de cuja titularidade alimenta conflito. Nesse sentido, a consignatória se presta à solução de conflitos que servem de obstáculo ao pagamento do tributo. Portanto, presente o direito de pagar, tem-se um remédio que garante ao contribuinte uma certeza, evitando penalização, incorreção e eventual repetição do indébito, se por ventura, não puder compensar.³⁶⁶

A propositura da ação de consignação em pagamento admitindo o depósito do montante integral do crédito tributário acarreta a suspensão de sua exigibilidade, a teor do art. 151, II, do Código Tributário Nacional. Sendo assim, caso ainda não ajuizada a execução, a tanto estará impedida a Fazenda Pública, desde que citada da propositura da ação de consignação em pagamento, se o depósito for integral. Por

³⁶³ ABRÃO, Carlos Henrique. *Tributação de Serviços e Conflitos de Competência – Ações Declaratória e Consignatória em pagamento*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 24.

³⁶⁴ CAIS, Cleide Previtalli. *A jurisprudência Recente do STJ sobre ISS, Local da Prestação, Incidência e Situações persistentemente Duvidosas: Instrumento mais Adequado para se obter Certeza – Ação Declaratória ou Ação de Consignação em Pagamento*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 32.

³⁶⁵ ABRÃO, Carlos Henrique. *Op. cit.*, 2000, p. 19.

³⁶⁶ *Ibidem*, p. 20.

outro lado, se o depósito for insuficiente, livre estará a Fazenda para propor a execução pelo valor não coberto.³⁶⁷

Outra opção, diante da dúvida infundada em favor de qual dos Municípios deve o tributo ser recolhido, é a propositura da ação requerendo provimento declaratório, por parte do contribuinte, a fim de que o estado de incerteza possa ser dirimido mediante a decisão pelo Poder Judiciário. Nessa hipótese, deverá o contribuinte ao propor a ação requerer a antecipação da tutela para que não seja autuado por estar depositando nos autos o valor questionado, com a finalidade de que o ente legitimamente dotado de competência para exigir o recolhimento, possa levantá-lo.³⁶⁸

Ao constituir esse depósito deve requerer que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, também a teor do art. 151, inc. II, do Código Tributário Nacional. Dessa forma, a pretensão também pode ser sustentada mediante prévia propositura de medida cautelar em cujo bojo se quer a constituição do depósito, seguindo-se a propositura da ação principal, postulando o provimento declaratório sobre a legitimidade do ente tributante.³⁶⁹

³⁶⁷ CAIS, Cleide Previtalli. A jurisprudência Recente do STJ sobre ISS, Local da Prestação, Incidência e Situações persistentemente Duvidosas: Instrumento mais Adequado para se obter Certeza – Ação Declaratória ou Ação de Consignação em Pagamento. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 32.

³⁶⁸ CAIS, Cleide Previtalli. *Op. cit.*, 2000, p. 32 *et seq.*

³⁶⁹ *Ibidem*, p. 33.

6 CONCLUSÃO

O trabalho de conclusão de curso acima, ao analisar a problemática a respeito do aspecto espacial do ISS, busca se posicionar ao lado do que está expresso no art. 3º da Lei Complementar 116/03, haja vista que, é papel desta legislação definir normas gerais a respeito da tributação do ISS, por expressa previsão constitucional. Visualiza-se então que, as reiteradas decisões da jurisprudência em sentido contrário estão dotadas de certa incoerência.

Frente a este cenário de ativismo judicial, o Município em que está localizado o estabelecimento prestador e o Município em que o serviço é prestado acabam cobrando, simultaneamente, o mesmo imposto, sobre o mesmo fato gerador, acarretando a bitributação do ISS e a consequente oneração do contribuinte.

No que diz respeito à hipótese de incidência tributária, tem-se que, o nascimento da obrigação tributária ocorre quando o fato imponible corresponde rigorosamente à descrição hipotética e prévia, formulada pela hipótese de incidência legal. Sendo assim, o Superior Tribunal de Justiça ao determinar o recolhimento do referido imposto, no Município da prestação do serviço, quando não enquadrado nas hipóteses excepcionais, além de agir contrariamente à Lei Complementar 116/03, responsável por tipificar a hipótese de incidência tributária do ISS, obriga de forma errônea a cobrança do referido imposto, pelo fisco, diante da ausência de fato imponible, já que não há a tipificação em Lei do local da prestação do serviço como aspecto espacial do ISS.

Ainda sobre a hipótese de incidência tributária e de acordo com a Lei Complementar 116/03, conclui ser, o aspecto material do ISS, a prestação do serviço; o aspecto temporal instantâneo, o qual ocorre toda vez que determinado serviço, previsto na Lei Complementar 116/03 (tida como taxativa pelo Superior Tribunal de Justiça), ocorrer no mundo real; e sobre o aspecto espacial, visualiza-se três situações, sendo a regra, o local do estabelecimento prestador, na ausência deste, o local do domicílio do prestador e, nas hipóteses excepcionais listadas nos 25 incisos do art. 3º da Lei Complementar 116/03, o local em que ocorre a prestação do serviço.

Em relação ao consequente da hipótese de incidência tributária do ISS, tem-se o aspecto quantitativo, constituído pela base de cálculo do ISS, que é o preço do serviço

e a alíquota, sendo a mínima de 2% e a máxima de 5%. O último aspecto é o subjetivo, em que se encontra o sujeito ativo, que é o Município do estabelecimento prestador, como regra, e os sujeitos passivos, que podem ser o contribuinte (prestador do serviço) ou o responsável tributário, nos casos de retenção na fonte previstos pela Lei Complementar 116/03.

Em seguida, o trabalho acadêmico em análise, trata da interpretação das normas tributárias. Define ser a Constituição Federal a principal fonte do Direito Tributário, responsável por outorgar competência tributária às pessoas políticas de modo inalterável e indelegável, conferindo aos Municípios e ao Distrito Federal o direito de criar o Imposto Sobre Serviços.

A Lei Complementar em geral, deve servir de forma irrestrita os comandos Constitucionais e têm três atribuições conferidas pela mesma Carta Suprema, sendo elas: dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federados; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

O Código Tributário Nacional fora recepcionado na qualidade de Lei Complementar e dispõe sobre a interpretação da legislação tributária, nos seus artigos 107 a 112. O art. 108 do Código Tributário Nacional fala dos meios de integração da norma tributária diante da ausência de disposição expressa para o caso concreto, sendo eles: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. Pelo fato da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 ser considerada taxativa, pelo Superior Tribunal de Justiça, conclui-se que, não se pode utilizar a analogia para enquadrar serviços nas exceções dispostas nesta lista.

A Lei Complementar 116/03 disciplina os possíveis conflitos de competência entre os Municípios, ao fixar o local da prestação para os efeitos da exigência fiscal, bem como possibilitar a instituição do responsável tributário como sujeito passivo. Esta norma nacional guarda estrita consonância com as determinações constitucionais e, por isso, após a sua entrada em vigor, as Leis Municipais passam, obrigatoriamente, a esta se vincular, não podendo estas, se valerem de preceitos incompatíveis com a mesma.

A Lei Complementar 116/03 conceitua, expressamente, no seu art. 4º, estabelecimento prestador, sendo possível concluir que, não cabe ao Poder Judiciário defini-lo ao julgar um caso específico, com a intenção de caracterizar qualquer

estabelecimento que preste os serviços sujeitos ao ISS, como prestador e, conseqüentemente, recolher o imposto nesta localidade.

Também fora analisado, em especial, o ativismo judicial brasileiro, que ocorre quando o Superior Tribunal de Justiça, viola o princípio constitucional da separação de poderes, ao determinar como ente competente para a cobrança do ISS, o Município da prestação do serviço, porque não é isso que está disposto na legislação complementar. Dessa forma, o Poder Judiciário invade competência do Poder Legislativo ao atuar como criador da norma.

O princípio da separação dos poderes prevê que, os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deverão exercer as suas funções dentro dos limites estabelecimentos pelo ordenamento jurídico brasileiro. Legislar é uma função típica do Poder Legislativo, enquanto que, cabe ao Poder Judiciário a função jurisdicional, que se caracteriza pelo julgar, aplicando a Lei ao fato concreto, que lhe é posto, diante de um conflito de interesses.

Portanto, o Judiciário deve se limitar ao que está previsto em Lei, não podendo inovar ou modificar uma previsão legal. Sendo assim, o Superior Tribunal de Justiça, quando defini no caso concreto o conceito de estabelecimento prestador, para além do que está determinado na Lei Complementar 116/03, está usurpando competência legislativa, determinada na Carta Suprema.

O princípio da segurança jurídica é uma garantia dos cidadãos brasileiros, materializada em uma previsibilidade das decisões judiciais, responsável por criar uma confiança dos cidadãos no Poder Judiciário. Na seara tributária, o princípio em comento, está relacionado, principalmente, às noções de legalidade (toda atividade processual tributária desenvolve-se nos termos previamente previstos em Lei), e isonomia (não pode haver um tratamento desigual entre contribuintes), para regular uma limitação estatal ao patrimônio privado, equacionando o interesse do Estado em arrecadar recursos financeiros e a proteção da esfera privada dos contribuintes.

Neste passo, quando o Superior Tribunal de Justiça, após a vigência da Lei Complementar 116/03, passa a ter decisões minoritárias no sentido de ser o sujeito ativo do ISS aquele Município em que se está localizado o estabelecimento prestador, mas continua com a sua jurisprudência consolidada em sentido contrário, ele fere a previsibilidade e calculabilidade das prestações tributárias, ou seja, o princípio da

segurança jurídica, configurando uma instabilidade jurisprudencial e, gerando também, a bitributação do ISS (prática esta, vedada constitucionalmente).

Por fim, no último capítulo é tecida os mais importantes comentários. Inicialmente se afirma que, o Superior Tribunal de Justiça declarou ser inconstitucional o art. 12 do Decreto-lei 106/68, que também previa como regra, a incidência do ISS no Município do estabelecimento prestador, como forma de justificar as suas majoritárias decisões em favor do Município da prestação do serviço. Em decorrência disso, o citado Tribunal vem negando vigência ao art. 3º da Lei Complementar 116/03, sob o mesmo argumento de que fere o princípio constitucional da territorialidade, que prevê ter a Lei Tributária vigência no território do Município.

No entanto, sabe que, em primeiro lugar, cabe ao Superior Tribunal Federal dispor sobre a inconstitucionalidade de norma infraconstitucional, e não ao Superior Tribunal de Justiça. Portanto, o julgador administrativo não pode julgar a inconstitucionalidade de norma geral de direito tributário, mas pode e deve aplicar a legislação em conformidade com a Constituição da República.

Segundo que, o legislador ao indicar o local de ocorrência do fato gerador, visa uma segurança jurídica, não alcançada pelo princípio da territorialidade. Portanto, a Lei Complementar 116/03 não visa revogar ou violar o referido princípio, mas sim, instituir critérios uniformizadores para a determinação do local de ocorrência do fato gerador do ISS, na verdadeira vocação de eliminar conflitos de competência.

Em seguida, se conclui que, a responsabilidade tributária, atrelada ao regime de retenção na fonte, já ocorria nos Municípios, antes mesmo de ser instituída no art. 6º da Lei Complementar 116/03. Contudo, com a entrada em vigor da legislação complementar, as legislações municipais ao instituir a retenção na fonte do ISS, devem respeitar os critérios previstos pela União, se limitando, portanto, aos casos excepcionalmente previstos nos incisos do art. 3º.

Pela análise do art. 6º é possível concluir também que, não poderá o Município cobrar do responsável e do contribuinte, de forma simultânea, no caso de inadimplemento. Quando o ônus financeiro passa a ser suportado pelo tomador, não se pode exigir mais nada do prestador, sob pena de ser o resultado da retenção na fonte, a bitributação do ISS. Esta repetição do indébito tributário ocorre também quando se estipula responsáveis tributários não previstos na legislação complementar, sendo

esta prática inconstitucional, por ferir o próprio fundamento de validade da competência impositiva para o ISS, outorgada pela Constituição Federal.

Outra forma de se visualizar a bitributação, atualmente, ocorre quando vários Municípios atribuem aos particulares o dever de comprovar que possuem estabelecimentos situados em outras localidades, por meio de uma inscrição cadastral, sob pena de ser feita a retenção na fonte pelo tomador, em nítido arbítrio. No entanto, sabe-se que a função de identificar os contornos do fato gerador, em todos os seus aspectos, é da fiscalização municipal e não do contribuinte. A fiscalização municipal deve provar onde está situado o estabelecimento responsável pela prestação, mas nunca criar presunção de que todo e qualquer prestador de serviços esteja estabelecido em seus limites, até que o contribuinte prove o contrário.

O Superior Tribunal de Justiça ao concretizar o entendimento de que o Município competente para exigir o ISS é aquele em que ocorre a efetiva prestação do serviço, conclui, de forma equivocada que, o âmbito de eficácia da lei e o aspecto espacial da hipótese tributária são iguais. No entanto, pelo fato do legislador complementar delimitar expressamente o aspecto espacial do ISS, se entende que o mesmo não se confunde com o âmbito de eficácia da norma.

Está implícito o entendimento de que o critério espacial da hipótese de incidência tributária não está determinado na Constituição Federal, pois o legislador complementar presumiu, absolutamente, que o serviço é prestado no local onde o prestador está estabelecido, valendo-se, para tanto, de uma ficção legal vinculada a um elemento de conexão subjetivo. Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça, utiliza o critério de conexão objetivo (local da prestação dos serviços), qual seja, o territorial. Com isso, se entende que não há qualquer extraterritorialidade da lei local, já que ela alcança um fato ocorrido em seu território, ainda que por ficção construída pelo legislador, de ser o ISS devido do Município do estabelecimento prestador ainda que o serviço seja praticado em outra localidade.

Diante deste cenário, conclui-se ao final que, podem os contribuintes do ISS entrarem com ação de consignação em pagamento ou propor uma medida cautelar, afim de que seja fixado, judicialmente, o sujeito ativo da obrigação, quando houver fundada dúvida a seu respeito. E, assim, evitar maior oneração do contribuinte com a repetição do indébito.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Tributação de Serviços e Conflitos de Competência – Ações Declaratória e Consignatória em pagamento. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Paulo Roberto. Veiculação de Publicidade: ISS, ICMS, ou Nada? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.234, mar. 2015, p. 84-95.

ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. rev. e atual. até a EC 84, de 02 dez. 2014. São Paulo: Editora Verbatim, 2015.

ATALIBA, Geraldo. Bitributação. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. 1966, n.6. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1010/943>. Acesso em: 07 set. 2017.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

BERGAMINI, Adolpho. **ISS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, v. 3.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 5 mai. 2017.

_____. **Decreto-lei n. 406**, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

_____. **Lei 3.689**, de 03 de outubro de 1941. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689Compilado.htm. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 24 mar. 2017.

_____. **Lei 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm. Acesso em: 21 ago. 2017.

_____. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 02 out. 2017.

_____. **Lei Complementar 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 22 de abr. 2017.

_____. **Lei Complementar 157**, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em: 24 ago. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 168620 – Proc. 2012.00811590. Agravante: Município de Porto Alegre. Agravado: Digitel S/A Indústria Eletrônica. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília: Brasília DJ 18 set. 2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/144439784/agrg-no-agravo-em-recurso-especial-n-168620-rs-do-stj>. Acesso em: 10 de out. 2017.

_____. _____. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 299489 – Proc. 2013/0043593-8. Agravante: A Z Informática Ltda. Agravado: Município de Campo Grande. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, DJ 08 abril 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25135432/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-299489-ms-2013-0043593-8-stj?ref=juris-tabs>. Acesso em: 06 set. 2017.

_____. _____. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 466825 – Proc. 2014/0015552-1. Relator: Min. Olindo Menezes. DJ 17 dez. 2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?id=1505814>. Acesso em: 04 out. 2017.

_____. _____. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 903.224 – Proc. 0112823-7. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Harnischfeger do Brasil Comércio e Indústria Ltda. Relator: Min. Eliana Calmon. Brasília, 11 dez. 2007. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8751422/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-903224-mg-2007-0112823-7/inteiro-teor-13822258?ref=juris-tabs>. Acesso em: 23 ago. 2017.

_____. _____. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.173.805 – Proc. 2009/0061577-0. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Copavel Consultoria de Engenharia Ltda. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, DJe 02 jun. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14329842/agravo-regimental-no-agravo-deinstrumento-agrg-no-ag-1173805-mg-2009-0061577-0?ref=juris-tabs>. Acesso em: 05 mai. 2017.

_____. _____. Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial n. 366874 – Proc. 2013/0216363-2. Embargante: Unai Baixo Energética S/A. Embargado: Município de Unai. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília (DF), 22 abr. 2014. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25060711/embargos-de-declaracao-no-agravo-em-recurso-especial-edcl-no-aresp-366874-mg-2013-0216363-2-stj/inteiro-teor-25060712>. Acesso em: 28 ago. 2017.

_____. _____. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1294783 – Proc. 2011/0279980-0. Embargante: Município de Santo Antônio da Patrulha. Embargado: BankBoston Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Sérgio Kukina. Brasília, DJ 12 ago. 2014. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25236456/embargos-de-declaracao-no-agravo-regimental-no-recurso-especial-edcl-no-agrg-no-resp-1294783-rs-2011-0279980-0-stj/inteiro-teor-25236457?ref=juris-tabs>. Acesso em: 06 set. 2017.

_____. _____. Embargo de Declaração no Recurso Especial n. 115/338 – Proc. 1996.0076328-3. Embargante: Município de Serra. Embargado: Município de Vitória. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, DJ 18 jun. 1998. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19813808/embargos-de-declaracao-norecurso-especial-edcl-no-resp-115338-es-1996-0076328-3#!>. Acesso em: 05 mai. 2017.

_____. _____. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1060.210 – Proc. 2008/0110109-8. Embargante: Município de Tubarão. Embargado: Potenza Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 26 fev. 2014. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25033683/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-1060210-sc-2008-0110109-8-stj/relatorio-e-voto-25033685>. Acesso em: 04 out. 2017.

_____. _____. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 130.792 – Proc. 1997/0090500-4. Relator: Min. Ari Pargendler. Brasília DJ 07 abril 2000. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/348360/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-130792-ce-1997-0090500-4?ref=juris-tabs>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. _____. Recurso Especial n. 55346 – Proc. 1994/0030851-5. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorridos: Credicard S/A Administradora de Cartões de Crédito e outros. Relator: Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Brasília, DJ 25 out. 1995. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/549104/recurso-especial-resp-55346?ref=juris-tabs>. Acesso em: 03 out. 2017.

_____. _____. Recurso Especial n. 1160253 – Proc. 2009/0188086-8. Recorrente: Med W A Ltda. Recorrido: Município de Nova Canaa. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, DJ 10 ago. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15941832/recurso-especial-resp-1160253-mg-2009-0188086-8-stj/relatorio-e-voto-16834457?ref=juris-tabs>. Acesso em: 07 out. 2017.

_____. _____. Recurso Especial n. 1195844 – Proc. 0097356-3. Recorrente: Scua Segurança da Informação S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília (DF), 01 mar. 2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18491895/recurso-especial-resp-1195844-df-2010-0097356-3/inteiro-teor-18491896>. Acesso em: 23 ago. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4895. Relator: Min. Dias Tofolli. Brasília, DJ 07 fev. 2013. Disponível em:

https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23043020/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4895-df-stf?ref=topic_feed. Acesso em: 06 set. 2017.

_____. _____. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5468. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 30 jun. 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5468%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+5468%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hpqrgeo>. Acesso em: 06 set. 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário n. 71.307. Recorrente: Listas Telefônicas Brasileiras S/A. Recorrida: Prefeitura Municipal de Recife. Relator: Min. Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF 24 de mar. 1972. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_71307_PE-_24.03.1972.pdf?Signature=9GkSeoJ1FTa1u2fcBT7R416a6Bw%3D&Expires=1503347186&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=4e8ae6ac05577cccb72dec4bcd833d1c. Acesso em: 21 ago. 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário n. 116.121-3. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DJ 25 maio 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. _____. Súmula Vinculante 31. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 200534000118940 – Proc. 200534000118940. Oitava Turma. Relator: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. Julgado em 13 dez. 2013. Disponível em: <https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24824562/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-200534000118940-df-20053400011894-0-trf1>. Acesso em: 06 set. 2017.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: Estudos e Pareceres. São Paulo: Atlas, 2006.

CAIS, Cleide Previtalli. A jurisprudência Recente do STJ sobre ISS, Local da Prestação, Incidência e Situações Persistentemente Duvidosas: Instrumento mais Adequado para se obter Certeza – Ação Declaratória ou Ação de Consignação em Pagamento. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

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

CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. Ainda a Questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar essa questão. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. O Poder Legislativo. **Biblioteca Digital da Fundação Getúlio Vargas**. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/viewFile/59006/57477>. Acesso em: 06 set. 2017.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007.

CEZAROTI, Guilherme. A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004.

CORAZZA, Edison Aurélio. Imposto sobre a prestação de serviços – local da prestação e a determinação da competência tributária. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004.

COSTA, Leonardo de Andrade. Sistema Tributário Nacional. **Fundação Getúlio Vargas**. Graduação 2016.2. Disponível em: http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20132.pdf. Acesso em: 17 ago. 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. _____, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. São Paulo: Método, 2011.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Editora Noeses Ltda, 2007.

DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2017.

DA SILVA, Rodrigo Martins. O Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DELGADO, José Augusto. **A imprevisibilidade das decisões Judiciais e seus Reflexos na Segurança Jurídica**. Superior Tribunal da Justiça. Disponível em: http://www.stj.jus.br/internet_docs/ministros/Discursos/0001105/A%20IMPREVISIBILIDADE%20DAS%20DECIS%C3%95ES%20JUDICI%C3%81RIAS%20E%20SEUS%20REFLEXOS%20NA%20SEGURAN%C3%87A%20JUR%C3%8DDICA.doc. Acesso em: 16 ago. 2017.

DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2017.

FIGUEIREDO, Silvia Bellandi Paes de. Imposto sobre Serviços. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v. 11, n. 66, mar. /abr. 2009.

FIORENTINO, Marcelo Fróes. A Sujeição Ativa Tributária no Âmbito do ISSQN de Conformidade com o Entendimento Consolidado do E. Superior Tribunal de Justiça Consubstanciado no Recurso Especial nº 1.060.210/SC. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v. 215, ago. 2013.

FRATTARI, Raphael. O local de Ocorrência do Fato Gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o Respeito à LC 116/003. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

GOES, Hugo. **Anterioridade Nonagesimal (noventena)**. Editora Ferreira. Disponível em: https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/HugoGoes/HugoGoes_toque_33.pdf. Acesso em: 06 set. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. reform. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014.

_____. ISS e os Problemas Decorrentes de Alteração da Jurisprudência. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, nº 101, jan. /fev. 2015, p. 210-214.

KERAMIDAS, Fabiola Cassiano; ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves. A Responsabilidade Tributária e a Nova Lei do ISS. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p. 59-72.

LUSTOZA, Helton Kramer. **Eficiência Administrativa e Ativismo Judicial: Escolhas Orçamentárias, Políticas Públicas e o Mínimo Existencial Social**. Curitiba: Editora Íthala, 2015.

_____. Novos Paradigmas da Incidência do ISSQN sobre a Prestação de Serviços na Construção Civil. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v. 15. n. 87, set./out. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 98 a 138. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2004.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013.

MCNAUGHTON, Charles William. Conflitos de Competência de ISSQN no Espaço e o Julgador Administrativo. *In*: MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi (Coords.). **ISS: Pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, Omar Augusto Leite. Local de ocorrência do ISS nos serviços de licenciamento, cessão e desenvolvimento de *software*. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.227, ago.2014, p. 177-189.

MIRANDA, Clarice oliveira. **Sujeito ativo competente para a cobrança do ISS e o conceito de estabelecimento empresarial**. 2015. Monografia. Orientadora: Prof. Laís Gramacho. (Curso de Graduação em Direito) – Faculdade Baiana de Direito, Bahia.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. rev. e atual. até a EC n. 68/11 e súmula vinculante 31. São Paulo: Editora Atlas, S.A. – 2012.

MOTA, Douglas. A Industrialização por Encomenda e o Eterno Conflito entre ICMS e ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.241, out. 2015, p. 28-43.

MUNIZ, João Parente; FILHO, Sá. **Apontamentos de Direito Tributário**. Revista Jus et fides. Dez. /2001, a.1, n.1. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/2730/2730.PDF>. Acesso: 06 set. 2017.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 9. ed. rev. e atual. até a EC n. 47/2005. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

RESENDE, Henrique Andrade Fontes de; LOPES, Marian Souza de Moraes. Aspecto territorial do fato gerador do ISSQN no serviço de coleta e análises clínicas laboratoriais: a distorção interpretativa aplica pelo STJ no julgamento do Resp. nº 1.439.753/PE. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.241, out. 2015, p. 64-77.

REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Ativismo Judicial e Estado de Direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito UFSM**. 2009, v.4 n.1. Disponível em:

<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/7028/4246>. Acesso em: 15 ago. 2017.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Apelação Criminal n. 00340089620038190000. Sétima Câmara Criminal. Relator: Francisco de Assis Pessanha. Julgado em 02 maio 2004. Disponível em: <https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/417011990/apelacao-eca-apl-340089620038190000-rio-de-janeiro-nova-iguacu-vara-inf-juv-ido/inteiro-teor-417012000?ref=juris-tabs#>. Acesso em: 06 set. 2017.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. O aspecto espacial do ISS nas operações com cartões de crédito frente à Jurisprudência do STJ (REsp nº 1.060.210/SC). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.220, jan. 2014.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional: com Interpretação Jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. A interpretação econômica do Direito Tributário. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

SÃO PAULO. Tribunal De Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Nº 000353068.2012.8.26.0106. Décima Quarta Câmara de Direito Público. Relator: Octavio Machado de Barros. Julgado em 23 mar. 2017. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=34435FA8E1AF7F8A39C70BBC0BD5CAD7.cjsg2>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. _____. Reexame Necessário Nº 00029470420108260058. Décima Quarta Câmara de Direito Público. Relator: José Luiz Germano. Julgado em 31 jul. 2014. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/131351035/reexame-necessario-reex-29470420108260058-sp-0002947-0420108260058/inteiro-teor-131351045?ref=juris-tabs>. Acesso em: 28 ago. 2017.

SCARPIN, Jorge Eduardo; CUNHA, Paulo Roberto da; SOUZA, Cláudia de. **Tributação do Imposto sobre serviços (ISS) nos Municípios Catarinenses, face o Artigo 3º da Lei Complementar 116/03**. Anpad. Disponível em: <file:///C:/Users/portu/Desktop/referências%20monografia/artigo%20modelo%20para%20a%20monografia.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2017.

SERGIPE. Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Apelação Cível nº 2006200794. Primeira Câmara Cível. Relator: Desembargadora Clara Leite de Rezende. Disponível em: <https://tjse.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4877418/apelacao-civel-ac-2006200794?ref=juristabs>. Acesso em: 11 mai. 2017.

SILVA, Almiro do Couto e. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n. 9.784/00). **Revista de Direito Administrativo da Fundação Getúlio Vargas**. 2004, v. 237. Disponível em:

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376/44830>. Acesso em: 16 ago. 2017.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da Silveira. O “ISS fixo” devido pelas sociedades de profissionais e a LC nº 116/03. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004, p.157-174.

UNGARETTI, Renato Sodero. A aplicação das Leis Municipais instituidoras do ISS em face à Lei Complementar nº 116/2003. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latim, 2004.

VERÍSSIMO, Marcos Paulo. A Constituição de 1988, vinte anos depois: Suprema Corte e Ativismo Judicial “à Brasileira”. **Revista de Direito da Fundação Getúlio Vargas**. 2008, v.2, n. 2. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35158/33963>. Acesso em: 15 ago. 2017.