



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE DIREITO

ORLEI DE OLIVEIRA BARBOSA

**LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISS: UMA ABORDAGEM ACERCA DAS
ALTERAÇÕES TRAZIDAS COM A LC 175/2020.**

FORTALEZA

2021

ORLEI OLIVEIRA BARBOSA

LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISS: UMA ABORDAGEM ACERCA DAS ALTERAÇÕES
TRAZIDAS COM A LC 175/2020

Monografia apresentada à disciplina de Monografia Jurídica do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

B211 Barbosa, Orlei de Oliveira.
Local de incidência do ISS : uma abordagem acerca das alterações trazidas com a LC 175/2020 / Orlei de Oliveira Barbosa. – 2021.
75 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2021.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Tributação. 2. Direito Tributário. 3. Competência Territorial. . 4. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 5. ISSQN. I. Título.

CDD 340

ORLEI DE OLIVEIRA BARBOSA

LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISS: UMA ABORDAGEM ACERCA DAS ALTERAÇÕES
TRAZIDAS COM A LC 175/2020

Monografia apresentada ao Programa de
Graduação em Direito da Universidade
Federal do Ceará, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
(Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestrando Francisco Edilson Teixeira Neto
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

A Deus, antes de qualquer outro, pela minha vida e por ter me possibilitado ultrapassar todos os obstáculos encontrados durante o curso.

Ao meu saudoso pai, Djalma de Oliveira Barbosa (*in memorian*), que sempre foi um homem esforçado, honrado e, acima de tudo, um excelente pai, sendo um verdadeiro exemplo de superação.

À minha mãe, Elizabete Monteiro Barbosa, que sempre me apoiou e me encorajou, fazendo mais por mim do que posso contabilizar.

Aos meus irmãos, Djalma Junior, Cide, Sirlei e Sirleia, que sempre me ajudaram a crescer, tanto como pessoa, como profissional.

Ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, por ter aceitado meu pedido de ser orientador desta Monografia, bem como pela excelente orientação e atenção despendida.

Aos professores participantes da banca Dr. Carlos César Sousa Cintra e Dra. Lislíe de Pontes Lima Lopes, pelas valiosas colaborações e sugestões.

Aos meus filhos Arthur e Aline que são minha força motriz e razão de meu viver.

A minha esposa Elma que tanto me incentivou e me encorajou nessa árdua, mas prazerosa caminhada, principalmente em suportar as muitas horas de ausência e de dedicação.

Aos meus colegas de turma que me auxiliaram de diversas maneiras, tanto os do curso de direito, em especial aos meus eternos e saudosos Amigos do curso de engenharia elétrica: Sérgio Murilo e José Alves.

“In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes”. (Benjamin Franklin)

RESUMO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência dos Municípios, conforme previsto no Art. 156, inciso III da Constituição Federal de 1988, sendo regulamentado pela Lei Complementar (LC) de nº. 116/2003. O imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constante na lista anexa à Lei Complementar. Ao longo dos anos, ocorreram acaloradas discussões a respeito de onde seria devido o imposto, apesar de, atualmente, o Art. 3º da LC 116/2003 regram que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador, ou, na falta deste, no domicílio do prestador. A peculiar natureza do imposto implica inevitável nuvem de conflitos de competência e controvérsias no judiciário. Tal celeuma se estabelece tanto entre dois Municípios que se entendem legitimados para instituir e cobrar o imposto sobre determinada atividade, em local determinado ou determinável, quanto entre os Contribuintes e Municípios, contexto no qual aqueles, por planejamento tributário, visam sempre pagar menos impostos, e estes por planejamento fiscal, focam em aprimorar a arrecadação. Com a divergência e a insegurança jurídica estabelecida, fica de um lado o ente tributante, sujeito ativo, e do outro o contribuinte, sujeito passivo, que muitas vezes é penalizado com o lançamento do tributo em dois Municípios distintos, não sabendo a quem o tributo é devido. Com a edição das LCs 157/2016 e 175/2020, o legislativo pátrio, inicialmente, sinaliza que, apesar de estar em discussão no parlamento a reforma tributária, esta, a priori, pouco afetará o ISS, que sai fortalecido com a nova Lei. Há ainda uma aparente tentativa de transferir parte da arrecadação do ISS dos grandes centros urbanos, para os pequenos municípios, com grandes populações, mas minguado setor de serviço, em reforço ao federalismo. É instituído um sistema centralizado de gerenciamento do imposto, a ser implementado pelos contribuintes, numa tentativa de cópia do bem sucedido modelo do Simples Nacional. Por fim, a LC 175/2020 traz também consigo vários questionamentos ao mundo jurídico, relacionados a sua efetividade técnica, vigência e constitucionalidade. Temas que serão abordados, como conclusão do trabalho.

Palavras-chave: Tributação. Direito Tributário. Competência Territorial. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN.

ABSTRACT

The Tax on Services of Any Nature is the responsibility of the Municipalities, as provided for in article 156, item III of the Federal Constitution of 1988 and is regulated by the Complementary Law (LC) n°. 116/2003. The tax has as a taxable event the provision of services included in the list attached to the Complementary Law. Over the years there have been heated discussions as to where the tax would be due, although currently Article 3 of LC 116/2003 rules that the tax will be due at the location of the service provider, or failing this, where he is domiciled. The peculiar nature of the tax implies an inevitable cloud of conflicts of jurisdiction and controversies in the judiciary. Such a stir is established both between two Municipalities that are understood as legitimate to institute and collect the tax on a certain activity, in a determined or determinable location, and between the Taxpayers and Municipalities that, by tax planning, always aim to pay less taxes, and these for tax planning, focus on improving the collection. With the divergence and the juridical insecurity established, the taxing entity, on the one hand, is the active subject, and the taxpayer, on the other, is the passive subject, who is often penalized with the levy of the tax in two different Municipalities, not knowing who really owes it. With the edition of LC 157/2016 and 175/2020, the national legislature initially signals that although the tax reform is being discussed in parliament, this, a priori, will have little impact on the ISS, which will be strengthened with the new Law. There is still an apparent attempt that, for items changed in the law, to transfer rents from large urban centers, to small municipalities, with large populations, but a limited service sector, in reinforcement of federalism. A centralized tax management system is instituted, to be implemented by taxpayers, but trying to adapt to the successful model of the simple national. Finally, LC 175/2020 also brings several questions to the legal world, related to its practical effectiveness, validity and constitutionality. Themes that will be addressed, with the conclusion of the work.

Keywords: Taxing. Tax Law. constitutional jurisdictional conflict. Tax Over Services of Any Kind.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
CGOA	Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
CNSEG	Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONSIF	Confederação Nacional do Sistema Financeiro
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto Lei
FNP	Frente Nacional de Prefeitos
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
GTCGOA	Grupo Técnico do Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto Sobre Exportação
II	Imposto Sobre Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
IVA	Imposto Sobre o Valor Agregado
LC	Lei Complementar

STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRU	Taxa Rodoviária Única

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CONCEITOS E FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	13
2.1 Tributo	14
2.2 Competência Tributária	15
2.2.1 Repartição constitucional da competência tributária	16
2.2.2 Competência tributária para instituição dos impostos	18
2.3 Princípios Basilares do Direito Tributário	19
2.3.1 O princípio da legalidade	20
2.3.2 O princípio da territorialidade	21
2.3.3 O princípio da vedação à bitributação e ao “bis in idem”	22
3 CONTEXTO HISTÓRICO	23
3.1 Surgimento do Sistema Tributário Nacional	27
3.2 Evolução Histórica da Legislação de Regência do ISS	27
4 ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI	29
4.1 Introdução	29
4.2 A Autonomia Municipal e “Guerra Fiscal”	29
4.3 O papel da Lei Complementar	33
4.4 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	37
4.4.1 Competência Tributária e Sujeito Ativo	37
4.4.2 Sujeito Passivo	38
4.4.3 Fato Gerador	38
4.4.4 Alíquota	39
4.4.5 Base de Cálculo	40
5 CONFLITO DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ISS	40
5.1 Conflitos de Competência e a Lei Complementar Nacional	41
5.2 Local de Prestação dos Serviços: Jurisprudência	43
5.3 Evolução Histórica da Legislação de Regência do ISS	46
5.4 Evolução Histórica da Jurisprudência do STJ Sobre a Competência Territorial do ISS	52
5.5 Inovações Trazidas com a Lei Complementar 157/2016 e 175/2020 Sobre o Local de Incidência do ISS	60

5.5.1 Ineficácia Técnica	65
5.5.2 Inconstitucionalidade	68
5.5.3 Conclusões	69
6 CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva discutir o critério espacial de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no direito brasileiro, tendo sido motivado pela recente introdução de duas Leis ao nosso ordenamento jurídico: as Leis Complementares de nº 157/2016 e a de nº 175/2020.

O ISSQN está previsto na Constituição Federal de 1988 no Inciso III do Art. 156. O imposto tem como fato gerador a prestação de serviços previstos em lista anexa à Lei Complementar Federal (LC 116/2003), excluindo-se apenas os serviços compreendidos no Art. 155, II, da Constituição da República Federativa do Brasil (ICMS). A competência para instituição do ISSQN é municipal, constituindo como a principal fonte de recursos para o desempenho da atividade financeira dos Municípios, suplantando, na grande maioria dos Municípios, as receitas com o IPTU, ITBI e taxas. Já persiste de longa data no judiciário brasileiro um conflito espacial de competência entre as municipalidades, para determinação das legitimadas em instituir e cobrar o ISSQN. A questão sempre gerou discussões acaloradas devido à existência de pontuais divergências entre a aplicação da Lei Complementar nº 116/2003, como também do parcialmente revogado DL nº 406/68.

A instaurada disputa no plano arrecadatário do ISSQN gera recorrentes atritos entre os municípios, e, por consequência, os contribuintes aderem e instigam o conflito, se respaldando nas imperfeições e brechas da lei.

Não são raros os casos em que dois ou mais municípios tentam tributar o mesmo fato do mundo fenomênico, situação inadmissível no sistema jurídico, onde a competência de um ente federado exclui de pronto a pretensão impositiva de outro, quando não autorizado pela CF/88.

A importância deste trabalho está inicialmente na sistematização do estudo da legislação que regulamenta o ISS, tanto a nível constitucional quanto em relação a legislação complementar nacional. Também é feito o estudo da evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹, quanto a interpretação do local de incidência do ISS, para os itens mais controversos, elencados na Lista anexa à LC 116/2003. Por fim, é feito um estudo do impacto e das consequências para a sistemática de apuração e fiscalização do ISS, em especial sobre os efeitos relacionados aos critérios espaciais de incidência, com a publicação e a entrada

¹ Criado pela Constituição Federal de 1988, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) é a Corte responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil..

em vigor da LC 175/2020.

O presente trabalho concretizou-se por meio de pesquisa bibliográfica e na jurisprudência pátria, onde foi realizado um estudo exploratório e analítico sobre o ISSQN e dos conflitos fiscais entre os Municípios.

Nos estudos foram feitas pesquisas bibliográficas na doutrina e na jurisprudência pátria sobre o tema conflito de competência espacial do ISS, no intuito de determinar quais os desafios e as balizas do conhecimento, em especial sobre tópicos relevantes à compreensão das bases constitucionais que regem o ISS, em matéria tributária. Inicialmente, explana-se o conceito de tributo e sua relevância para o Estado moderno, posteriormente analisa-se o tema da competência tributária.

Em seguida, faz-se um breve estudo sobre a evolução da jurisprudência do STJ na interpretação da legislação federal, quanto aos conflitos de competência espacial do ISS, entre os Municípios.

Na parte final do trabalho, discute-se o novo cenário normativo brasileiro para o ISS com a edição da LC 175/2020, relacionado com a nova proposta de apuração e gerenciamento do imposto, e com as novas regras do critério espacial de incidência, aprovadas para os itens incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Outrossim, a recente publicação da LC 175/2020 trouxe também consigo vários e incipientes questionamentos ao mundo jurídico, relacionados principalmente à sua efetividade técnica, vigência e constitucionalidade. Temas que serão debatidos como conclusão do trabalho

2 CONCEITOS E FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito é a mais eficaz técnica de organização social e de planificação de comportamentos humanos. Enquanto técnica, o direito é neutro em relação aos valores, mas só enquanto técnica, onde quer que exista uma estrutura de poder democrático ou autocrático, primitiva ou sofisticada, o Direito será utilizado para organizar a sociedade subjacente e determinar os comportamentos desejáveis (COELHO, 2007, p. 3).

O objeto do direito tributário, portanto, é a relação jurídica que se estabelece entre o estado e as pessoas físicas e jurídicas, o pagamento dos tributos por estas últimas e o recebimento dos mesmos pelas pessoas políticas ou, se preferir, pelo estado (COELHO, 2007, p. 35).

O Estado exerce a coação de retirar parte do patrimônio de seus cidadãos através do poder de tributar que por ele é exercido por delegação do povo. Como ente constitucional, o Estado é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva [...] Nos estados politicamente organizados em repúblicas federativas, a Constituição não apenas institui o poder de tributar, como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação (COELHO, 2007, p. 39).

Nas lições de Nogueira (1973, p. 140): “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”.

O Brasil, de acordo com o Art. 1º da CF/88, constitui-se em Estado Democrático de Direito, como República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do estado membro, que pode ser mais ampla ou restrita a depender do regime jurídico do país. No âmbito tributário, para sustentar a autonomia política e administrativa do estado-membro e do município que no Brasil, tem dignidade constitucional, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão (COELHO, 2007, p. 65).

Para o estudo do Direito Tributário, como contraponto ao poder de tributar do estado, analisar-se-á, de forma sucinta, temas chaves sobre tributação, tais como: o conceito de tributo, a competência tributária dos entes federativos, princípios constitucionais do direito tributário ou limitações ao poder de tributar.

2.1 Tributo

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. É através da cobrança de tributos que o Estado obtém sua principal fonte das receitas públicas, voltadas a atender seus objetivos fundamentais.

O conceito jurídico de tributo está previsto no Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída e cobrada em lei. Neste sentido, são didáticos os ensinamentos de Nogueira (1995, p. 155):

os tributos [...] são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

Já para Baleeiro (1998, p.1): “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”.

Já Amaro (2008, p. 17), ao comentar a definição de Tributo, aduz:

o tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva. [...] o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas.

Por fim, são didáticos os ensinamentos de Machado (2015, p. 36-37), se referindo ao conceito de Tributo. Para o autor:

a palavra tributo, que às vezes é usada para designar (i) a norma que institui o dever de pagar certa quantia ao Estado, (ii) a obrigação decorrente da incidência de tal norma, (iii) a quantia em dinheiro usada no adimplemento respectivo etc. O primeiro desses sentidos é frequentemente empregado, no âmbito tributário, quando se cogita da “hipótese de incidência do tributo”. O segundo, quando se cogita do “fato que gerou o tributo”. Já o terceiro, mais frequente na linguagem coloquial, verifica-se quando se diz que “Nelson levou o cheque do tributo até o banco.

Se o Estado, através do Poder de Tributar, pode adentrar no patrimônio dos particulares, que, segundo Nogueira (1973, p.140), “corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de

prestação”. o Direito Tributário surge para regradar, ou balizar, como tal interferência pode ocorrer. Nesse sentido, para Machado (2015, p. 50): “o Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica”.

2.2 Competência Tributária

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 1^o², consagrou a forma de estado do Brasil como o federalismo, distribuindo entre a União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, o poder de tributar. Já, no § 4^o, do Inciso I, do Art. 60³, a forma federativa do estado é definida como cláusula pétrea.

Na doutrina, Coelho (2007, p. 71), ao discorrer sobre a repartição do poder de tributar, assim assevera:

(...) várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar, e, pois, titulares de competências impositivas: A União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar, originalmente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito), é dividido entre as pessoas políticas que formam a federação.

Assim, a competência tributária é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para instituir tributos e compreende, nos termos do Art. 6^o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1967): “a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”. A Constituição de 1988 atribuiu e repartiu entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios o poder de criar tributos, como principal fonte derivada de arrecadação estatal e dentro da sistemática instituída no Sistema Tributário Nacional.

Destaca-se que o poder de tributar, quando reconhecido, delimitado e dividido em seu exercício por normas constitucionais, no âmbito de um Estado de Direito, chama-se

² Art. 1^o A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos

³ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4^o Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado; [...]. (BRASIL, 1988)

competência tributária. Em estados que adotam o federalismo, em que há uma divisão vertical no exercício do poder entre um ente central e entes periféricos, a competência tributária decorre não apenas da apontada limitação, mas também da divisão do exercício do poder de criar tributos entre os entes federativos. É o caso do Brasil, cujo texto constitucional atribui competência para instituir tributos à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios (MACHADO SEGUNDO, 2019, p.18).

Por isso, para garantir receita aos entes federativos, permitindo, ainda, a redução das desigualdades sociais e regionais, há a chamada repartição de receitas tributárias, técnica através da qual o ente central é obrigado pela Constituição a partilhar com os entes periféricos um percentual de sua arrecadação, obtida com certos tributos. Pode-se dizer, assim, que existe um gênero, intitulado divisão de rendas tributárias, do qual se ramificam as espécies atribuição de competência e repartição de receitas (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 18).

Impende, também, destacar que competência tributária e capacidade tributária não se confundem. Capacidade tributária é a aptidão de integrar o polo ativo da relação jurídico-tributária, figurando como credor da obrigação de pagar tributo. Ao ente federativo que tem capacidade tributária, é conferido o poder de arrecadar valores e fiscalizar o fiel cumprimento da obrigação. Difere, portanto, da capacidade de legislar sobre o tributo, atividade inerente àqueles que detêm competência tributária, embora por vezes um único sujeito congregue as duas aptidões.

A competência tributária está prevista de forma pormenorizada na Constituição Federal e é caracterizada por ser indelegável, facultativa e irrenunciável.

2.2.1 Repartição Constitucional da Competência Tributária

Para melhor compreender a repartição de competência tributária é preciso, antes, fazer breves considerações sobre o sistema federativo brasileiro, uma vez que aquela é decorrente deste.

O Brasil é composto por entidades autônomas que exercem, em condições de igualdade, o poder político concedido pela Carta Magna. Nas palavras de Junior (2011, p. 523):

O Brasil, portanto, é um Estado Federal, em que a União, os Estados-membros e os Municípios, todos igualmente autônomos, ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico, devendo, por conseguinte, receber tratamento jurídico-formal isonômico. Em razão disso, essas entidades federadas podem, nos assuntos de suas competências privativas, eleger prioridades, sem que o governo de uma delas possa determinar o que o governo de outra deve fazer ou não fazer, ou mesmo o que deve

fazer em primeiro lugar. Foi por isso, nunca é demais reiterar, que a Constituição delimitou a competência de cada uma, de modo que as entidades federadas só possam desenvolver suas atividades nos campos que lhe foram reservados. Se assim é, nem a União há de invadir os assuntos de competência privativa dos Estados e Municípios, nem estes poderão intrometer-se em assuntos àquela afetados, sob pena de irremediável inconstitucionalidade.

De fato, o modelo de federalismo adotado pelo Brasil possui uma peculiaridade: a autonomia municipal disciplinada sobretudo nos artigos 29 e 30 da Constituição. O legislador constituinte outorgou aos Municípios autonomia política, sobretudo no que se refere a assuntos de interesse local. Neste sentido, todos os entes têm igualdade jurídica garantida pela CF/88, extraem seu poder político diretamente da Constituição Federal e inexistem hierarquia entre as unidades federativas.

Contudo, a autonomia político-administrativa, resguardada pela Constituição só se perfaz com independência financeira, dado que o exercício de competências impõe, necessariamente, o dispêndio de recursos. É nesse sentido que o legislador constituinte outorgou competência tributária às unidades autônomas, bem como disciplinou a partilha de receitas entre as pessoas jurídicas de direito público interno.

A competência tributária é classificada pela doutrina em comum, privativa e residual. São de competência comum a taxa e a contribuição de melhoria, tributos que têm fato gerador vinculado a uma contraprestação do Poder Público.

Diferentemente, são de competência privativa o empréstimo compulsório, os impostos e a contribuição especial, tributos que têm fato gerador não vinculado, ou seja, que não demandam uma atuação específica do ente tributante. Assim, o constituinte originário decidiu atar o critério material ao ente competente para instituir o tributo respectivo, de forma a evitar possível conflito entre os entes tributantes.

A competência residual, por sua vez, é exercida com exclusividade pela União, que pode instituir impostos sobre situações não previstas, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. É dizer, permite-se que a União institua impostos sobre materialidades que não tenham sido atribuídas competência dos Estados e Municípios.

2.2.2 Competência Tributária para Instituição de Impostos

O imposto é espécie de tributo previsto no Inciso I, do Art. 145⁴ da CF/88, como também no Art. 16⁵ do CTN.

Pela literalidade do 16 do CTN, o imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio.

Para Carvalho (2005, p. 36), “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”. Desta feita, “é da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuação atinente ao administrado” (CARVALHO, 2005, p. 36).

Na esteira de uma classificação qualitativa, os “tributos vinculados são os tributos devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte; vinculadas são as taxas e as contribuições; não vinculados, os impostos” (TORRES, 2005, p. 371-372). Como tributo não vinculado – no caso, o imposto – encontra sua essencial justificativa no princípio da capacidade contributiva, o que lhe avoca o rótulo de “tributo contributivo” (TORRES, 2005, p. 371-372).

Assim, para o pagamento do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, não correspondendo, em si, “a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público” (NOGUEIRA, 1995, p. 158).

A CF/88 descreve taxativamente uma série de situações materiais de conteúdo econômico que sujeitam o contribuinte ao pagamento de impostos, determinando, também, o ente federativo que possui competência privativa para instituí-lo. Nas lições de Amaro (2010, p. 119):

é certo, porém, que a discriminação de situações materiais sobre as quais podem incidir impostos não é aleatória. Os impostos de função regulatória (utilizados para induzir comportamentos no domínio socioeconômico) foram atribuídos [...] à União. Impostos com finalidade preponderantemente fiscal foram partilhados entre União, Estados e Municípios, cabendo a estes (Estados e Municípios) impostos com características mais locais, sobre a propriedade ou a transmissão de bens patrimoniais e circulação de mercadorias e serviços, reservada, porém, para a União competência para tributar grandes patrimônios (com o imposto sobre grandes fortunas.

⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; [...]. (BRASIL, 1988)

⁵ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (BRASIL, 1966)

Tal opção constitucional faz a doutrina pátria afirmar ser o sistema tributário brasileiro “extremamente objetivo, rígido e exaustivo, quase perfeito” (COELHO, 2014, p. 65).

Nos termos do Art. 146, I⁶, da CF/88, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Por óbvio, embora se apresente como o instrumento adequado para esclarecer as disposições constitucionais, não pode a lei complementar alterar a Constituição, modificando ou ampliando suas disposições. Na lição de Barreto (2009b, p. 236):

É preciso insistir que as dificuldades de interpretação da Constituição, ou a eventual complexidade de certas situações, não autorizam a lei complementar a estender ou ampliar áreas de competência, constitucionalmente fixadas, por que estender uma ou ampliar outra implica ‘limitar’ a competência constitucionalmente atribuída outrem

Ademais, é vedado à lei tributária efetuar qualquer “modificação de conceitos que tenham sido utilizados por lei superior para a *definição da competência tributária*, se da modificação puder resultar *ampliação* da competência” (AMARO, 2016, p. 124). Isso porque o Direito Tributário é um direito de superposição, uma vez que incide sobre realidades postas por outros ramos do direito (MELO, 2008, p. 37). Daí que as palavras utilizadas pelo legislador constituinte para delimitar competência tributária têm sua definição previamente estabelecidas pelo Direito, razão pela qual não se pode alterá-las à desculpa de se estar interpretando o texto legal.

2.3 Princípios Basilares do Direito Tributário

A CF/88 impõe ao Estado limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial do Estado no patrimônio dos contribuintes, via obrigação de pagar os tributos. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão insertas nos artigos 150 a 152 da Carta Magna.

Desde quando a civilização se organizou em Estado, surgiu a necessidade da arrecadação de receitas dos governos de parte das riquezas obtidas dos particulares. Tal receita serve para a manutenção de sistema social estabelecido, no qual a população transfere parte de sua liberdade econômica para o Estado, que utilizará dos recursos para prover a população de infraestrutura, defesa, segurança e dos serviços públicos básicos.

⁶ 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; [...] (BRASIL, 1988)

Como o Estado necessita de grande quantidade de recursos, o constituinte originário o defere a permissão que ingresse no patrimônio de particulares, através do poder de tributar, outorgado pelo povo. No entanto, a própria Constituição Federal, através dos denominados princípios tributários, limita o ímpeto arrecadatório do Estado, balizando ou indicando os limites a tal poder.

Ao discorrer sobre o termo princípio para o Direito, Carvalho (2012, p.163) dispõe que:

O termo “princípio” no Direito é utilizado para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.

Os princípios que regem o Direito Tributário, ou limites ao poder de tributar do Estado, em sua maioria, estão positivados na Constituição Federal. Discutiremos a seguir os mais afetos ao tema de nosso estudo.

2.3.1 O Princípio da Legalidade

É o princípio mais basilar dentre os princípios constitucionais que regem o Direito Tributário e tem a finalidade precípua de se evitar o abuso do poder de tributar por parte do Estado.

Está positivado na própria Constituição da República, no inciso II do Art. 5º, que aduz: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e mais especificamente no Inciso I, do art. 150. *In verbis*:

Art. 150. 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; [...].(BRASIL, 1988)

Na doutrina, Machado (2012, p. 32) assim leciona:

Pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através da lei (CF, Art. 150, I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no Art. 153, § 29, da CF anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos”.

Esse princípio legitima a cobrança de tributos, uma vez que a lei que dispor sobre sua instituição somente pode existir caso seja aprovada pelos representantes legalmente eleitos da sociedade. Ademais, a exigência de que todos os tributos estejam regulados por lei gera maior

segurança jurídica, já que tanto o Estado como o contribuinte somente poderão agir de acordo com o texto legal.

Outro princípio a ser ressaltado, relacionado ao da legalidade é o da tipicidade, que se traduz na impossibilidade do Estado cobrar um tributo sem que o fato esteja perfeitamente qualificado pela legislação, como típico daquela exação criada.

Nesse ponto, pode-se dizer que o Direito Tributário se assemelha muito ao Direito Penal, onde a conduta do sujeito deve se enquadrar perfeitamente na situação prevista em lei, para surtir seus efeitos.

A tipicidade resguarda o direito dos particulares, ao impedir que uma interpretação extensiva de uma lei tributária possa resultar em cobrança de tributo. Nesse caso, o poder público é obrigado a especificar quem são os sujeitos ativos e passivos das obrigações tributárias, os fatos geradores, as bases de cálculo e as alíquotas de cada tributo. Caso a lei não preveja tais elementos, o Estado fica impossibilitado de cobrar o tributo pretendido.

2.3.2 O Princípio da Territorialidade

A legislação tributária, quanto ao critério espacial de incidência, submete-se ao princípio da territorialidade. Assim, a lei vale, em tese, nos limites do território da pessoa jurídica que a edita. Tal princípio não se encontra explicitamente positivado na legislação brasileira, mas é possível encontrá-lo implicitamente no Art. 102 do Código Tributário Nacional. *In verbis*:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União. (BRASIL, 1966)

Pela literalidade do artigo, a legislação tributária vigora, em regra, apenas nos limites dos territórios de cada ente federativo. No entanto, vê-se ser possível a tributação fora dos limites territoriais, nos casos previstos em leis de normas gerais expedidas pela União ou em convênios, entre os entes federativos.

Impende destacar que, pelo fato de ser o Brasil, juridicamente, uma Federação, e de serem os Municípios dotados de autonomia administrativa e financeira, a vigência das normas tributárias ganha especial e relevante importância (CARVALHO, 2012, p. 116-117).

Desta feita, partindo da premissa de que a competência tributária municipal, ressalvada a hipótese prevista no Art. 102 do CTN, somente será exercida na base territorial do município; o ente com capacidade tributária para cobrar o ISS é aquele em cujo território ocorreu o fato

gerador desse tributo, ou seja, onde ocorreu a prestação do serviço.

Deste modo, não fere ao princípio da territorialidade atribuir a obrigação de pagar o ISS por fatos ocorridos em outra municipalidade, desde que lei de normas gerais da União (no caso do ISS, a LC 116/2003) estabeleça que o fato gerador do tributo, apesar de ocorrido fora dos limites territoriais de certo município, ainda seja de sua competência. De acordo com Carvalho (2009, p..552), “a vigência de certas normas jurídicas pode extrapolar a dimensão territorial do ente que as produziu, causando o efeito denominado pelo direito de extraterritorialidade da lei”.

Por tudo exposto, pelo princípio da territorialidade, a aplicação da legislação tributária se dá apenas nos limites territoriais de cada ente público, sendo ilegal a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos fora de seus limites, salvo se a lei geral da União ou convênio entre os entes assim o autorize.

2.3.3 O Princípio da Vedação à Bitributação e ao “bis in idem”

O princípio da vedação à bitributação e da vedação ao *bis in idem* tratam da proibição de o Estado cobrar fora dos limites da lei, mais de um tributo sobre o mesmo fato fenomênico.

A bitributação ocorre quando um único fato jurídico é tributado mais de uma vez por entes federativos diversos, enquanto que o *bis in idem* seria um mesmo fato gerador ser tributado mais de uma vez pelo mesmo ente federativo.

A vedação à bitributação está prevista no Art. 154, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o qual define a competência residual da união de criar novos impostos. *In verbis*:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. (BRASIL, 1988)

Para a doutrina, apesar de o dispositivo citar como o princípio válido apenas para impostos, o princípio deve ser aplicado a todos os tributos.

Esse princípio é um desdobramento do princípio da razoabilidade, é descabido se pensar que o Estado, através de entes federativos distintos, teria permissão de adentrar ao patrimônio de particulares infinitas vezes baseado em um único fato gerador. Tampouco estaria sendo respeitado o princípio da vedação do confisco se o mesmo fato estiver sendo tributado diversas vezes, sem controle da ânsia arrecadatória do Estado.

3 CONTEXTO HISTÓRICO

O Estado brasileiro, fundado como colônia de Portugal, herdou da metrópole a precária estrutura administrativa, aqui estabelecida durante o período monárquico. A transferência da corte portuguesa para o Brasil em 1808, durante a ocupação napoleônica das terras de Portugal, foi um evento fundamental na formação administrativa do Estado brasileiro. Reproduziu-se aqui, dessa forma, toda a estrutura do estado português, em suas relações econômicas e comerciais e foi dada maior autonomia organizacional à colônia, que poderia então negociar diretamente com outros países.

Junto com a família real veio toda a estrutura organizacional da metrópole e, com ela, vieram os procedimentos e as normas do estado português, com legislação composta basicamente pelas ordenações que recebiam a denominação do monarca que as emitiram: Ordenações Manuelinas, Afonsinas e Filipinas, todas com grande enfoque no direito comercial e penal.

O ordenamento português era composto de várias normas esparsas. A receita do governo era totalmente dependente do modelo colonial exportador de produtos da colônia e importador de produtos manufaturados ingleses, muitos deles obsoletos e sem utilidade para o Brasil, que de tudo comprava, para se criar um mercado consumidor aos produtos ingleses. Causava-se, assim, um desequilíbrio fiscal às contas da administração da coroa, combatido com aumentos frequentes de impostos e gerando constantes revoltas e levantes.

Próximo ao fim do reinado de Pedro II, à véspera da proclamação da república, já se estabelecia no Brasil certo equilíbrio orçamentário: a economia torna-se menos dependente das exportações, dá-se isenção de impostos sobre exportação, incentivos à agricultura, base econômica do período, regulamentação da cobrança do imposto do selo, arrecadação do imposto de indústrias e profissões (TRISTÃO, 2003, p. 172).

No entanto, a derrocada da Monarquia e o advento da República não resultariam ainda numa modernização administrativa. Herdava-se ainda uma estrutura tributária baseada numa economia agrícola e extremamente voltada para o mercado estrangeiro. A principal fonte de receitas estava centrada no comércio exterior, e o imposto de importação era o responsável pela maior parte da arrecadação do setor público (VASANO, 1996, p. 75).

Com a promulgação da Constituição de 1891⁷, primeira Constituição promulgada após

⁷ a República foi proclamada pelo marechal Manoel Deodoro da Fonseca em 15 de novembro de 1889.

a proclamação da República, definir-se-ia a forma do estado brasileiro, inspirada no modelo americano, como o federativo. Esta mudança, todavia, de início, não resultou em grandes modificações no sistema tributário, apesar de que, ao se adotar o regime federativo, tornar-se-ia necessário dotar os estados e os municípios de receitas próprias, outorgando-lhes uma mínima autonomia financeira. Segundo Mendes (2012, p. 155):

a Constituição de 1981 que possibilitou a consolidação do Estado Federal brasileiro e de suas instituições, em oposição aos pessimistas que apregoavam uma desintegração do país”, ademais, segundo o autor, “graças à atuação de Rui Barbosa, ao se opor, de um lado, à concentração do poder, preconizada pelos adeptos da ditadura positiva e representada pelo castilhismo; e, de outro lado, à dispersão do poder, nascida das pretensões de soberania partilhada, pela qual pugnavam as antigas províncias, pomposamente convertidas em Estado.

No que concerne à competência dos municípios de instituir seus próprios tributos, a Constituição Federal de 1891 nada estabeleceu sobre o tema, ficando a cargo dos estados fixá-los, segundo Vasano (1996, p. 2): “ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia” .

No Inciso I, do Art. 7º da CF de 1891, ficou estabelecido o rol de tributação: no âmbito federal, o Imposto de Importação (II) continuou como a principal fonte de receita da União⁸. Para os estados, o Art. 9º da CF de 1891 os estipulou como competentes para instituição do Imposto de Exportação (IE), sobre imóveis Rurais e Urbanos, sobre transmissão de propriedade e sobre indústria e produção⁹.

Com o advento da Constituição de 1934, ocorreu um substancial aprimoramento do sistema tributário. No novo regramento constitucional, ficava a cargo da União a instituição dos impostos sobre importação, sobre renda e sobre o consumo. Os estados tinham a competência para instituir o imposto sobre vendas e consignações, sobre o consumo de combustíveis líquidos, sobre as exportações e a propriedade rural. Aos municípios, foi atribuída a competência para instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, impostos sobre diversões públicas e de se cobrar as taxas e licenças locais.

Ainda no tocante à tributação, a CF de 1937 pouco alterou a estrutura tributária vigente. Os estados perderam a competência para tributar o imposto sobre o consumo de combustíveis

8 Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

I impostos sobre a importação de procedência estrangeira;

9 Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

I sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

II sobre Imóveis rurais e urbanos;

III sobre transmissão de propriedade;

IV sobre indústrias e profissões. (BRASIL, 1981)

de explosão, e dos municípios foi retirada a competência de tributar a renda das propriedades rurais (VASANO, 1996, p. 7).

Já na Constituição Federal de 1967, houve grande reforma do sistema tributário, criando-se o esboço para as principais limitações constitucionais ao poder de tributar atuais do estado. Foram definidas, em seu Art. 19¹⁰, as competências comuns aos entes federados de instituir taxas, contribuição de melhoria e de cobrar os impostos que instituir. Foram instituídas as imunidades recíprocas, sobre os templos de qualquer culto, sobre os partidos políticos e sobre os livros, jornais e periódicos.¹¹ Ainda sobre a reforma implantada, pode-se verificar algumas modificações na estrutura tributária: o imposto sobre o consumo foi reformulado dando origem ao IPI, houve centralização da arrecadação ao governo federal, bem como criação do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), de órbita estadual, mas limitado a algumas exigências da União, e eliminação dos impostos cumulativos, substituindo-os pelo Imposto de Valor Agregado (IVA).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, instalou-se no Brasil definitivamente o processo de expansão das entidades subnacionais, denominado descentralização fiscal. Com sua promulgação, os estados e os municípios obtiveram substancial aumento na capacidade de arrecadação própria, aperfeiçoando o processo de descentralização que se iniciou com a Constituição de 1967.

¹⁰ Art 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

I - os impostos previstos nesta Constituição;

II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram.

§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

§ 2º - Para cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

§ 3º - A lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança, da contribuição de melhoria a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o total da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa.

§ 4º - Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

§ 5º - Competem ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e Municípios; e à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se o Território não for dividido em Município, os impostos municipais.

§ 6º - A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

§ 7º - Mediante convênio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, delegar, uns aos outros, atribuições de administração tributária, e coordenar ou unificar serviços de fiscalização e arrecadação de tributos.

§ 8º - A União, os Estados e os Municípios criarão incentivos fiscais à industrialização dos produtos desolo e do subsolo, realizada no imóvel de origem. (BRASIL, 1981)

¹¹ Imunidades e limites ao poder de tributar previstos nos artigos 20 e 21 da CF de 67.

O resultado das alterações na tributação até então vigente pode ser visto pelo (a): maior autonomia dos Estados para fixar as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS, que sucedeu o ICM; expansão das transferências constitucionais para os Estados e Municípios, aumentando os percentuais do produto da arrecadação de IR e IPI, destinados ao FPE e ao FPM para 21,5 e 22,5% respectivamente; aumento dos repasses dos Estados para os municípios, criação de contribuições como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dentre outros (VASANO, 1996, p. 13-17).

3.1 Surgimento do Sistema Tributário Nacional

O Direito Tributário brasileiro, antes da Emenda Constitucional (EC) de n.º 18/65, efetivada sob a Constituição Federal de 1946, era composto basicamente por leis esparsas, não havendo sistematização. Desta feita, inexistia arcabouço capaz de harmonizar as pretensões dos diversos entes tributantes. As imperfeições eram notórias, e os abusos da Administração Tributária (Fisco) geravam contínuos choques que levavam os contribuintes para intermináveis disputas judiciais ou a pagarem valores indevidos, incentivando ainda mais a ilegalidade arbitrada pelo Estado. A lentidão do Judiciário também era um grande fomentador dos desmandos arbitrários e do fôlego arrecadador do Estado.

A Constituição de 1967, em seu Capítulo V¹², denominado “Do Sistema Tributário”, já trazia alguns princípios tributários, positivados de forma esparsa e não sistematizada. Isto ensejava, em razão do crescimento nacional, uma urgente e imperiosa reforma tributária em virtude da complexidade das relações comerciais que já se avultava à época.

A reforma teve como fundamento principal reforçar a forma de Estado federativa, propiciando maior autonomia aos municípios ao lhes atribuir competências tributárias próprias, fato inexistente no Direito Constitucional dos demais países com idêntica forma de estado, dando tríplice ordem de atuação autônoma. Neste contexto, foi a federação o primeiro elemento esculor do sistema tributário. Nesse panorama, surge a Emenda Constitucional número 18 de 1965 (MARTINS, 1992, p. 21).

Entrementes, até aquele momento histórico, não havia de sistematização entre os tipos de tributos, as taxas invadiam a competência de impostos e vice-versa. Havia necessidade também de um corpo de princípios e normas gerais, neste contexto, foi a EC 18/65 a semente do que viria a ser o Código Tributário Nacional, veiculado como lei ordinária e que recebeu

¹² Artigos 18 ao 28.

status de Lei Complementar, quando da promulgação da Constituição de 1967.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), teve anteprojeto redigido por Rubens Gomes de Sousa e foi revisada pelos Mestres Gilberto de Ulhoa Canto, Tito Rezende e Carlos da Rocha Guimarães. Foram também importantes as contribuições de Amílcar Falcão Gerson Augusto da Silva e Aliomar Baleeiro. Este último o grande artífice de sua veiculação pelo Congresso Nacional (MARTINS, 1992, p. 27).

O Código, escoimado de muitas imperfeições do seu período de gestação, permanece quase intacto até os dias atuais, com poucas alterações em seu livro de sistemas e nenhuma no de regras gerais. É, portanto, o Código, segundo Ives Gandra Martins: “elemento de estabilização do direito tributário, posto que serve de “colchão legislativo aparador” entre a Constituição e a legislação ordinária” (MARTINS, 1992, p. 28).

O Código Tributário Nacional foi dividido em dois grandes livros. O primeiro dispõe sobre o sistema constitucional, dando-lhe estrutura, definindo tributo, explicitando as espécies tributárias, regulamentando as imunidades, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria e indicando todos os impostos federais, estaduais e municipais, com exceção apenas do IPVA, criado somente em 1985, para substituir a Taxa Rodoviária Única (TRU). Posteriormente, partes dele foram revogadas pelos Decretos-Leis nº 406/68 e nº 834/69, que vieram a regulamentar o ISS e o ICM.

O livro segundo do CTN instituiu um amplo rol de normas gerais, com explicitação do princípio da legalidade, da vigência da aplicação das leis, com desenho das técnicas de interpretação, indicação do sujeito ativo e passivo e definição de fato gerador. O Código permitiu a positivação de princípios, transformando-se mais em estatuto do contribuinte do que manual de exigência impositiva do estado. Pelo Código, ficou esculpido o princípio pelo qual ao contribuinte tudo é permitido, exceção feita ao que a lei proibir ou colocar como imposição. Ao poder tributante nada é permitido, senão o que estiver na lei. Segundo Ives Gandra Martins, esse é o aspecto mais importante trazido pelo CTN (MARTINS, 1992, p. 35)

3.2 Evolução Histórica da Legislação de Regência do ISS

O ISS é um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal e teve sua primeira previsão no Art. 15 da EC de nº 18/65, emenda que introduziu a reforma tributária na Constituição de 1946, substituindo o imposto sobre transações e o imposto sobre diversões públicas em especial “o imposto sobre indústrias e profissões” (SOUZA, 1975, p. 163).

Entre as razões para substituição do imposto, estava a fragilidade com que ocorria a

invasão de competências tributárias entre diferentes pessoas políticas, pela falta de definição precisa de seu campo de incidência e, como consequência, pela falta de definição de qual seria a base de cálculo concreta em cada caso (PROCHALSKI, 2009, p. 197).

Após a instituição do imposto, somente com a publicação do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, editado à época como lei ordinária, é que surge a primeira norma que confere alguma complementação normativa ao ISS em seus artigos 71 e 72. O Art. 71 estipulava:

O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. (BRASIL, 1966)

Já o Art. 72 estabeleceu que “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

A Constituição de 1967 e a EC de 1969 não trazem mudanças quanto ao ordenamento do ISS e mantiveram a competência municipal para a instituição do imposto. Nesse ínterim, o Decreto nº 406/68, modificado a seguir pelo Decreto nº 834/69, disciplinou o ISS no âmbito infraconstitucional, revogando os artigos 71 a 72 do CTN, além também do Art. 73, que prescrevia que o contribuinte do imposto é o prestador dos serviços.

Posteriormente, o Decreto 406/68 foi alterado pela LC 22/74 que estabelece a isenção do ISS para serviços de engenharia, contratados com a união, estados, distrito federal, municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos. Depois disso, a LC 56/87, inclui novos serviços na lista prestados por sociedades enquadráveis no regime de alíquota fixa; e a LC 100/99, que inclui na lista anexa os serviços a exploração de rodovias por agentes privados, assim como fixa critérios para determinação da base de cálculo do imposto, em relação a esse serviço.

Atualmente, as normas gerais sobre o ISS estão contidas na LC 116/2003, lei de âmbito nacional editada em observância aos artigos 146, II e 156, III, ambos da CF/88. No entanto, segundo Prochalski (2009, p. 198), “permanece a polêmica sobre a continuidade de vigência de alguns dispositivos dos diplomas anteriores, tendo em vista a confusa cláusula de revogação contida no Art. 10 da LC 116/2003”.

Por fim, insta registrar ainda a inclusão de parte do regramento do ISS na Lei Complementar 123/2006, Lei do Simples Nacional, que disciplina tratamento jurídico diferenciado e favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte. Aplicável apenas às empresas elegíveis a participar do regime simplificado de tributação federal.

4 ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI

4.1 Introdução

O modelo federativo brasileiro, implantado na primeira Constituição Brasileira de 1981, difere do adotado por países de economia centrais, constituídos sobre o regime federativo. Isto ocorre, segundo a doutrina, porque historicamente o movimento de organização federalista brasileiro ocorreu por uma ação centrípeta, ou seja, surgiu de um Império originalmente unificado que, ao se separar, decidiram os estados em permanecer unidos numa federação, mas mantendo certa autonomia. Diferentemente, por exemplo, dos EUA, onde os estados estavam inicialmente separados e decidiram unir-se, resultando num modelo federativo, com maior autonomia administrativa.

Por esse motivo que no Brasil, o ente federado Município que está mais próximo do cidadão e é quem melhor conhece suas necessidades, possui a menor parte do poder jurídico, político e legislativo, cuja maior parte está concentrados nas mãos da União.

4.2 A Autonomia Municipal e “Guerra Fiscal”

A CF/88 garantiu autonomia político-administrativa aos Municípios, incluindo-os no pacto federativo. Desta feita, conforme o Art. 30 da CF, os Municípios integram, juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal, a República Federativa do Brasil, sendo-lhes outorgado, dentre outras competências, a de legislar sobre assuntos de interesse local, suplementar a legislação federal e a estadual no que couber e instituir e arrecadar os tributos de sua competência. Tais atribuições devem ser exercidas autonomamente pelos Municípios nos exatos limites previstos na Constituição, não sendo dado a nenhum outro ente federativo a autorização de imiscuir-se sobre as vontades do legislador municipal, em respeito ao princípio da isonomia que deve nortear a relação entre os entes federados. Dentre as competências outorgadas pela Constituição, a tributária é, a um só tempo, resultado e fonte de autonomia municipal. Significa que o poder de instituir tributos decorre do especial *status* constitucional dado aos Municípios e, concomitantemente, é fator que propicia meios para se autogerirem através da arrecadação de receitas derivadas.

O critério para dirimir conflitos de competência espacial é se determinar o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. No caso de um imposto incidente sobre bens corpóreos, não há grandes dificuldades, como no caso do IPTU, que incide sobre a propriedade de bens especificamente localizados e determinados, seria o caso também do ITCD sobre uma

herança de um veículo automotor licenciado em determinado estado. A situação se mostra complexa no caso do ISS, dado a natureza imaterial dos serviços, cuja prestação constitui seu fato gerador. A prestação de um serviço pode se apresentar como uma produção intelectual, um trabalho manual ou estar diretamente associado a fatores incorpóreos que não, necessariamente, os vincula a limites territoriais.

No caso do ISS, no intuito de dirimir conflitos de competência espacial, foram editadas diversas Leis de âmbito nacional, regulamentando os serviços listados como passíveis de incidência de ISS e definindo para qual município seria devido o imposto. Esse tema será abordado no item 5.3 desse trabalho.

Ato contínuo, outra forma de guerra fiscal instalada entre os municípios é a referente a definição de alíquotas do imposto para os itens da lista de serviços. Em regra, municípios de menor porte localizados na região metropolitana de grandes municípios tentam atrair empresas ofertando menores alíquotas do ISS de forma direta, ou, de forma disfarçada, em reduções da base de cálculo. Utilizando-se, assim, de subterfúgios para os serviços que seguem a regra do caput do Art. 3º da LC 116/03 (local do estabelecimento prestador).

Numa tentativa de se minimizar a perda de arrecadação por este artifício, muitos municípios centrais criam vasto rol de obrigações acessórias a seus contribuintes, muitas vezes ampliando os elegíveis substitutos tributários, obrigando-os, quando da tomada de serviços de empresas não inscritas no município, a efetuar a retenção e o recolhimento do ISS devido pelo contribuinte prestador do serviço, que não comprovar a inscrição no município.

Essas regras alargam sobremaneira o instituto da substituição tributária, elegendo toda e qualquer empresa instalada no município como substituta tributária, não por sua qualificação estatutária ou comercial, mas sim por dependência a um fato abstrato. É inegável que tal artifício facilita e muito a fiscalização, mas gera para o contribuinte uma insegurança grave: para todo e qualquer serviço tomado de prestador não inscrito na prefeitura, o valor do quantum tributário não retido será lançado diretamente no tomador. Isso, além de desvirtuar os preceitos da substituição tributária, muito bem definidas no Art. 128¹³ do CTN, como nos Art. 6º¹⁴ da LC 116/2003, traz uma enorme dificuldade operacional para as empresas. Não pode a

¹³ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode 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 (BRASIL, 1966)

¹⁴ 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 refere à multa e aos acréscimos legais. (BRASIL, 2003).

administração tributária, com a desculpa de melhorar a fiscalização e a arrecadação dos impostos, delegar para os contribuintes essa atribuição e ainda mais contra aos dispositivos legais.

No caso do ISS, o constituinte definiu as alíquotas máximas pela EC nº 03 de 1993, dando à lei complementar a atribuição de fixar as alíquotas mínimas. Outra posterior alteração no instituto ocorreu na EC nº 37 de 2002 que deu à LC competência para fixar alíquotas máximas e mínimas, fixando em disposição transitória até ser fixada pela LC a alíquota mínima de 2%, salvo para os serviços referidos nos itens 32, 33 e 34 da lista de serviços. Hoje a alíquota máxima do imposto está prevista no Art. 8º da LC 116/2003 no patamar de 5%. Estabeleceu-se ainda que o imposto não será objeto de concessões, isenções, incentivos fiscais e benefícios que resultem direta ou indiretamente na redução da alíquota mínima de 2% (dois por cento).

Ainda sobre a fixação de alíquotas, com o intuito de se evitar que a elisão fiscal se instaure, muitas metrópoles brasileiras acabam baixando as alíquotas de certos serviços para o mínimo permitido em lei, de maneira a evitar a concorrência de municípios circunvizinhos. No entanto, muitos dos municípios periféricos, com impulso arrecadatório e no intuito de usurpar ao dispositivo constitucional, burlam a regra da alíquota mínima, ao estipular a alíquota abaixo do mínimo permitido, ou ainda embutindo, em sua lei, regra de redução da base de cálculo do imposto não prevista na LC 116/2003, o que, na prática, traz a alíquota mínima do imposto para valores menores do que o autorizado pela LC nacional.

Nesse contexto, Kioshi Harada, apresenta peculiar caso de redução de alíquota, ocorrido na Prefeitura de Santana de Parnaíba, município localizado na região metropolitana de São Paulo:

Algumas leis municipais com o fito de atrair prestadores de serviços para o seu território, contornando a exigência constitucional da alíquota mínima de 2%, definem a base de cálculo do ISS de modo diverso da determinada na lei nacional, prescrevendo o aspecto quantitativo do fato gerador em termos de determinado percentual incidente sobre o valor do serviço prestado. Ora, isso revela manifesta intenção de driblar o Art. 7º da lei de aplicação no âmbito nacional, afrontando o Art. 146, II, a, da CF que colocou sob reserva de lei complementar a definição da base de cálculo dos impostos previstos na Constituição. É o caso, por exemplo, da Lei do Município de Santana de Parnaíba de nº 899/75, cujo Art. 14, §4º, na redação dada pela Lei de nº 2.499/03, elege como sendo a base de cálculo do ISS 37% do valor bruto do faturamento. Restando clara a contrariedade ao Art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003, o Órgão Especial do TJESP acolheu a Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo prefeito Municipal de São Paulo contra o Prefeito Municipal de Santana do Parnaíba declarando a inconstitucionalidade da aludida disposição legal por afronta aos Art. 111 e 114 da Constituição do Estado de São Paulo (ADI nº 0268686-46.2012.8.26.000, Rel. Des. Caetano Lagrasta, j. em 24/072013) (HARADA, 2014, p. 27).

Ressalte-se, por fim, que a LC 157/2016, em seu Art. 2º, acrescentou o Art. 8-A à LC 116/2016, ocasião na qual definiu, entre outros efeitos, a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento). Esse artigo não teve a aplicação suspensa na liminar da ADIN 5835/SC, pois esta somente suspendeu dispositivos da Lei Complementar federal relativos ao local de incidência do Imposto. Segue extrato da lei:

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

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

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

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

Outrossim, a título demonstrativo, como forma de se materializar o quanto a opção de instalação de empresas em municípios satélites interfere na arrecadação dos municípios centrais, apresenta-se a seguir o exemplo das cidades de Fortaleza e do Eusébio no estado do Ceará. Segundo dados obtidos do senso do IBGE e organizados pelo site <http://www.deepask.com>¹⁵, Fortaleza possuía em 2015 uma arrecadação por habitante de ISSQN no valor de 247,57 R\$/ hab e, para o ano de 2014, a arrecadação por habitante do imposto para a capital foi de 235,54 R\$/hab. Já para o município do Eusébio, para o exercício de 2015 a arrecadação de ISSQN por habitante foi de 522,87 R\$/hab. e para o exercício de 2014, foi de 400,14 R\$/habitante. Ou seja, a arrecadação do ISSQN per capita da pequena cidade, com população de apenas 1,877%¹⁶ da capital cearense foi mais de 2 (duas) vezes maior que da capital.

Logicamente, não se pode atribuir esse fator apenas aos conflitos de competência ou a alguma eventual redução de alíquota de imposto, abaixo do permitido na lei, pois outros fatores

¹⁵Receita Tributária dos Municípios. Disponível em: <http://www.deepask.com/goes?page=Imposto---ISS:-Veja-a-receita-tributaria-no-seu-municipio> Acesso em 31 mar. 2021.

¹⁶ Comparação feita com os dados de população do IBGE do censo de 2010. Fortaleza: população de 2.452.185 habitantes e População do Eusébio 46.033 habitantes. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ce/fortaleza/panorama> Acesso em 31 mar. 2021

também influenciam na instalação de uma empresa em determinado local, além dos benefícios fiscais, pode-se citar: terrenos mais baratos, disponibilidade de grandes áreas territoriais para construção, disponibilidade de áreas ainda elegíveis para certas atividades de maior impacto ambiental, etc. Contudo, os dados revelam que as cidades centrais, além de terem que arcar com grande orçamento fiscal, soma da população resultante dos municípios circunvizinhos, central e satélites para disponibilizar serviços de saúde, transporte, mobilidade viária, etc, sofrem com predatória concorrência por arrecadação.

4.3 O papel da Lei Complementar

Estuda-se, na teoria geral do direito, a função das normas de estabilização do Direito. Para Ives Gandra Martins, lecionando sobre LC, aduz::

Aquelas que não são apenas produtoras de lei, nem de aplicação do Direito. Que não cuidam nem dos mecanismos de criação ou interpretação ou execução legislativa, nem de normas de comportamento ou sancionatórias. [...]

sendo a lei complementar típica norma dessa natureza, na medida em que nem produz, nem interpreta, nem executa, nem sanciona comportamentos ou leis, mas apenas explicita princípios harmonizadores do Direito, permitindo que a legislação ordinária seja conformada no perfil explicitado (MARTINS, 1992, p. 28-29).

Já, Yonne Dolácio de Oliveira, referindo-se especificamente sobre o CTN, aduz:

No Direito Tributário, como veremos mais adiante, as leis complementares consubstanciadas no Código Tributário Nacional e outras posteriores, partindo da constituição Federal, complementam a configuração, de modo peculiar e rico na abrangência, do sistema constitucional tributário. Como normas relativas a normas, para coordenar a produção normativa, compreendendo as três modalidades de Hart, oferecem os moldes para a tipicidade estrutural. Elas não criam os tributos pois não são normas de conduta, mas fornecem, em grau de abstração maior, as diretivas subordinantes para a qualificação tipológica das normas disciplinadoras dos comportamentos na criação dos tributos nas três unidades federadas; e, ainda, inclusive especificamente por meio de normas de julgamento, as diretivas para o aplicador do Direito (OLIVEIRA, 1980, p. 111-112).

Referindo-se ainda ao CTN, Ives Gandra Martins aduz: “o CTN é elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de “Colchão legislativo aparador” entre a Constituição e a legislação ordinária” (MARTINS, 1992, p. 28).

Para nosso estudo, no caso específico do ISS, é preciso se determinar o exato sentido que se deve extrair da expressão “definidos em lei complementar”, definidos no Inciso III, do Art. 156 da CF/88.

Há, na doutrina pátria, duas correntes de pensamento sobre o sentido a ser dado quanto

ao papel da Lei Complementar sobre o ISS: a corrente dicotômica e a tricotômica.

Pela corrente dicotômica, a lei complementar teria por função apenas dispor sobre conflito de competência e limitações ao poder de tributar. Dessa forma, seria assegurada a autonomia dos Municípios porquanto não seria dado ao legislador federal definir, dentre os serviços não vedados pela Constituição, quais seriam suscetíveis de sofrer a incidência do ISS. Nas palavras de Barreto (2009, p.42):

É clássica a frase de Rui Barbosa, segundo a qual a Constituição ‘não retira com a mão direita aquilo que deu com a mão esquerda’. Admitir que os ‘serviços de qualquer natureza’ é que haverão de ser definidos importa *contradictio in terminis*. Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas, sim, os definidos.

Nesse sentido a doutrina que se filia à corrente dicotômica entende que a lista de serviços anexa a LC 116/2003 deve ser entendida como um mero elenco exemplificativo dos serviços tributáveis pelo ISS.

No sentido inverso, a corrente tricotômica entende que, além das funções supracitadas, caberia à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário. Parte-se do pressuposto de que haveria uma ordem jurídica federal e uma ordem jurídica nacional, distintas e inconfundíveis: a primeira vincularia apenas a União, já a segunda, além da União, vincularia os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Neste sentido, esclarece da Silva (2014, p. 497):

O território da União abrange todo o território físico estatal. O Estado, chamado República Federativa do Brasil, entidade do Direito das Gentes, e a União, entidade de Direito Constitucional, têm o mesmo domínio territorial físico. Mas, em sentido jurídico, o território estatal brasileiro, o território como âmbito de validade da ordem jurídica do Estado federal, é mais amplo do que o território da União. Quer dizer, a ordem jurídica do Estado federal – da República Federativa do Brasil – é mais do que a ordem federativa da União, porquanto abrange também as ordens jurídicas particulares das unidades regionais e locais autônomas. Ora, a ordem jurídica da União difere das ordens jurídicas dos Estados federados e dos Municípios.

Desta forma, entende-se serem dois os destinatários do Art. 156, III, da CF/88: de um lado o legislador municipal, para o qual a Carta Magna permite a tributação dos serviços que não constituem competência dos Estados, e de outro o legislador nacional, o qual estaria autorizado a listar os serviços passíveis de tributação pelos Municípios.

Assim, na corrente tricotômica, os Municípios estão autorizados a tributar apenas os serviços que, ao mesmo tempo, (a) sejam efetivamente serviço, (b) não se configurem como transporte intermunicipal ou interestadual e serviço de comunicação e (c) estejam listados na

LC 116/03, independentemente da denominação dada. Será, portanto, inconstitucional a lei municipal que preveja a incidência de ISS sem observar tais pressupostos.

A jurisprudência pátria, especialmente a do STJ¹⁷ e do STF¹⁸, tem reiteradamente corroborado o entendimento de que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, com redação da Lei Complementar 56/87, para efeito de incidência de ISS é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva, ampla e analógica de cada item, a fim de enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos.

Na doutrina, Sérgio Pinto Martins leciona sobre a técnica hermenêutica a ser utilizada no enquadramento dos serviços em geral aos itens previstos na lista anexa à LC federal, *in verbis*:

A lista de serviços abrange não só o gênero mas também as espécies do gênero descrito(...). Quando a lista de serviços emprega a expressão congêneres há possibilidade de interpretação ampla do que está contido no item. Não se estará incluindo novos serviços na lista pelo uso da expressão “e congêneres”. A lista comporta interpretação extensiva, mas não deve ser objeto de integração por analogia, pois o Art. 108 do CTN veda o emprego da analogia resultando tributo não previsto em lei, diante da tipicidade fechada da tributação, da estrita legalidade tributária. A exceção diz respeito ao fato de a própria lista utilizar a

¹⁷ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Embora taxativa em sua enumeração, a lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68 comporta, dentro de cada item, interpretação extensiva para o efeito de fazer incidir o tributo sobre os serviços bancários congêneres àqueles descritos. Precedentes.

2. Não se pode confundir (a) a interpretação extensiva que importa a ampliação do rol de serviços, com inclusão de outros de natureza diferente dos indicados, com (b) a interpretação extensiva da qual resulta simplesmente a inclusão, nos itens já constantes da lista, de serviços congêneres de mesma natureza, distintos em geral apenas por sua denominação. A primeira é que ofende o princípio da legalidade estrita. A segunda forma interpretativa é legítima.

Recurso especial desprovido. (STJ, 1ª Turma, REsp 920386 / SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 04.03.2009).

¹⁸ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. 1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte. 2. Esse entendimento não ofende a regra do Art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo "congêneres", "semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", dentre outras tantas. 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. 4. A revisão do entendimento adotado no acórdão recorrido sobre a natureza dos serviços e sua inclusão no item 46 da Lista do ISSQN demandaria reexame fático-probatório, o que é vedado nesta Corte de Justiça. 5. Recursos especiais não conhecidos (STJ - REsp: 586739 MG 2003/0139404-3, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 23/08/2005, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 19.09.2005 p. 262
RDDT vol. 123 p. 233).

expressão “e congêneres”, ou outra semelhante (MARTINS, 2013, p. 326).

Em outra oportunidade, o autor reforça:

a denominação do serviço não pode prevalecer sobre sua verdadeira natureza. Um nome para sua atividade, escolhido pelo próprio prestador do serviço, pode não prevalecer na incidência do imposto, pois o que vale é a essência da atividade exercida. Caso contrário, bastaria o contribuinte dar outro nome, não o verdadeiro, para o serviço prestado, para fugir da incidência tributária (MARTINS, 2013, p. 44).

Sobre o tema, assim se pronuncia Baleeiro (1990, p. 125), *in verbis*:

Na opinião geral a lista é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados embora cada item comporte interpretação ampla e analógica. [...] Não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente. [...] A lei complementar pode ser mais ou menos compreensiva e pode designar gêneros, dos quais o intérprete extrai as espécies.

Impende ainda enfatizar que, quando a doutrina trata do uso da analogia, em verdade, refere-se à interpretação extensiva, analógica. Sendo o didático entendimento de Magalhães Filho (2003, p. 44): “interpretação extensiva ocorre quando o espírito da lei é mais amplo que a letra da lei. O legislador disse textualmente, em palavras, menos do que pretendia.”. Noutro ponto da obra, o autor aduz:

Não se deve confundir analogia com interpretação extensiva. A analogia parte de um vácuo normativo e resolve um problema de lacuna, enquanto a interpretação extensiva parte de uma norma e resolve um problema de insuficiência verbal. A analogia é meio de integração. A interpretação extensiva é espécie de interpretação. (MAGALHÃES FIHO, 2003, p. 84).

Por fim, convém citar os termos da súmula 424 do STJ, que expressamente define o posicionamento do tribunal sobre o enquadramento dos fatos a lista de serviço, para a atividade bancária. Nesse sentido: “É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987”.

Por tudo exposto nesse item, vê-se que a corrente tricotômica é a prevalente, tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

4.4 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

4.4.1 Competência Tributária e Sujeito Ativo

Cabe aos municípios, mediante a edição de uma lei ordinária, a instituição do ISS, conforme o Art. 156, III, da CF/88. *In verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar [...]. (BRASIL, 1998)

Assim, os municípios brasileiros editarão suas leis ordinárias instituidoras de ISS, em consonância com lei complementar nacional, que disciplinará, especialmente em relação aos impostos, as normas gerais definidoras dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, conforme o Art. 146, III, “a”, da CF/88.

Infere-se ainda que os municípios, ao instituir o imposto, devem indicar, na respectiva lei ordinária, o fato gerador como sendo uma prestação de serviço, ou seja, uma atividade em proveito alheio, não compreendida na competência dos Estados (Art. 155, II), com conteúdo econômico, de caráter habitual, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial (BARRETO, 2009a. p. 319).

Ressalte-se que pode haver situações em que exista competência tributária sem, contudo, haver a capacidade tributária ativa. O que ocorre em vários pequenos municípios brasileiros que não possuem condições técnica de cobrar o imposto, mas permanecem com a competência de instituí-los, não tendo havido renúncia da competência tributária.

Desta feita, possui fundamental importância da Lei complementar Nacional, no âmbito do ISS, como elemento uniformizador e redutora de conflitos. Nas lições de Costa (2009, p. 383):

Outro aspecto relevante é o traduzido na preocupação constitucional com a uniformidade da disciplina do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Com efeito, considerando-se a existência de mais de 5.500 Municípios no País, a Lei Maior, a par de dedicar diversas normas a respeito, cuidou de atribuir à lei complementar o regramento de alguns aspectos dessa imposição fiscal, restringindo, assim, a liberdade do legislador municipal.

A LC nacional de nº. 116/2003 adota um sistema misto para a identificação do local da prestação do serviço, muito semelhante àquele adotado no DL nº 406/68. O caput do Art. 3º, da

LC n. 116/2003, traz regra geral segundo a qual o sujeito ativo do ISS é o município do estabelecimento prestador ou, na falta deste, o do domicílio do prestador. No entanto, no próprio Art. 3º, foram destacados 25 incisos, admitindo exceções à regra.

Destarte, a definição do critério espacial é, portanto, matéria que ultrapassa os limites de competência municipal, visto que está relacionado, diretamente, ao sistema de repartição de competência constitucional e, conseqüentemente, no caso do ISS, ao seu próprio fundamento de validade (CATÃO, 2004, p. 137).

4.4.2 Sujeito Passivo

De acordo com o Art. 5º da LC de nº. 116/2003, é o prestador de serviço o sujeito passivo do ISS, na condição de empresa (pessoa jurídica) ou de profissional autônomo (pessoa física), com ou sem estabelecimento fixo.

Já de acordo com o Art. 128 do CTN, ao lado do contribuinte, será sujeito passivo o chamado responsável, nas situações em que a lei assim determinar.

Sobre o tema responsabilidade tributária, Paulsen (2009, p. 337) dispõe:

A responsabilidade é visualizada no regime de fonte, em que o legislador atribui ao contratante dos serviços (tomador), a obrigação de reter o ISS, no caso de o contribuinte (prestador dos serviços) não emitir a nota fiscal de serviços, documento equivalente, ou o competente recibo; ou não apresentar prova de inscrição na repartição fiscal do Município.

4.4.3 Fato Gerador

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa à LC de nº. 116/2003. Desta feita, frente ao princípio da estrita legalidade tributária, para que um município possa cobrar o ISS dos prestadores de serviços, deve instituí-lo por meio de lei ordinária local, que poderá adotar todos os itens da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar federal, ou somente alguns deles, sendo-lhes, porém, defeso criar serviços não previstos na norma complementar, sob pena de inconstitucionalidade.

Em relação à dependência da lei complementar na definição do fato gerador do ISS, Machado (2008, p. 402) leciona:

(...) é indubitoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar defina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na

verdade, a competência que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.

Note-se que o fato gerador do ISS corresponde a uma "prestação" de serviço, ou seja, uma prestação de fazer, consistente em desenvolver um esforço, com vistas a adimplir uma obrigação "de fazer". Será essa "prestação de fazer" resultante de uma relação jurídica obrigacional que servirá de fato gerador (hipótese de incidência) da Lei do ISS.

Ressalte-se ainda que o ISS não incide nem sobre a relação jurídica em que se assenta a prestação de fazer, nem sobre o resultado do serviço, mas sobre o ato de prestar o serviço, em outras palavras, sobre "o fazer".

Sobre o tema, Barreto (2009, 321), assim, leciona:

[...] o ISS não incide sobre relação jurídica, mas sobre a prestação de serviços, embora esta se dê sempre no bojo de uma relação jurídica a ela subjacente. Dizer que o ISS incide sobre a relação jurídica é falsear a estrutura desse tributo, é pô-lo como um imposto sobre negócios jurídicos e não sobre o fato bruto (a expressão é de Geraldo Ataliba) prestar serviço. Aliás, se o ISS incidisse sobre a relação jurídica, bastaria contratar a prestação de serviço para incidir o imposto, independentemente da sua efetiva realização. O ISS passaria a ser um imposto sobre contratos e não sobre fatos, como inequivocamente o é.

4.4.4 Alíquota

O ISS terá a tributação fixa ou proporcional, de acordo com as características do sujeito passivo. A tributação fixa compõe-se de um único valor pago periodicamente pelos profissionais liberais que executam serviços pessoais, podendo ser por profissional autônomo, com cota, geralmente anual, ou por sociedade de profissionais, com cotas mensais. Sob diferente viés, na tributação proporcional, será definida uma alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo, o valor do serviço, na atuação de empresas prestadoras de serviços.

Ressalte-se que, na tributação proporcional, os municípios possuem autonomia para fixar as alíquotas do imposto, por meio de suas leis ordinárias municipais, devendo respeitar, no entanto, os limites determinados em Lei Complementar Federal, nos moldes do Inciso I, do parágrafo 3º do Art. 156 da CF/88.

Destaca-se também que, no regime do Simples Nacional, o valor relativo ao valor do ISS devido terá sistemática de cálculo específico que dependerá do faturamento da empresa, sendo as alíquotas aplicadas sobre a receita global das enquadradas no regime, presente no anexo a LC 123/2006.

4.4.5 Base de Cálculo

De acordo com o Art. 7º da LC n. 116/2003, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Tal valor não incluirá os juros, seguros, multas ou indenizações, e descontos incondicionais.

5 CONFLITO DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ISS

É cediço que, num estado federado, os entes participantes possuem o poder de tributar, resultando em inevitável surgimento de conflitos de competência. Estes conflitos podem ocorrer entre unidades da federação, como no caso do IOF de competência da união e do ISS de competência municipal, como entre unidades federadas de mesma tipologia, como entre dois estados, questionando o diferencial de ICMS para contribuinte consumidor final, ou entre dois municípios, rivalizando pelo ISSQN devido na atividade de leasing financeiro, por exemplo.

Os dois casos mais corriqueiros de conflitos de competência relacionam-se ao aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. Pode-se citar os conflitos entre municípios na definição de ISS devido e, no caso do ICMS, quando o contribuinte consumidor final não é contribuinte do imposto e está localizado em unidade da federação diversa.

Tanto o ISS quanto o ICMS possuem leis complementares externas ao CTN que regulam os conflitos de competência entre os entes federados. No caso do ISS, a LC que dispõe sobre os serviços de qualquer natureza, atribuindo competências, é a 116/2003. Historicamente foi o Decreto Lei nº 406/68 que revogou os artigos 71 a 73 do CTN, que dispunham sobre o ISSQN, logo, esses artigos do CTN não foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988. Muito se discutiu sobre a inconstitucionalidade do DL 406/68, especificamente quanto ao conflito entre a previsão do regime de cotas fixas do imposto, frente ao princípio constitucional da isonomia. Essa inconstitucionalidade é rechaçada por Hugo de Brito Machado, apontando que, caso houvesse, seria espécie de nulidade formal, mas não há previsão no ordenamento pátrio de conhecimento de inconstitucionalidade formal superveniente. (MACHADO, 2003, p. 609)

No caso do ICMS, os artigos 52 a 58 do CTN foram inicialmente revogados pelo Decreto Lei 406/68 que passou a conter normas gerais sobre o ICMS, de competência dos estados, como também do ISS, de competência municipal. Hodiernamente, substituindo o ordenamento do CTN referente ao ICMS, tem-se a Lei complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, reformada pela LC 102/2000 e pela LC 114/2002.

Para o ISS, hodiernamente é a LC 116/2003 que rege as normas gerais de aplicação do

ISS para os municípios.

5.1 Conflitos de Competência e a Lei Complementar Nacional

A Constituição Federal de 1988 é clara ao atribuir, em seu Art. 146, à lei complementar federal a função de “I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Hodiernamente, persiste uma verdadeira guerra fiscal entre as unidades da federação, resultado da crise econômica instalada, como também da voracidade arrecadadora dos entes estatais. A República Federativa do Brasil, ao dar poder de tributar aos municípios, cria então centenas de unidades de conflito, tornando o problema ainda mais evidente.

Se a Constituição atribuiu à Lei Complementar nacional a função de dispor sobre conflitos de competência, impende que se discorra inicialmente sobre a distinção entre leis complementares e leis ordinárias. Neste contexto, sobre essa diferenciação, Barreto (2009, p. 338) aduz:

[...] essencialmente no plano material a diferença está na específica qualificação das matérias que lhe são próprias e no plano formal na solenidade especial de que se reveste a primeira da qual depende sua válida produção. Aliás, exatamente por lhe terem sido reservados temas precisos é que não concorre com a lei ordinária, pois a esta é vedado dispor sobre matéria atribuída a disciplina complementar visivelmente a lei complementar, é óbvio, não possui força de alterar a Constituição.

Noutro ponto da mesma obra e se referindo ao ISS, Barreto (2009, p. 339) aduz:

Toda outorga de competência envolve uma autorização e uma limitação, [...] em decorrência tem-se que, de um lado a Constituição confere aos municípios competência para exigir ISS relativamente a fatos ocorridos em qualquer lugar dentro de seus respectivos territórios, de outro, proíbe a cobrança desse imposto fora desse limite. Ora como território nacional está integralmente segmentado em Estados, Distrito Federal e em Municípios, o certo é que não há espaço para que não pertençam a um ou outro município. Logo, nenhum em si pode sob pena de invasão de competência, pretender ISS sobre fatos ocorridos fora de seu território.

Sendo a Constituição o último reduto de validade das regras do sistema positivo, não seria despropositado conceber que todos os diplomas normativos assumem caráter complementar, posto que implementam e dão curso aos postulados fundamentais nela insculpidos, todavia a conotação que a doutrina atribui à lei complementar são as necessárias ao cumprimento de dispositivos da lei fundamental que não sejam autoaplicáveis, qualificando-as ontologicamente pela matéria inserida no seu conteúdo (CARVALHO, 2016, p. 254).

A atribuição de criar tributo é atividade privativa do poder legislativo, já que consiste em descrever certo evento no mundo fenomênico como hipótese material de incidência. No sistema constitucional, tal atribuição se reserva somente à lei ordinária, conforme estabelece o inciso I do Art. 150 da CF/88, que consagra o princípio da legalidade tributária ao determinar que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Em relação ao ISS, conforme estabelecido no III do Art. 156 da CF/88, têm os municípios a competência constitucional para, via edição de lei ordinária com vigência em seu território, exigí-lo nas prestações de serviço, como corolário do princípio da territorialidade

Em princípio, se poderia imaginar que o aspecto espacial para incidência do ISS não envolveria muitos problemas, tendo em vista que as leis do município se circunscrevem ao seu âmbito territorial, sendo a Câmara Municipal de cada municipalidade a única fonte primária do direito, nos seus limites. No entanto, o ISS possui singular natureza que eventualmente comporta desdobramentos que extravasam o âmbito do município. Isso ocorre pela própria materialidade do imposto, que comporta atividades complexas, tanto no aspecto temporal, que podem se estender no tempo, como também no aspecto espacial. Ademais, a grande multiplicidade de municípios e de leis de regência de ISS, torna a área, por excelência, ensejadora de conflitos. Desta feita, não são raras as contendas de leis no espaço entre os Municípios. Para Barreto (2009, p. 341), "nenhum outro imposto nosso sistema oferece tantas faces as zonas cinzentas e áreas comuns que o ISS".

O conflito de competência surge com a superposição da materialidade da hipótese de incidência do tributo e se estabelece quando dois entes federativos se julgam competentes para criá-lo, sobre o mesmo evento fenomênico e assim o fazem. Os conflitos mais frequentes se dão com o estado e a união, cuja solução leva em conta critérios de repartição de competências constitucionalmente estabelecidos.

Quanto aos Municípios, a Lei Complementar nacional tem função fundamental na resolução de conflitos entre o imposto municipal. Ressalte-se que haverá tantas leis municipais, passíveis de conflitos, quanto o número de municípios. Acolhendo as lições do saudoso Professor Cléber Giardino, Barreto (2003, p. 259) assim assevera:

há no Brasil tantos impostos estaduais, municipais e distritais quantas são as pessoas políticas autorizadas pela Constituição federal a instituí-los. É que os estados, os municípios e o Distrito Federal têm competência impositivas materialmente concorrentes. Em razão disto, para evitar conflitos entre eles, nosso estatuto Magno adotou, também um critério territorial de repartição das competências impositivas. Este critério exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo

território o fato imponível ocorreu.

Ressalte-se ainda que, quando se trata de um tributo da união, a questão da competência se exaure pelo exame do critério material. Todavia, diante de estados membros, Distrito Federal e municípios, somente depois de agregar um segundo critério, o territorial, pode-se definir qual ente federativo é competente para figurar no polo positivo da relação jurídica tributária.

Por fim, ressalte-se que, embora seja correta a afirmação de que são frequentes os conflitos de leis, municipais ou não, quase sempre a maioria dos casos envolve falsos conflitos, cuja solução é estabelecida, no âmbito hermenêutico, utilizando-se os critérios de repartição de competência tributária constitucionalmente estabelecidos. Ademais, para garantir a correta determinação do local de incidência do tributo, deve-se determinar precisamente o momento em que ocorre o fato no mundo fenomênico, possibilitando precisar o território ou município em que este é devido. Atualmente, a LC 116/2003 tem papel de fundamental na resolução de conflitos de competência do ISS entre os municípios.

5.2 Local de Prestação dos Serviços: Jurisprudência

Após o advento da LC nº 116/2003, os conflitos espaciais de competência entre os Municípios foram minimizados. Com o tempo, alguns entendimentos da jurisprudência foram se consolidando. Serão listados, nesse tópico, os mais importantes.

De pòrtico, insta destacar que o Art. 3º da LC nº 116/2003 não estipula que o local da incidência de ISS é o do “estabelecimento do prestador”, mas sim o do “estabelecimento prestador”, no qual é prestado o serviço com efetividade, pouco importando se ele não esteja localizado o município onde os serviços estão sendo prestados. Não é qualquer estabelecimento prestador que pagará o ISS, mas sim o estabelecimento que prestar efetivamente os serviços.

Outro ponto a se observar, na interpretação do Art. 3º e do 4º da LC nº 116/2003, é que a empresa não se confunde com o estabelecimento. A empresa é a atividade econômica organizada para a produção de bens e serviços para o mercado visando ao lucro. Já o estabelecimento empresarial é definido, no Art. 1.142¹⁹ do CC de 2002, como o instrumento de que se vale o titular da empresa para a consecução da finalidade produtiva.

Também, para a doutrina e para os tribunais pátrios, o tamanho do estabelecimento é irrelevante para fins do ISS, não se interessa se determinar o quão grande ou complexo é o

¹⁹ Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária. (BRASIL, 2002)

estabelecimento e sim determinar se é nele que é prestado o serviço²⁰. Nos ensinamentos Martins (2013, p. 109):

O tamanho do estabelecimento é irrelevante para fins do ISS. O importante é saber qual é o estabelecimento prestador. 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, desde que o estabelecimento prestador configure unidade econômica ou profissional.

Outrossim, para caracterização do estabelecimento prestador, pouco importa onde houve contratação do serviço, onde é feita e se mantém e escritura a contabilidade, ou onde serviço é pago. Importa sim onde é efetuada a prestação de serviços: no caso da construção civil, por exemplo, o canteiro de obras ou o local do estabelecimento do prestador.

Destaque-se ainda que o estabelecimento prestador do serviço não seria aquele que o contribuinte apenas aponta como sua sede, mas sim onde mantém maquinário e estrutura capaz de efetuar os serviços a que se propõe, ou, como aduz Baptista (2015, p. 517), “onde o prestador cumpre o dever jurídico: Quanto a localização do fato no espaço, tem-se que o local da prestação do serviço é aquele em que o prestador cumpre com o dever jurídico (prestador-fim), na forma do contrato celebrado com o tomador”.

Em seguida, o Baptista (2015, p. 517) destaca que “o local celebrado no contrato para a prestação não é absoluto”, citando a regra insculpida no Art. 2.329²¹ do Código Civil, referindo-se como devedor da obrigação de fazer o prestador de serviços. Sobre o termo estabelecimento utilizado pela LC 116/2003, Kiyoshi Harada dispõe:

A palavra estabelecimento empregada no texto legal não discrepa do seu sentido tradicional conceituado no direito privado. Estabelecimento, segundo Pedro Nunes significa “Conjunto de instalações estáveis e adequadas para o exercício de certa atividade” [...]

O estabelecimento para efeitos do ISS nem sempre é representado por um conjunto de instalações fixas em determinado lugar de forma estável, pois existem os chamados estabelecimentos móveis caracterizados pela sua permanência temporária, como acontece com os empresários do setor de espetáculo circenses (HARADA, 2014, p. 307).

Já nos serviços prestados via internet, por meio de sites, para definição do estabelecimento prestador, deve ser observado o local ao qual o site está vinculado, onde são

²⁰ Tal interpretação foi também usada no TJ do Paraná na APL: 00028347820158160179 PR 0002834-78.2015.8.16.0179 (Acórdão), Relator: Desembargador José Laurindo de Souza Netto, Data de Julgamento: 28/02/2018, 3ª Câmara Cível, Data de Publicação: 08/03/2018)

²¹ Art. 2.239: ocorrendo motivo grave para que se não efetue o pagamento no lugar determinado, poderá o devedor fazê-lo em outro, sem prejuízo para o credor. (BRASIL, 2002)

recebidos os e-mails, ou o local em que o computador ou computadores da empresa efetivamente operam para prestar os serviços.

Nos casos de serviço de locação, sublocação e arrendamento de direito de passagem ou permissão de uso compartilhado ou não, ferrovia, rodovia ou poste, etc, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão da ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos, de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação com permissão de uso compartilhado ou não

Em relação à atividade-meio e às atividades precedentes à prestação, como as de natureza informativa, publicitária, promocional e outras que podem ser úteis ou importantes para a prestação dos serviços, mas que, por si sós, não a consumam, o ISS é devido só sobre a atividade fim e não sobre atividades meio. O ISS não incide sobre os serviços de composição que, realizados como meios de atingir um fim, consistem em meros atos insuscetíveis de tributação, vez que não há serviço para si mesmo (BARRETO, 2003, p 279).

Na maioria das vezes, a atividade meio é uma etapa da prestação do serviço tributável, sendo possível separá-la, para tratá-la como atividade independente e autônoma, mas não é correto tributá-la. Ainda que se saiba que o custo das atividades de meio está direta ou indiretamente agregado ao preço do serviço, não é possível, juridicamente, tomá-la isoladamente, como se cada uma delas fosse uma atividade autônoma, independentemente, dissociada daquela que constitui atividade fim (BARRETO, 2003, p 280).

Por fim, em casos envolvendo representação comercial, o TJ/RS já decidiu que o que importa para definição do estabelecimento prestador, o local onde devido onde se localiza a sede da atividade, *in verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. MUNICÍPIO ONDE SE LOCALIZA A SEDE DA ATIVIDADE. SENTENÇA MANTIDA NO PONTO. NULIDADE DA CDA. EMBARGANTE QUE DEIXOU DE PROVIDENCIAR O TRASLADO DA AÇÃO EXECUTIVA. ÔNUS QUE LHE INCUMBIA. ART. 333, I, DO CPC. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. "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" (LC 116/2003, Art. 3º). Tratando-se de atividade de representante comercial, que é intermediar uma compra e venda, fica fácil definir que, por não precisar se deslocar de seu estabelecimento, o ISS é devido ao Município onde se localiza a sede da atividade. A análise da nulidade da CDA é inviável na hipótese, pois a parte embargante deixou de providenciar o traslado da ação executiva, a fim de possibilitar a efetiva verificação das suas alegações. RECURSO ADESIVO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS EM MENOS DE 5% SOBRE O VALOR DA CAUSA. MAJORAÇÃO DEVIDA.
(TJ-SC - AC: 20130074476 São Carlos 2013.007447-6, Relator: Júlio César Knoll, Data de Julgamento: 24/07/2014, Quarta Câmara de Direito Público).

5.3 Evolução Histórica da Legislação de Regência do ISS

Uma das fontes de conflito de competência entre os municípios está na determinação do local de incidência do imposto. Para o caso específico do ISS, O CTN originalmente não especificou qual seria o local da prestação dos serviços para o imposto, entendia-se, no entanto, que o ISS era devido no local onde o serviço era prestado, de acordo com o princípio *Locus regit actun*. Um município não poderia, portanto, exigir o ISS do serviço prestado em outra municipalidade.

No Brasil, o primeiro ato normativo que definiu o local de incidência do ISS, na prestação dos serviços, foi o ato complementar nº 36, de 13 de março de 1967, que, em seu Art. 6º, versou sobre a hipótese de empresas que realizam prestação de serviços em mais de um Município. Considerava-se local da operação, para efeito da incidência do ISS: I- o local onde fosse efetuada a prestação dos serviços: (a) no caso de construção civil, (b) quando o serviço fosse prestado, em caráter permanente, por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município, e II – O local da sede da empresa, nos demais casos. (MARTINS, 2013, p. 105)

Já em 1968, no intuito de dirimir conflitos de competência espacial, foi editado o DL nº 406/68, ocasião na qual foi criada uma ficção jurídica ao aduzir que o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador e, na falta dele, seu domicílio. Pela legalidade estrita, esse deveria ser o entendimento então adotado. Ressalte-se que a ficção jurídica adotada pelo Decreto Lei deu uma certeza a uma definição, que, em regra, seria incerta. Segue extrato legal:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço
a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa , o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.(Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999).(BRASIL, 1968)

Segundo Barreto (2003, p. 260): “foram as pressões nos municípios mais fortes do ponto de vista econômico que levaram a edição da regra veiculada pela letra a do Art. 12 do DL nº 406/68 com a qual se considera o local da prestação o do estabelecimento prestador, criando uma ficção jurídica.

Com o advento da definição na lei do critério competência espacial, trazida pelo legislador no DL nº 406/68, surgiram inúmeras contendas judiciais confrontando a nova regra trazida pela lei. Muitas das querelas resultavam na tentativa do judiciário de atacar fraudes

evidentes, e, em regra, as decisões iam de encontro ao normativo aprovado. Para o sistema como um todo, tais decisões geravam ainda mais insegurança jurídica. BARRETO (2003, p. 260)

Desta feita, na vigência do DL nº 406/68, o STJ firmou jurisprudência que o ISS era devido ao Município onde o serviço foi efetivamente prestado e que essa regra de fixação de competência não infringiria o princípio da territorialidade. Na doutrina, Harada (2014, p. 306) aduz que com a edição de LC nacional não mais persiste:

a prolatada ofensa ao princípio da territorialidade da legislação Municipal. Contudo, à época da vigência do DL 406/68 o STJ consolidou jurisprudência no sentido de conferir a titularidade do imposto ao município onde o serviço é efetivamente prestado

Destarte, em 2003, é aprovada a LC nº 116/2003 já toda reformulada no novo regime constitucional que alterou sobremaneira a lista de serviços sujeitos ao ISS, trazida originalmente no DL nº 406/68 e já alterada pela LC nº 100/99. Também houve expressiva alteração nas exceções à regra de determinação espacial do imposto, detalhando os casos de exceção que basicamente foram os que a jurisprudência, no interregno entre as leis, detectou como fraudes recorrentes, como também na adequação do local de incidência do imposto com preceito teleológico e econômico do ISS, tentando-se cobrar o imposto onde efetivamente houve a circulação ou apropriação da riqueza.

A Lei Complementar nº 116/2003, também, revogou todos os dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68, à exceção do Art. 9º, esse disciplinador do ISS sobre o trabalho pessoal, como também a de sociedade de profissionais.

Quanto ao critério espacial de incidência do imposto, a LC nº 116/2003 estabeleceu, em seu Art. 3º, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local da obra.

Já o Art. 4º da LC 116/2003 definiu o que vem a ser estabelecimento prestador, *in verbis*:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (BRASIL, 2003)

Em 2016, o Art. 3º da LC nº 116/2003 foi então alteado pela LC nº 157/2016 que, sendo resultado de explícita tentativa do legislativo de fomentar melhor distribuição de riquezas entre

os municípios, basicamente adicionou três Incisos de exceção à regra de incidência do imposto no local do estabelecimento prestador (itens XXIII a XXV) e alterou a redação de outros três itens (itens XII, XVI e XIX).

No entanto, a LC nº 157/2016, apesar de alterar sobremaneira a forma de arrecadação de diversos itens anexos à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, foi editada de forma açodada, sem os devidos cuidados com a repercussão prática de sua operacionalização: sem definição de obrigações acessórias, datas de vencimento, definição do tomador de serviço, etc.

Desta feita, em 2008, todos os artigos da LC nº 157/2016, relativos ao local de incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), como também os das leis municipais editadas para adequação com a Lei Complementar federal, foram suspensos. O Ministro Alexandre de Moraes, concedeu liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 5835/SC. Na decisão, o Ministro aduziu estarem presentes os requisitos para a concessão da liminar, frente à dificuldade na aplicação da nova legislação, com ampliação dos conflitos de competência entre municípios e afronta ao princípio constitucional da segurança jurídica.²²

Já em 23/09/2020, é aprovada a LC nº 175/2020, cujo principal intuito foi o de suprir as lacunas e as definições operacionais deixadas pela LC nº 157/16, dispondo, então, sobre um padrão nacional de obrigação acessória do ISS, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. A Lei também define regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e do tomador dos serviços e institui um sistema centralizado e informatizado de arrecadação do ISS, referente aos itens a que se refere.

Com as alterações advindas pela LC 175/2020, o Art. 3º da LC 116/2003 passa a ter a redação hoje vigente:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)

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

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

²² Liminar suspende novas regras sobre incidência do ISS de planos de saúde e atividades financeiras. stf.jus.br, 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=373431>. Acesso em: 29/03/2021

- III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
- IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
- V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- X – (VETADO)
- XI – (VETADO)
- XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;
- XII - do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)**
- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
- XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)**
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
- XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)**
- XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.
- XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)**
- XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)**
- XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)**
- XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09. (Redação dada pela**

Lei Complementar nº 175, de 2020).

Analisando as alterações efetivadas no Art. 3º pela LC 175/2020, o inciso XII foi alterado para dar maior abrangência à exceção dada ao local de incidência do imposto, sendo o da execução da obra, nos serviços de florestamento e congêneres (item original 7.16), acrescentando explicitamente os termos ao item: reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios. *In verbis*:

Redação original dada pela LC 116/2003:

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

Redação dada pela LC 157/2016:

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, **reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;** (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

Também o Inciso XVI foi alterado para dar maior abrangência a exceção dada ao local de incidência do imposto para vigilâncias de bens e do domicílio de pessoas vigiados, segurados ou monitorados (item original 11.02), acrescentando explicitamente também os semoventes²³ como itens passíveis de vigilância. *In verbis*:

Redação original dada pela LC 116/2003:

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

Redação dada pela LC 157/2016:

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

O Inciso XIX não foi alterado diretamente pela LC 157/2016, que alterou apenas o item da lista de serviços a que se refere (item 16.01), alterando sua redação, a principal mudança foi

²³ São bens móveis que possuem movimento próprio, tal como animais selvagens, domésticos ou domesticados. Além destes também podem ser considerados bens móveis os suscetíveis de remoção por força alheia, desde que não altere a substância ou destinação econômico-social da coisa, sendo que a estes dá-se o nome de bens móveis propriamente ditos. Por fim, cumpre ressaltar que os bens também podem ser considerados móveis por determinação legal (energia, por exemplo) ou por antecipação (árvores que são plantadas justamente para serem cortadas no futuro). Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/792/Bens-semoventes>. Acesso em: 01 mar. 2021.

acréscimo dos itens de transporte de natureza municipal: rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. *In verbis*:

Redação original dada pela LC 116/2003:
16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

Nova redação dada pela LC 157/2016:
16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

A LC nº 157/2016, acrescentou o item XXIII como exceção à regra de local de incidência do prestador, definindo-o como domicílio o do tomador dos serviços para os subitens 4.22, 4.23 e 5.09. Os itens alterados foram os:

Inciso acrescentado no Art. 3º da LC 116/2003:
XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Itens da Lista de Serviços excepcionados pela LC 157/2016:
4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)
4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)
5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020).

A LC nº 157/2016, acrescentou o Inciso XXIV como exceção à regra de local de incidência do prestador, definindo-o como domicílio o do tomador no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01. Os itens alterados foram os:

Inciso acrescentado no Art. 3º da LC 116/2003:
XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Itens da Lista de Serviços excepcionados pela LC 157/2016:
15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020).

A LC nº 157/2016 acrescentou o Inciso XXV como exceção à regra de local de incidência do prestador, definindo-o como domicílio o do tomador no caso dos serviços de agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*), como também os serviços de

arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing) prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01²⁴. Os itens alterados foram os seguintes:

Inciso acrescentado no Art. 3º da LC 116/2003:

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09. (Nova Redação dada pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

Itens da Lista de Serviços excepcionados pela LC 157/2016:

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing) (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020).

A LC nº 175/2020 alterou o item XXV, revogando a redação dada pela LC 157//2016, como exceção à regra de local de incidência do prestador, definindo como local de incidência o do domicílio o do tomador no caso dos serviços de agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring), como também os serviços de arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos.

Vê-se que, com a edição da Lei Complementar nº 175/2020, que, por sua tenra vigência, ainda não possui efeitos totalmente definidos, há um aparente avanço em melhor distribuição de receitas entre os municípios centrais e os ditos periféricos da federação. Quanto as implicações práticas sobre a vigência da Lei, isso será discutido neste trabalho no item 5.5.

5.4 Evolução Histórica da Jurisprudência do STJ Sobre a Competência Territorial do ISS

Na vigência do DL nº 406/68, mas antes da edição da LC nº 116/2003 o Superior Tribunal de Justiça (STJ), após diversas decisões divergentes das Turmas, definiu em sede de

²⁴ Esta alteração provém do julgamento ocorrido na Primeira Seção da 1ª Corte, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido à sistemática dos recursos repetitivos

embargo de Divergência, no EREsp 130.792/CE²⁵, por sua Primeira Seção, com Relatora Designada a Ministra Nancy Andrigli, que o ISS seria devido no local (Município) em que os serviços forem prestados. Segue extrato da curta Ementa por sua importância histórica:

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

I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do Art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 406/68.

II - Embargos rejeitados.

(EResp 130.792/CE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07/04/2000, DJ 12/06/2000, p. 66).

Naquela ocasião, o posicionamento da doutrina era uníssono em aduzir que esse entendimento do STJ foi baseado em casos nos quais a natureza dos serviços exigia a presença física do prestador, através de funcionários, no local (Município) da prestação dos serviços, tais como os de limpeza e de vigilância. Vários doutrinadores questionavam se o STJ manteria o mesmo entendimento frente a outros serviços que não exigiam presença física do prestador em município diverso em que estava estabelecida sua sede..

Analisando a decisão do STJ, Barreto (2003, p. 349) tece a seguinte crítica à decisão:

Uma coisa era dizer que o tributo é devido no município A, porque ali o serviço prestado, e que para sê-lo teria o prestador de dispor de estrutura, ainda que mínima de estabelecimento prestador; Outra era admitir que onde estava escrito “ local do estabelecimento prestador” deveria ler-se “ local em que o serviço , independentemente de onde estiver o estabelecimento prestador”.

Entrementes, esse era o entendimento majoritário das Turmas, quando entrou em vigor a LC 116/2003, que, em seu Art. 3º, reformulou a regra relativa ao local de incidência do ISS..

Desta feita, no momento da entrada em vigor da LC 116/2003, a jurisprudência do STJ era de que a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço, de acordo com o Art. 12 do DL nº 406/68 e com a jurisprudência do EREsp 130.792/CE. Com a edição da LC 116/2003, conforme seu Art. 3º, a competência para cobrança do ISS passa a ser do município onde esteja localizado o estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Esse entendimento vigorou

²⁵ No mesmo sentido da decisão foram os nos Acórdãos: (AgRg no Ag 1153916/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, julgados PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/10/2009, DJe 08/10/2009) e (AgRg no REsp 845.711/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 29/05/2008).

no STJ até 28/11/2012, data de Julgamento do REsp 1.060.210/SC.

Na ocasião, ao revisitar o tema, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, de Relatoria do. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art.543-C do CPC), em sentido diametralmente oposto, define que:

[...](b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (Art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.²⁶

O REsp 1.060.210/SC tratava do caso concreto do serviço de leasing financeiro, mas submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Art. 543-C do CPC), aplicar-se-ia seu entendimento não apenas para os serviços de leasing, mas para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS, ressalvadas as exceções previstas na legislação de regência supramencionada.

Compulsando o teor da decisão no EDcl no REsp: 1380710 SC 2013/0132440-1²⁷, de relatoria do Ministro OG FERNANDES, com data de Julgamento em 03/04/2014, o Ministro Relator aduz didaticamente:

²⁶ RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8), p.4.

²⁷ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. NATUREZA INFRINGENTE. DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. MUNICÍPIO COMPETENTE. CONTROVÉRSIA DECIDIDA PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO RESP 1.060.210/SC, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. 1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental dado o caráter manifestamente infringente da oposição, em observância ao princípio da fungibilidade recursal. 2. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do Art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008, firmou a orientação no sentido de que: "(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (Art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo". 3. Ao contrário do que alega a parte embargante, as premissas estabelecidas nesse precedente aplicam-se a todos os casos que envolvam conflito de competência sobre a incidência do ISS em razão de o estabelecimento prestador se localizar em municipalidade diversa daquela em que realizado o serviço objeto de tributação. 4. No caso dos autos, o pleito de repetição de indébito refere-se ao período de janeiro/1997 a setembro/2003, ou seja, refere-se a fatos geradores do ISS ocorridos na vigência do Decreto-Lei n. 406/68 e da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. 5. Restou incontroverso que a agravante possui estabelecimento prestador no Município de Criciúma e que os serviços de software ora em apuração foram prestados em outras municipalidades. 6. Dessa forma, aplicando-se a recente orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior firmada nos autos do REsp 1.060.210/SC, tem-se que subsiste relação jurídico-tributária apta a legitimar a instituição e cobrança do ISS pelo Município de Criciúma somente em relação aos fatos geradores ocorridos sob a vigência do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que, para esse período, o município competente corresponde àquele onde situado o estabelecimento prestador. 7. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental a que se dá provimento em parte (STJ - EDcl no REsp: 1380710 SC 2013/0132440-1, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 03/04/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 09/04/2014)

essa nova orientação ficou estabelecida não apenas para os serviços de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS, ressalvadas, é claro, as exceções previstas na legislação de regência supramencionada. Feita essa consideração, tem-se que a orientação jurisprudencial agora vigente é a seguinte:

- (a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (Art. 12);
- (b) 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 entidade prestadora.

Ocorre que, apesar de restar claro no Acórdão no julgamento do REsp 1.060.210/SC, que o local incidência do ISS, passaria a ser, segundo o novo entendimento do STJ, via de regra: “(a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL nº 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (Art. 12) e (b) a partir da LC nº 116/2003, 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 entidade prestadora.” Constata-se haver diversas decisões divergentes, tanto dos Tribunais de Justiça (TJ), quanto do próprio STJ, posteriores ao REsp 1.060.210/SC, que, analisando casos similares, ora aplicaram o precedente do supracitado Resp, ora aplicaram o enquadramento do Art. 3º da LC 116/2003, mostrando haver ainda certa divergência nos tribunais.

Para ilustrar, listamos a seguir acórdãos, todos posteriores a 2018, dos TJs de Minas Gerais e do Paraná, em que foi decidido, como local de Incidência do ISS o local da efetiva prestação do serviço, aquele onde o serviço é efetivamente prestado, com fulcro no REsp 1.060.210/SC.

Na sequência apresentada a seguir, o precedente do REsp 1.060.210/SC foi utilizado para se definir o local de incidência do ISS para as atividades de: **Serviço de Medicina** (TJ-MG - AC: 10024103087011001 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 06/03/2018, Data de Publicação: 16/03/2018), **Serviço de Informática** (TJ-MG - AGT: 10040150058077002 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 30/01/2018, Data de Publicação: 09/02/2018), **Serviço de Informática** (TJ-MG - AC: 10000170537252003 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 01/12/2020, Câmaras Cíveis / 6ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 09/12/2020), **Serviço de Manutenção** (TJ-MG - AI: 10148190013067001 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 08/10/2019, Data de Publicação: 16/10/2019), **Serviço de Consultoria** (TJ-MG - AC: 10024132967266001 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 05/02/2019, Data de Publicação: 15/02/2019) e **Serviço de Informática** (TJ-PR - REEX: 6022497 PR 602249-7 (Acórdão), Relator: Juiz Fernando César Zeni, Data de

Julgamento: 14/05/2019, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 2501 23/05/2019). Segue Ementas:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - ISS - FATO GERADOR - ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA - LOCAL ONDE OCORRE A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - COMPETÊNCIA - MATÉRIA PACIFICADA NO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO - SENTENÇA CONFIRMADA. Consoante orientação do colendo Superior Tribunal de Justiça consolidada no REsp 1.060.210/SC, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, o município competente para tributar e recolher o ISS é aquele onde o serviço foi efetivamente prestado (TJ-MG - AC: 10024103087011001 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 06/03/2018, Data de Publicação: 16/03/2018).

EMENTA: AGRAVO INTERNO - TRIBUTÁRIO - SERVIÇO DE INFORMÁTICA - ISS - FATO GERADOR - ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 - LOCAL ONDE OCORRE A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - COMPETÊNCIA - MATÉRIA PACIFICADA NO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO - RECURSO NÃO PROVIDO. 1. A partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, o município competente para tributar e recolher o ISS é aquele onde o serviço foi efetivamente prestado (REsp 1.060.210/SC). 2. Compete ao Município a cobrança do ISS devido na prestação do serviço de informática efetivada em seu território, não importando o local onde se situa a sede do prestador (TJ-MG - AGT: 10040150058077002 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 30/01/2018, Data de Publicação: 09/02/2018).

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ISS. ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. MATÉRIA PACIFICADA NO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. MUNICÍPIO SEDE DO PRESTADOR DE SERVIÇO. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. CONTRATO COMPLEXO. A partir da vigência da Lei Complementar n. 116/03, o município competente para tributar e recolher o ISS é, em regra, aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional (REsp 1.060.210/SC). O mero deslocamento de recursos humanos e materiais para a prestação de serviços em Município diverso da sede não implica em caracterização de estabelecimento prestador a atrair a competência tributária em favor do Município de destino dos serviços. Ausente comprovação de que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço nos Municípios em que localizados os tomadores, forçoso concluir pela competência do Município de Belo Horizonte, onde sediado o prestador do serviço. Tratando-se de relação contratual complexa, não se autoriza a anulação da autuação fiscal em razão de apenas parte do serviço prestado incluir o fornecimento de mão de obra (TJ-MG - AC: 10000170537252003 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 01/12/2020, Câmaras Cíveis / 6ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 09/12/2020).

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO - ISS - FATO GERADOR - ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA - LOCAL ONDE OCORRE A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - COMPROVAÇÃO - AUSÊNCIA - CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO - POSSIBILIDADE - RECURSO DESPROVIDO. 1. Consoante orientação do colendo Superior Tribunal de Justiça consolidada no REsp 1.060.210/SC, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, o município competente para tributar e recolher o ISS é aquele onde o serviço foi efetivamente prestado. 2. Uma vez que não se pode definir em quais Municípios especificamente os serviços foram de fato prestados, onde a relação se "perfectibilizou", conforme entendimento pacificado pelo STJ, e tendo em vista que diversos municípios estão cobrando da agravada o ISS, revela-se

cabível e oportuna a consignação em pagamento judicial, nos termos do artigo 164, III, do CTN (TJ-MG - AI: 10148190013067001 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 08/10/2019, Data de Publicação: 16/10/2019).

EMENTA: TRIBUTÁRIO - ISS - FATO GERADOR - ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 - LOCAL ONDE OCORRE A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - COMPETÊNCIA - MATÉRIA PACIFICADA NO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO - SERVIÇO DE CONSULTORIA - MUNICÍPIO SEDE DO PRESTADOR DE SERVIÇO - RECURSO NÃO PROVIDO. 1. A partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, o município competente para tributar e recolher o ISS é aquele onde o serviço foi efetivamente prestado (REsp 1.060.210/SC). 2. Ausente comprovação de que há uma unidade profissional capaz de realizar o serviço de consultoria no Município em que sediado o tomador, forçoso concluir pela competência do Município de Belo Horizonte, onde sediado o prestador do serviço (TJ-MG - AC: 10024132967266001 MG, Relator: Edilson Olímpio Fernandes, Data de Julgamento: 05/02/2019, Data de Publicação: 15/02/2019)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA. LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO QUE OCORRE NO LOCAL EM QUE É TOMADA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO CONTRATUAL, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO E ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA EMPRESA. APLICAÇÃO DO RESP.1.060.210/SC, JULGADO SOB O REGIME DOS RECURSOS REPETITIVOS. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. (TJPR - 1ª C. Cível - ACR - 602249-7 - Curitiba - Rel.: Juiz Fernando César Zeni - Unânime - J. 14.05.2019) (TJ-PR - REEX: 6022497 PR 602249-7 (Acórdão), Relator: Juiz Fernando César Zeni, Data de Julgamento: 14/05/2019, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 2501 23/05/2019).

De maneira diametralmente oposta, lista-se abaixo recentes Acórdão, todos posteriores a 2015, dos TJs de Minas Gerais e do Paraná, como também do próprio STJ, em que foi decidido como local de Incidência do ISS o local da sede do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, aplicando a regra de enquadramento do Art. 3º e 4º da LC 116/2003. Ou seja, nestes casos **não** foi utilizado o precedente do STJ do REsp 1.060.210/SC, publicado em 28/12/2012.

Na sequência apresentada a seguir, o Art. 3º da LC 116/2003, foi utilizada para se definir o local de incidência do ISS para as atividades de: **Serviço de Informática** (STJ - AgRg nos EDcl no AREsp: 392416 MS 2013/0299653-9, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 10/03/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/04/2015), **Serviços de Apresentações Artísticas** (TJ-BA - APL: 05149290720168050001, Relator: IVANILTON SANTOS DA SILVA, TERCEIRA CAMARA CÍVEL, Data de Publicação: 24/06/2020), **Serviço de Informática** (TJ-DF - APC: 20090111845385 DF 0161067-87.2009.8.07.0001, Relator: FLAVIO ROSTIROLA, Data de Julgamento: 10/12/2014, 3ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 20/01/2015 . Pág.: 618), **Serviço de**

Medicina (TJ-RS - AI: 70080398969 RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Data de Julgamento: 15/04/2019, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 17/04/2019). Segue Ementas:

TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DE LEGISLAÇÃO LOCAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 280/STF. 1. Conforme consignado na decisão agravada, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.117.121/SP, Min. Eliana Calmon, DJe de 29/10/2009, sob o regime do Art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento segundo o qual, na ocorrência do fato gerador sob a égide da LC 116/2003, à exceção de serviços de construção civil, o ISSQN é devido ao Município do local da sede do prestador de serviço. 2. Pela análise detida dos autos, verifica-se que o fato gerador é a prestação de serviços de informática (comércio de produtos novos e usados de informática, prestação de serviços na área de informática e locação de equipamentos de informática), ocorrido sob a égide da Lei Complementar 116/2003, que passou a competência para o local da sede do prestador do serviço, com exceções previstas nos incisos I a XXII do Art. 3º do normativo federal em comento. 3. No caso, constata-se ainda que tais serviços, desenvolvidos pela empresa, não figuram entre as exceções contidas no Art. 3º da LC 116/2003, o que significa dizer que a eles seria aplicável a regra geral de competência territorial para a cobrança do ISS, ou seja, o imposto considera-se devido no local do estabelecimento do prestador. 4. Ademais, a análise da afirmação da agravante - de que as notas fiscais e recibos juntados demonstram retenção na fonte dos valores relativos ao ISSQN pela Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul, o que a transforma na responsável tributária do imposto, nos termos do Art. 6º da Lei Complementar 116/2003 - demanda reexame do contexto fático-probatório, inviável no Superior Tribunal de Justiça, ante o óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial." 5. No tocante à análise da substituição tributária, a discussão esbarra, em Recurso Especial no óbice da Súmula 280/STF, aplicada por analogia. Isso porque o Tribunal de origem decidiu a questão com base na análise da Lei Complementar Municipal 59/2003, conforme pode ser observado na fl. 191, e-STJ. 6. Agravo Regimental não provido (STJ - AgRg nos EDcl no AREsp: 392416 MS 2013/0299653-9, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 10/03/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/04/2015).

APELAÇÃO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SALVADOR. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISS. LOCAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. LOCAL DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. APELO PROVIDO. 1. Cinge-se a controvérsia quanto ao local onde se opera o fato gerador do ISS e, conseqüentemente, o crédito tributário do Município. 2. A Lei Complementar nº.116/03 definiu que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, mas também define como estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade, sendo irrelevante as denominações de sede, sucursal, escritório de representação ou qualquer outra denominação. 3. Havendo prova de que o local da prestação do serviço é diverso da sede do estabelecimento do prestador, será competente o Município onde ocorreu o fato gerador. 4. No presente caso, os shows foram realizados fora da cidade de Salvador, da mesma maneira, a produção ocorreu no lugar da realização do evento. 5. Apelo conhecido e provido.

(TJ-BA - APL: 05149290720168050001, Relator: IVANILTON SANTOS DA SILVA, TERCEIRA CAMARA CÍVEL, Data de Publicação: 24/06/2020)

TRIBUTÁRIO. ISS. FATO GERADOR. EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INCIDÊNCIA. LOCAL ONDE PRESTADO O SERVIÇO. 1.O momento em que se concretiza a hipótese de incidência do ISS é aquele em que o prestador efetua a entrega

do serviço concluído. A prestação do serviço deve, efetivamente, realizar-se, para fins de incidência de ISS. 2. Independentemente do local do estabelecimento do prestador do serviço, compete ao município em cujo território ocorre a efetiva prestação do serviço o recolhimento do ISS. 3. Apelo não provido (TJ-DF - APC: 20090111845385 DF 0161067-87.2009.8.07.0001, Relator: FLAVIO ROSTIROLA, Data de Julgamento: 10/12/2014, 3ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 20/01/2015 . Pág.: 618).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR CONTRARRECURSAL DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AFASTADA. SERVIÇOS EM SAÚDE. ISS. INCIDÊNCIA. COMPETÊNCIA. FATO GERADOR. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. RESP Nº 1.160.253/MG. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO. INTELIGÊNCIA DO ART. 151, V DO CTN. A titularidade ativa para o recebimento de ISS é do Município onde ocorreu a prestação do serviço fato gerador do imposto. Inteligência do Art. 3º e Art. 4º da Lei Complementar nº 116/03. Decisão a quo reformada. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO, EM DECISÃO MONOCRÁTICA. (Agravado de Instrumento Nº 70080398969, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 15/04/2019) (TJ-RS - AI: 70080398969 RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Data de Julgamento: 15/04/2019, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 17/04/2019).

Para o serviço de leasing financeiro, após o REsp 1.060.210/SC, de 2012, não se vislumbra mais divergências nos tribunais, valendo o estipulado no precedente. Segue abaixo, a título exemplificativo, decisões do TJ/RS e do STJ. *In verbis*:

TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING FINANCEIRO. COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DO TRIBUTO. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. Conforme orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.060.210-SC, o Município competente para a cobrança do ISS, na vigência do DL nº 406/68 é o da sede do estabelecimento prestador (Art. 12), e a partir da LC nº 116/03, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil no Município onde essa prestação é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. Hipótese em que o estabelecimento da prestadora do serviço de arrendamento mercantil está localizado no Município de Poá/SP, local onde concretizada a operação de leasing financeiro, inexistindo unidade da apelante em Serafina Corrêa/RS, a afastar a legitimidade do Município exequente para a cobrança do tributo.

(TJ-RS - AC: 70068978212 RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Data de Julgamento: 27/04/2016, Vigésima Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 02/05/2016)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. DL 406/68. SUJEITO ATIVO DA EXAÇÃO. MUNICÍPIO COMPETENTE. LOCAL DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.060.210/SC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO FIXADO NA ORIGEM COM BASE NO CONTEXTO FÁTICO DOS AUTOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do Art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008, consolidou o seguinte entendimento: "(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município sede do estabelecimento prestador (Art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim

entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo". 2. Na hipótese, o Tribunal assentou que ficou comprovado nos autos que a prestação do serviço se efetivou no Município agravado. Entendimento contrário demandaria a incursão no contexto fático dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido (STJ - AgRg no AREsp: 827271 RJ 2015/0314773-4, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 01/03/2016, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 08/03/2016).

Ressalte-se, por fim, que, para o serviço de leasing financeiro, item 15.09²⁸ da lista de serviços anexa à LC 116/2003, a LC nº 157/2016 definiu o imposto como devido no município do tomador ou do arrendatário, inserindo-o como exceção à regra geral do caput do Art. 3º. Em 2008, a eficácia da Lei Complementar nº 157/2016 foi suspensa, por decisão liminar do STF na ADIN 5835/SC. Posteriormente, em 23/09/2020, via LC 175/2020, a definição do local de serviço para o leasing financeiro como o do arrendatário foi ratificado, não restando, pelo menos até que os tribunais serem provocados, divergência hermenêutica quanto ao local onde o ISS será devido para essa atividade, persistindo no entanto, no nosso entender, a ausência de eficácia técnica para a aplicação da nova LC. Porém, para fatos geradores anteriores a data de vigência da LC 157/2016, vale a orientação do REsp 1.060.210/SC, de 2012.

5.5 Inovações Trazidas com a Lei Complementar nº 157/2016 e nº 175/2020 Sobre o Local de Incidência do ISS

Apesar de recente, a Lei Complementar nº 175/2020 não inovou drasticamente com o ordenamento jurídico do ISS. Dessume-se, então, que foi editada principalmente para complementar os pontos falhos, da Lei Complementar 157/2016, relacionados à “compliance” ou à operacionalização das novas obrigações das empresas afetadas com as novas regras advindas com a Lei, como as administradoras de cartão de crédito, de consórcio, de *factoring*, de planos de saúde, etc. A Lei Complementar nº 157/2016 havia alterado o local de incidência do ISS para vários itens da Lista de serviço, alterando-os dos municípios centrais, onde estavam localizadas as sedes das administradoras, para os municípios de domicílio dos tomadores de serviço, porém não definiu quaisquer elementos necessários para a operacionalização da nova sistemática de arrecadação do imposto, tais como: definição do tomador de serviço, como se efetuaria a arrecadação, prazo de pagamento, obrigações acessórias etc.

²⁸ 15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**). (BRASIL,2003)

Desta feita, em 2008, o ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal (STF), concedeu liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 5835/SC para suspender dispositivos de LC nº 157/2016 relativos ao local de incidência do ISS. Para o Ministro, estariam presentes os requisitos para a concessão da liminar, diante da dificuldade na aplicação da nova legislação, que resultaria no aumento dos conflitos de competência entre municípios e afronta ao princípio constitucional da segurança jurídica. A decisão suspendeu também, por arrastamento, a eficácia de toda legislação local dos municípios, editadas para complementar a lei nacional.

Ressalte-se que, apesar de ter sido uma decisão monocrática, em sede de ADIN, a liminar concedida não fez qualquer menção sobre eventual inconstitucionalidade da LC, mas sim apenas determinou a suspensão tanto de sua eficácia, quanto das diversas leis dos municípios, implementadas, após a edição da Lei nacional, para adequação das legislações locais com esta. Trata-se de decisão emitida com intuito apenas de resguardar a segurança jurídica, suspendendo uma obrigação legal não factível à época, frente às indefinições e às imprecisões dos termos elencados na Lei, que tornava impraticável seu implemento.

Na ação, a Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) e a Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (Cnseg) questionaram dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003, alterados pela LC nº 157/2016. Os pontos questionados determinavam que o ISS, no caso dos planos de medicina em grupo ou individual, de administração de fundos e carteira de clientes, de administração de consórcios, de administração de cartão de crédito ou débito e de arrendamento mercantil (leasing), seria devido no município do tomador do serviço.

O modelo anterior estipulava nesses casos a incidência do ISS no local do estabelecimento prestador do serviço, mas a nova sistemática legislativa alterou a incidência do tributo para o domicílio do tomador de serviços. “Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de 'tomador de serviços', sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação ou mesmo ausência de correta incidência tributária”, afirmou o ministro., que complementa: “a ausência dessa definição, somada à edição de diversas leis municipais antagônicas sobre o tema prestes a entrar em vigor, acabaria por gerar dificuldade na aplicação da lei complementar federal questionada. Isso ampliaria conflitos de competência entre unidades federadas e comprometeria a regularidade

da atividade econômica dos setores atingidos.²⁹

Destarte, o que a LC nº 175/2020 fez, em síntese, foi viabilizar a mudança que já havia ocorrido com a Lei Complementar nº 157/2016, ou seja, a mudança do local em que seria devido o ISS para os itens afetados.

De pòrtico, é importante ressaltar que apenas o item 10.04, que foi editado pela Lei Complementar 157/2016, alterando o local de incidência do ISS para o domicílio do tomador, não foi contemplado pela LC nº 175/2020. A razão para a exclusão é que o serviço de agenciamento de *leasing* seria de difícil fiscalização, pois é feito por pessoas físicas, de forma pulverizada e não centralizada, sua exclusão foi uma demanda da própria CNM.

Pelo exposto, a LC nº 175/2020, em tese, viria suprir as lacunas deixadas pela LC 157/2016, que impediram sua operacionalização, ou seja, torna viável a criação de um sistema central e único de arrecadação e de obrigações acessórias para ISS para os serviços de plano de saúde, cartões de crédito, leasing, etc. (subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003), nos moldes, ou inspirado no sistema Simples Nacional. Para isso, define e traz nova sistemática operacional.

A lei cria sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional para arrecadação do imposto a ser desenvolvido pelo contribuinte, individualmente ou em conjunto com outros contribuintes. O sistema deverá seguir leiautes e padrões definidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), nos termos dos artigos. 9º a 11 da Lei.

Também é instituído o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), nos moldes do comitê gestor do simples nacional, composto por 10 membros representantes dos municípios, ao qual compete regular a aplicação do padrão nacional da obrigação acessória dos serviços referidos na lei. O CGOA será composto de 10 (dez) membros, representando as regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Nordeste e Norte do Brasil, sendo: i) 1 (um) representante de Município capital ou do Distrito Federal por região, indicados pela Frente Nacional de Prefeitos (FNP), e ii) 1 (um) representante de Município não capital por região, indicados pela Confederação Nacional de Municípios (CNM).

Para auxílio ao CGOA, também é instituído o Grupo Técnico do Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (GTCGOA), que terá a participação de representantes dos contribuintes dos serviços referidos na Lei. O GTCGOA será composto de 4 (quatro) membros, sendo: 2 (dois) membros indicados pelas entidades municipalistas que compõem o CGOA e 2

²⁹ **Liminar suspende novas regras sobre incidência do ISS de planos de saúde e atividades financeiras.** stf.jus.br, 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=373431>. Acesso em: 29/03/2021

(dois) membros indicados pela Confederação Nacional das Instituições Financeiras (CNF), representando os contribuintes.

São definidos na Lei, para os diversos itens que alteraram o local da incidência do imposto da regra geral, quem são os tomadores de serviço. Define-se inicialmente como regra, ressalvadas as exceções estabelecidas nos §§ 6º a 12 do Art. 3º, como tomador dos serviços referidos nos incisos XXIII (planos de saúde e correlatos), XXIV (administradoras de cartão de crédito e correlatos) e XXV (leasing e correlatos) o contratante do serviço. Para o caso de negócio jurídico que envolva estipulação em favor de unidade da pessoa jurídica contratante, o tomador será a unidade em favor da qual o serviço foi estipulado, sendo irrelevantes para caracterizá-la as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

No caso dos serviços referidos nos incisos XXIII (planos de saúde e correlatos), o tomador do serviço é a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato de plano de saúde individual, familiar, coletivo empresarial ou coletivo por adesão. Caso haja dependentes vinculados ao titular do plano, será considerado apenas o domicílio do titular.

No caso dos serviços referidos nos incisos XXIV (administradoras de cartão de crédito e correlatos), prestados diretamente aos portadores de cartões de crédito ou débito e congêneres, o tomador é o primeiro titular do cartão.

No caso dos serviços referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a Lei Complementar, o local do estabelecimento credenciado é considerado o domicílio do tomador dos demais relativos às transferências realizadas por meio de cartão de crédito ou débito, ou a eles conexos, que sejam prestados ao tomador, direta ou indiretamente, por: I - bandeiras; II - credenciadoras; ou III - emissoras de cartões de crédito e débito.

No caso dos serviços de administração de carteira de valores mobiliários e dos serviços de administração e gestão de fundos e clubes de investimento, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, o tomador é o cotista.

No caso dos serviços de administração de consórcios, o tomador de serviço é o consorciado. Já no caso dos serviços de arrendamento mercantil, o tomador do serviço é o arrendatário, pessoa física ou a unidade beneficiária da pessoa jurídica, domiciliado no País, e, no caso de arrendatário não domiciliado no País, o tomador é o beneficiário do serviço no País.

De acordo com o Art. 5º da LC nº 116/2003, o contribuinte do ISS é o prestador do serviço, dessa forma, para os itens alterados pela Lei Complementar nº 175/2020, os contribuintes do imposto serão as administradoras de cartão de crédito, os planos de saúde, os

bancos e financeiras, os ofertantes de serviços de *leasing* ou de *factoring*, etc, com serviços prestados concomitantemente em mais de 5900 municípios brasileiros. Desta feita, resta evidente que a LC nº 157/2016 não poderia ser autoaplicável e que a LC 175/2020 veio principalmente a suprir toda a problemática de uniformização das obrigações acessórias, rateio os valores devidos a cada município, onde estão localizados os tomadores, etc. Com o sistema de gerenciamento informatizado nacional, onde cada municípios informa ao sistema seus dados para operacionalização, com uma uniformização das obrigações acessórias, especialmente: data de declaração e data de recolhimento, a nova sistemática e recolhimento do imposto se mostra factível.

O Art. 15 da LC nº 175/2020 institui regra de rateio progressivo do ISS arrecadado nos itens por alterados, nos anos, dessa forma, os municípios centrais antes principais arrecadadores desses tributos, não vão perder toda a arrecadação drasticamente com a entrada em vigor da lei. Ficou então definido: I - relativamente aos períodos de apuração ocorridos no exercício de 2021, 33,5% (trinta e três inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação pertencerão ao Município do local do estabelecimento prestador do serviço, e 66,5% (sessenta e seis inteiros e cinco décimos por cento) ao Município do domicílio do tomador, II - relativamente aos períodos de apuração ocorridos no exercício de 2022, 15% (quinze por cento) do produto da arrecadação pertencerão ao Município do local do estabelecimento prestador do serviço, e 85% (oitenta e cinco por cento), ao Município do domicílio do tomador e III - relativamente aos períodos de apuração ocorridos a partir do exercício de 2023, 100% (cem por cento) do produto da arrecadação pertencerão ao Município do domicílio do tomador.

A data de vencimento do ISS gerenciado pelo sistema informatizado está prevista na própria Lei que deverá ser pago até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores. O contribuinte também deverá declarar as informações de forma padronizada, exclusivamente por meio do sistema eletrônico, até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês seguinte ao de ocorrência dos fatos geradores

Como forma de uniformização das obrigações acessórias, a Lei veda a atribuição, a terceira pessoa, de responsabilidade pelo crédito tributário relativa aos serviços, permanecendo a responsabilidade exclusiva do contribuinte. A Lei também veda aos Municípios e ao Distrito Federal a imposição a contribuintes não estabelecidos em seu território de qualquer outra obrigação acessória com relação aos serviços abarcados pela Lei, inclusive, a exigência de inscrição nos cadastros municipais e distritais ou de licenças e alvarás de abertura de estabelecimentos nos respectivos Municípios e no Distrito Federal.

5.5.1 Ineficácia Técnica

Apesar de o Art. 17 da LC nº 175/2020 prever a sua vigência imediata, entende-se que as normas jurídicas gerais e abstratas presentes em seu enunciado ainda não podem ser aplicadas por problemas de falta de eficácia técnica. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a eficácia técnica pode ser assim definida:

Pode acontecer que uma norma válida assuma o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, ou, pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos. (...) As normas jurídicas são vigentes, os eventos do mundo social nelas descritos se realizam, contudo as regras não podem juridicizá-los e os efeitos prescritos também não se irradiam. Falta a essas normas 'eficácia técnica'" (CARVALHO, p. 460-461).

Desta feita, pode-se verificar que a aplicação das prescrições contidas nos enunciados da LC nº 175/2020 dependem da eficácia de outras normas jurídicas atualmente vigentes. De pòrtico, vê-se que os enunciados relativos ao local de prestação de serviços da Lei nº 157/2016 estão suspensos em razão de medida cautelar concedida em 23/3/2018, pelo ministro Alexandre de Moraes, na ADI nº 5835. Logo, ao reproduzir quase a totalidade dos itens da Lei nº 157/2016, a LC nº 175/2020 também está com sua vigência suspensa, o que implica na continuidade da aplicação da regra geral prevista no *caput* do Art. 3º da LC nº 116/2003, para definir o município competente para a instituição e a cobrança do ISS.

Outro ponto a ser observado é que Lei Complementar de caráter nacional não é instrumento normativo competente para instituir a cobrança de um tributo nos territórios dos entes federados, que devem observar as normas gerais prescritas por essa lei, mas instituir o tributo por uma Lei local. Desta feita, é necessário que cada um desses entes federados produza leis em sentido estrito para efetivamente instituir a cobrança desses tributos sobre os fatos jurídicos que ocorrerem nos seus territórios. Ou seja, no caso do ISS, não basta que a LC nº 116/2003, com as alterações feitas pela LC nº 157/2016 e, agora, com os novos enunciados introduzidos pela LC nº 175/2020, prescreva os elementos que devem ser considerados na definição do Município competente para a cobrança do ISS, por se tratar de uma questão de definição do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS; é necessário também que cada município institua, em suas próprias leis, esses mesmos critérios para a definição do local em que deve ser considerado devido o imposto.

Desta feita, mesmo se o STF revogue a medida cautelar que está em vigor na ADI nº 5835 ou declare a constitucionalidade da LC nº 157/2016 no Art. 3º da LC nº 116/2003, ainda

será necessário aos municípios que ainda não alteraram suas leis de ISS locais para prever o local do domicílio do tomador como local de incidência do imposto municipal, façam essa atualização para efetivamente instituírem a cobrança do ISS sobre essas atividades no seu território.

O único dos incisos incluídos pela LC nº 175/2020 no Art. 3º da LC nº 116/2003 que não esbarraria no problema de eficácia técnica, relacionado a ADI nº 5835 seria o XXV, que define o tomador do serviço de arrendamento mercantil, previsto no item 15.09 da lista anexa à LC nº 116/2003. Isso porque a LC nº 175/2020 deu nova redação a esse inciso daquele definido pela LC nº 157/2016, e revogou essa antiga redação, substituindo-a por novo enunciado. Ressalte-se que, mesmo assim, a aplicação da exceção do Inciso XXV, esbarra ainda na condição da lei local do município, prever essa nova regra.

Outro problema relacionado à eficácia técnica está na necessidade de que o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), previsto no Art. 9º da LC nº 175/2020, seja efetivamente instaurado, conforme as regras previstas no Art. 11 da mesma lei. E uma vez em atividade, possa desenvolver e definir o leiaute e o padrão a ser seguido pelos contribuintes do ISS, sobre os serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09, possibilitando se instaurar um sistema eletrônico e unificado que será utilizado para apuração e declaração do ISS, devido sobre essas atividades, conforme previsto no Art. 2º, caput, e §1º da LC nº 175/2020. Portanto, somente após desse leiaute e padrão serem disponibilizados, é que os contribuintes poderão desenvolver esse sistema eletrônico e disponibilizar o acesso gratuito aos municípios (conforme Art. 2º, §§1º e 2º da Lei).

Resolvidas essas questões, ainda será necessário que cada Município informe, nesse sistema, as alíquotas que estão previstas em suas leis próprias para serem aplicadas no cálculo do valor do ISS, disponibilizem os arquivos com o conteúdo dessas leis e também informem os dados bancários a serem utilizados pelos prestadores.

Vale lembrar ainda nesse item que existem milhares de municípios pelo Brasil sem corpo fiscal instituído e sem legislação própria de ISS, que para viabilizar a arrecadação do ISS para um tomador domiciliado em seu território teria que adaptar a legislação do iss local com as novas regras e informar no sistema centralizado e enviar para o sistema, alíquota e número de conta bancária para depósito. Como procederia sem corpo técnico capacitado instituído?

Por fim, persistem ainda um rol de imprecisões técnicas que inviabilizam a “compliance” ou à operacionalização do imposto, algumas apontadas na ADI nº 5835, que permaneceram na LC 175/2020, tais como a exata definição do domicílio do tomador de serviço

para os serviços de: administração de consórcio e fundos de investimentos³⁰, planos de saúde³¹, Administração de cartões³² e de Arrendamento Mercantil³³, como muito bem apontado no pedido de suspensão dos efeitos da LC 175/2020, na ADI 5835, impetrada pela Consif e a Cnseg, em 29/09/2020³⁴.

Constata-se que, apesar da LC 175/2020 trazer definições mais objetivas de quem é o tomador dos serviços, dos serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09, não possui detalhamento necessário e suficiente, a ponto de eliminar o subjetivismo dessa avaliação, servindo, da forma como foi aprovada, mais como um vetor de aumento dos conflitos de competência e da “guerra fiscal” entre os municípios, de que uma norma reguladora destes.

Por tudo acima exposto, vê-se que há certo campo nebuloso na operacionalização da LC 175/2020 que por sua incipiência opera ainda no campo teórico. Deve-se, então, aguardar qual vai ser posicionamento dos Municípios e dos tribunais para sua operacionalização.

³⁰ Admitindo-se que o tomador do serviço seja o consorciado/cotista (art. 14 da LC 175/2020), o que acontecerá se este residir no exterior? E se houver mais de um domicílio? Qual prevalece? O domicílio civil? O domicílio eleitoral? O domicílio fiscal? Sendo o domicílio fiscal, o declarado no imposto de renda2 (esfera federal)? O utilizado para fins de cobrança de IPTU (esfera municipal), de IPVA3 (esfera estadual), de ITR4 (esfera federal)? O declarado no momento do envio dos dados cadastrais ao grupo de consórcio? A partir de qual critério? Outrossim, como seriam solucionadas as modificações de domicílio dos consorciados num mesmo exercício fiscal, isto é, admitindo-se que um consorciado tenha estabelecido domicílio em dois ou mais Municípios durante o ano (Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/entidades-reforcam-pedido-suspensao.pdf>, acesso em 31/03/21., p. 3)

³¹ Embora a LC 175/2020 tenha afirmado que o tomador do serviço seria o beneficiário titular do plano (art. 14, §§6º e 7º), permanece a dificuldade de identificar o domicílio desse “beneficiário” na “ponta do contrato”, podendo ser aquele constante do cadastro do cliente (havendo aqui o risco de informações erradas implicarem alteração na competência municipal), aquele declarado pelo contribuinte à Receita Federal do Brasil (domicílio fiscal para fins de IR) ou aquele indicado em eventuais cadastros Municipais ou Estaduais (para fins de IPTU, IPVA, etc.). Por outro lado, o mesmo art. 14, em seu § 5º, estabelece que “considera-se tomador” o “contratante do serviço”, o que, no caso dos planos de saúde coletivos, não se confunde com a “pessoa física beneficiária”. Essa aparente contradição não apenas enseja dúvidas como tem o potencial de criar conflitos de competência entre o Município do domicílio da empresa contratante e o da “pessoa física beneficiária” quando esses forem distintos. (Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/entidades-reforcam-pedido-suspensao.pdf>, acesso em 31/03/21., p. 4)

³² Qual seria o Município competente para cobrança do ISS incidente sobre a administração de cartão de crédito emitido por banco sediado em São Paulo/SP a um servidor público de Guarulhos/SP (domicílio fiscal para fins de IR) que possua residência em Barueri/SP (domicílio fiscal para fins de IPTU), porém declare como seu domicílio o Município de São José dos Campos/SP onde também possui residência e domicílio eleitoral? (Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/entidades-reforcam-pedido-suspensao.pdf>, acesso em 31/03/21., p. 4)

³³ A LC 175/2020 revogou o §3º do art. 6º que definia o domicílio conforme informação prestada pelo tomador, razão por que a problemática dos múltiplos domicílios passou a atingir também o serviço de leasing. Afinal, para qual Município deverá ser recolhido o ISS oriundo de um contrato de arrendamento mercantil firmado em razão da aquisição de um carro, em São Paulo/SP, por uma pessoa física que possui residência em Santos/SP para fins profissionais (domicílio fiscal para fins de IPTU e IPVA), porém tenha indicado no contrato o endereço do imóvel de Guarujá/SP (domicílio civil, eleitoral e fiscal para fins de IR)? (Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/entidades-reforcam-pedido-suspensao.pdf>, acesso em 31/03/21., p. 4)

³⁴ **Entidades Reforçam Pedido de Suspensão.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/entidades-reforcam-pedido-suspensao.pdf>, acesso em 31/03/21.

5.5.2 *Inconstitucionalidade*

Quanto à constitucionalidade, a principal discussão de mérito da ADI 5835, em 2018, fazia referência à possibilidade de mudar o município competente para cobrar o ISS por meio de lei complementar. Defendia-se que tal mudança só poderia ser efetivada por meio de emenda à Constituição, evitando-se afronta ao pacto federativo. Esse debate era até então inédito no âmbito do STF.

Deve-se destacar que, apesar da liminar que suspendeu os efeitos da LC nº 157/2016, ter sido proferida via uma ADIN, não foi citado pelo STF, na figura do ministro Alexandre de Moraes, a existência de qualquer inconstitucionalidade em seu conteúdo. Já quanto a LC nº 175/2020, visualiza-se claramente alguns artigos que, em tese, estão eivados de inconstitucionalidade.

De pórtico já se vislumbra como causa de inconstitucionalidade da LC 175/2020 a tentativa de alteração do local de incidência do imposto, ou critério espacial de incidência, via Lei Complementar, como foi feito na LC 156/2006, e não por Emenda Constitucional. Para a doutrina, por ser matéria afeta a repartição de receita constitucional, estaria relacionada ao federalismo que somente poderia ser alterada por Emenda Constitucional.

Outrossim, o Art. 2º da LC nº 175/2020 estabelece uma obrigação em concreto direcionada ao contribuinte de desenvolver um sistema eletrônico de arrecadação do imposto, sujeito às disposições da Lei Complementar, ao invés de prever normas gerais, destinada aos legisladores municipais ou federais. Há razoável dúvida sobre a constitucionalidade dessa imposição; primeiro, porque ofende o âmbito material de competência da lei complementar, estabelecido no Art. 146 da CF/88 e, segundo, porque também ofenderia ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, por atribuir aos contribuintes obrigação de arcar com o ônus e custo de desenvolver um sistema para que o Estado exerça seu poder-dever de cobrar tributos.

Já o Art. 15 da LC nº 175/2020 estabelece, mesmo que de forma transitória, um sistema de repartição de receitas constitucionais que afetaria o próprio federalismo, protegido como cláusula pétrea, como também estaria fora da competência de Lei Complementar, sendo matéria afeta a Emenda Constitucional.

Ressalte-se que na ADI 5835, impetrada pela Consif e a Cnseg foi também requerida, em 29/09/2020, liminar suspendendo os efeitos da LC 175/2020, aduzindo que, exceto quanto ao item da Lista de Serviços 10.04, não contemplado na novel Lei, persistem todas as razões que apontavam a inconstitucionalidade da LC 157/2016, na nova LC 175/2020. Logo, foi

requerida a manutenção da liminar já concedida com relação aos demais serviços disciplinados pela LC 157/16 (4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09) até o julgamento definitivo de mérito da ação, dado que, segundo alega a requerente, permanece ainda a impossibilidade de recolhimento do tributo, considerando a inexistência de instituição e funcionamento tanto do comitê gestor quanto do sistema único de recolhimento do imposto previstos pela LC 175/2020, sem o qual persiste ainda a ineficácia da LC 157/2016.

5.5.3 Conclusões

Diante de tudo exposto, com a publicação das Leis Complementares de números 157/2016 e 175/2020, vê-se que, a priori, o federalismo fiscal foi grandemente favorecido, haja vista que as mudanças tenderam a beneficiar os pequenos municípios, hoje carentes de recursos, em razão da inexistência de grandes prestadores de serviços em seu território, que normalmente estão localizados em capitais e centros urbanos, mas que possuem numerosa população, ávida pelos serviços do estado. Tais regras para o ISS são bem-vindas e há muito esperadas pelos municípios.

No entanto, permanece o desafio de ordem prática a respeito da implantação das inovações trazidas com a atual legislação, o que reforça inclusive uma problemática particular do ISS brasileiro enquanto imposto cuja competência é repartida entre os milhares de municípios da federação.

Tentou-se copiar o exemplo do Simples Nacional, criando-se um sistema geral de arrecadação do imposto, mas foi definida a obrigação de se criar e gerir o sistema aos contribuintes e não ao Fisco, como foi o caso do Simples, o que dificulta a eficácia técnica da lei e gera um maior custo operacional para os contribuintes.

Concluindo, a LC nº 175/2020 enfrenta três principais desafios para sua operacionalização: ainda está vigente a medida liminar que suspendeu a eficácia da LC nº 157/2016, persiste ainda indefinições técnicas quanto determinação do domicílio do tomador dos serviços e será necessária a adequação das leis locais de instituição do ISS às inovações advindas com o novo regramento.

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto neste estudo, resta fazer um pequeno apanhado das conclusões que foram obtidas.

No segundo capítulo, foi realizada uma breve explanação acerca do Direito Tributário, trazendo a mostra seus princípios basilares, sobretudo a legalidade, a territorialidade e a vedação à bitributação.

No terceiro capítulo, foi apresentado um estudo resumido quanto ao contexto histórico de surgimento e à criação do Sistema Tributário Nacional que resultaram no sistema jurídico de regência do ISSQN.

No quarto capítulo foi feito um estudo do arcabouço jurídico do ISS, dando especial ênfase ao regime constitucional do imposto, ao conflito de competência espacial do ISS, à guerra fiscal e ao papel da Lei Complementar na definição e arrecadação do imposto.

Já no quinto capítulo é feito o estudo sobre conflitos de Competência e a Lei Complementar Nacional. Também apresentado um estudo Jurisprudencial, com listagem de temas polêmicos abordados pela jurisprudência pátria na solução de conflitos de competência espacial do ISS. Por fim, é apresentada a evolução histórica da legislação de Regência do ISS no tempo.

Em seguida, é apresentada a evolução histórica do entendimento do STJ sobre a competência territorial do ISS, ocasião na qual se constatou, após o julgamento do EREsp 130.792/CE, datado de 12/06/2000, o entendimento da Corte era que a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL nº 406/68, era o do local da prestação do serviço, de acordo com o Art. 12 do DL nº 406/68, e esta foi alterada pela LC nº 116/2003, quando, em seu Art. 3º, passou a competência para o estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

Posteriormente, a corte revisita o tema no REsp 1.060.210/SC, em 28/11/2012, que tratava do caso concreto do serviço de leasing financeiro, mas submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art.543-C do CPC), onde aplicar-se-ia o entendimento não apenas para os serviços de leasing, mas para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS, passando a entender que: a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL nº 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (Art. 12) e (b) 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 entidade prestadora.

Apesar da clareza da decisão, constatou-se no trabalho que esse entendimento não é ainda consenso nos tribunais pátrios, neste sentido, são listadas decisões das cortes, posteriores a decisão que usam ora o entendimento do REsp 1.060.210/SC, ora a regra geral presente no caput do Art. 3º da LC 116/2003.

Finalmente, são trazidas um estudo do arcabouço jurídico advindo com as Leis Complementares 157/2016 e 175/2020.

Nessa parte do trabalho, constatou-se que com a publicação das LC nº 157/2016 e 175/2020, houve grande favorecimento do federalismo fiscal, haja vista que essas mudanças tenderam a beneficiar os pequenos municípios, carentes de melhor arrecadação fiscal, em razão da inexistência de grandes prestadores de serviços, que normalmente estão localizados em capitais e centros urbanos, mas que possuem numerosa população, ávida pelos serviços do estado. Tais regras para o ISS são bem-vindas e há muito esperadas pelos contribuintes.

No entanto, permanece o desafio de ordem pragmática a respeito da implantação das inovações trazidas com a atual legislação, o que reforça inclusive uma problemática particular do ISS brasileiro, enquanto imposto cuja competência é repartida entre os milhares de municípios que o país possui.

Com a publicação da LC 175/2020, há uma tentativa de se copiar o exemplo do Simples Nacional, criando-se um sistema centralizado de arrecadação do ISS, porém ao contrário do Simples Nacional que teve o sistema criado e gerenciado pelo Fisco (RFB), a nova LC transfere aos contribuintes a obrigação de se criar e gerir o novo sistema, o que deveras dificulta a eficácia técnica da Lei e gera mais um custo operacional para os contribuintes.

Outrossim, a LC 175/2020 enfrenta três principais desafios para sua operacionalização: ainda está vigente a medida liminar que suspendeu a eficácia da LC nº 157/2016, persiste ainda indefinições técnicas quanto determinação do domicílio do tomador dos serviços e será necessária a adequação das leis locais de instituição do ISS às inovações advindas com o novo regramento.

Por fim, com a edição da Lei, sinaliza o parlamento substancial importância dada ao ISS que, pelo menos a curto prazo, aparentemente não sofre o risco de ser suprimido pela reforma tributária em discussão no Congresso Nacional.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- _____, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização de Mísabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BAPTISTA, Marcelo Caron, **ISS do texto a Norma**, 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**, 1. Ed, São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**, 1. ed, São Paulo: Dialética, 2003.
- _____, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009b.
- Bens semoventes**. Disponível em:
<https://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/792/Bens-semoventes>. Acesso em: 01 mar. 2021.
- BRASIL. **Constituição da República Federal do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 29 mar. 2021.
- BRASIL. **Lei Nº 5.172, De 25 de Outubro De 1966 - Código Tributário Nacional**.. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 29 mar. 2021
- BRASIL. **Lei Complementar Nº 116, de 31 de Julho de 2003**. Brasília, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 29 mar. 2021
- BRASIL. **Lei Complementar Nº 175, de 23 De Setembro de 2020**.. Brasília, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp175.htm. Acesso em: 20 mar. 2021
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico Semântico** .2. ed. São Paulo: Noeses, 2009
- CARVALHO, Paulo de Barros **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva

2016.

_____, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 16. Ed. São Paulo, Saraiva: 2005.

_____, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva: 2012.

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5 ed., São Paulo: Noeses, 2013.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Conflito espacial de competências: conceito de estabelecimento e possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004, pp. 129-148 (p. 137). Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. V. 2/IASP.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro, Forense: 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

Entidades Reforçam Pedido de Suspensão. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/entidades-reforcam-pedido-suspensao.pdf>, acesso em 31/03/21

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

IBGE. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ce/fortaleza/panorama> Acesso em 31 mar. 2021

JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2011.

Liminar suspende novas regras sobre incidência do ISS de planos de saúde e atividades financeiras. stf.jus.br, 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=373431>. Acesso em: 29/03/2021

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019

MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao Código Tributário Nacional**, Vol. I. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29. ed. São Paulo: Malheiros,

2008.

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

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 36. ed, São Paulo: Malheiros, 2015.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira, **Hermenêutica Jurídica Clássica**. 2. ed. São Paulo: Ridell, 2006.

MARTINS, Ivens Gandra, **Sistema Tributário na Constituição de 1998**. 4. ed. São Paulo, Saraiva: 1992.

MARTINS, Sérgio Pinto, **Manual do Imposto Sobre Serviços**, 9. ed. São Paulo, Atlas: 2013.

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

MENDES, Gilmar; BLANCO, Paulo e COELHO, Inocência. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____, Ruy Barbosa. **Direito Tributário: Estudo de Casos e Problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio, **A Tipicidade do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário Completo**. 5. ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado: 2013.

_____, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**, 5. ed. Porto Alegre: Livr. dos Advogados, 2009.

PROCHALSKI, ISS **Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência**. 1 ed Curitiba: Juruá, 2009.

Receita Tributária dos Municípios. Disponível em:

<http://www.deepask.com/goes?page=eusebio/CE-Imposto---ISS:-Veja-a-receita-tributaria-no-seu-municipio>. Acesso em 31 mar. 2021

SOUSA, Rubens Gomes et al. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: RT, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRISTÃO, José Américo Martelli, **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. 1. ed. São Paulo: EAESP/FGV, 2003.

VASANO, Ricardo, **A Evolução Do Sistema Tributário Brasileiro Ao Longo Do Século: Anotações E Reflexões Para Futuras Reformas**. 1. ed. IPEA: Rio de Janeiro, 1996.