

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC-SP**

**Bruna Pellegrino Gentile**

**ISS e o local da prestação dos serviços**

**MESTRADO EM DIREITO**

**SÃO PAULO**

**2010**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Bruna Pellegrino Gentile

ISS e o local da prestação dos serviços

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito de Estado (Direito Tributário), sob a orientação do Professor Dr. José Artur Lima Gonçalves.

SÃO PAULO

2010

Banca Examinadora

---

---

---

*Dedico este trabalho primeiramente a DEUS, pois sem Ele, nada seria possível.*

*Aos meus pais PEDRO LUIS e AGNES, que me ensinaram a ter persistência e responsabilidade, indispensáveis, em todos os momentos desta e de outras caminhadas.*

*Ao meu namorado FELLIPE, pela paz nos momentos de irritação, pela efetiva colaboração, pela troca de ideias, pela instigação à reflexão nos momentos de aflição, pelo carinho e atenção de sempre.*

*À minha irmã, que este ano me presenteia com a GIOVANNA que desde a sua concepção já nos traz muita alegria.*

*Esta dissertação é o resultado de uma longa jornada. Muitos contribuíram para que eu pudesse sair vencedora nessa luta.*

*Agradeço aos meus familiares que torceram pelo meu sucesso;*

*Ao Professor e orientador José Artur Lima Gonçalves, tenho muito a agradecer, não só pela dedicada orientação e pela paciência, mas pelos puxões de orelha na hora certa e, principalmente, pelo incentivo na realização deste trabalho;*

*Ao Professor Robson Maia Lins, pelas palavras amigas, debates, orientação e estímulo, sem os quais a elaboração da presente dissertação seria impossível;*

*Às amigas Aline, Renata e Diana que, mesmo durante um longo período de ausência, retribuíram com assistência, carinho, compreensão e palavras de incentivo essenciais ao cumprimento desta etapa.*

*“Pensamentos valem e vivem pela observação exata ou nova, pela reflexão aguda ou profunda; não menos querem a originalidade, a simplicidade e a graça do dizer.”*

MACHADO DE ASSIS

## **ISS e o local da prestação dos serviços**

**Bruna Pellegrino Gentile**

**RESUMO:** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um tributo de competência dos Municípios e o Distrito Federal, conforme a exata dicção do art. 156 da Constituição Federal. A Lei Complementar 116/2003, estabeleceu em seu art. 3º, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na sua ausência, no local onde está situado o domicílio do prestador. Contudo, instituiu vinte e duas exceções à referida regra geral, que estabelecem que o ISS deve ser recolhido ao Município onde os serviços foram efetivamente prestados. Assim, diversas dúvidas surgem quando um contribuinte presta serviços em Município diverso daquele onde está situado o seu estabelecimento prestador, pois pode se instalar um conflito de competência entre os Municípios, que visam receber o ISS incidente sobre aquela prestação de serviços. Atualmente, a jurisprudência de alguns tribunais tem prestigiado as disposições previstas na legislação complementar relativamente ao local de prestação de serviços, apesar da jurisprudência pacificada no STJ durante a vigência da legislação anterior, cujo posicionamento firmado era no sentido de que o Município competente para tributar o ISS deveria ser aquele onde os serviços eram efetivamente prestados, não importando onde estivesse situado o estabelecimento prestador. Busca o presente estudo analisar o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) para determinar para qual Município tal tributo deverá ser recolhido.

**PALAVRAS-CHAVE:** ISS – Competência – Serviços – Estabelecimento prestador.

## **ISS and the place of the provision of services**

**Bruna Pellegrino Gentile**

**ABSTRACT:** The Service Tax (ISS) is a levy under the jurisdiction of the Municipalities and the Federal District, as expressed in the article 156 of the Federal Constitution. The Supplementary Law 116/2003, established in its Article 3<sup>th</sup>, that the service is considered provided and the tax due in the place of the providing establishment, or in its absence, in the place where the taxpayer legal domicile is located. However, it instituted twenty-two exceptions to the mentioned general rule, which says that ISS should be collected to the Municipality where the services were effectively provided. Thus, several doubts emerge when a taxpayer provides services in a municipality different from the one where his providing service is located, since a conflict among the jurisdiction power of the municipalities can arise, due to the fact that they both want to receive the levied tax on the service. Nowadays, the jurisprudence of some courts of law has been conferred prestige to the arrangements provided in the supplementary legislation in relation to the place of the provision of services, despite the consolidated jurisprudence in the STJ during the term of the prior legislation, whose position was in the sense that the Municipality to tax the ISS should be the one where the services were effectively provided. This study analyses the spatial criteria of the rule of right of levied incidence of the ISS (Service Tax) to determine to which municipality should the levy be collected.

**KEYWORDS:** ISS – Jurisdiction – Services – Providing establishment.

## ABREVIATURAS

ADIn	Ação direta de inconstitucionalidade
Ag	Agravo
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
Cf.	conferir
CTN	Código Tributário Nacional
CPC	Código de Processo Civil
<i>DJ</i>	Diário de Justiça
EC	Emenda Constitucional
ed.	edição
j.	juízo
i.e.	isto é
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IPTU	Imposto predial e territorial urbano
ITR	Imposto territorial rural
n.	Número
Min.	Ministro
org.	organizador/a
p.	página
pp.	páginas
RE	Recurso extraordinário
rel.	Relator
REsp	Recurso especial
s.	seguinte
ss.	seguintes
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
trad.	tradução
vol.	volume

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	13
CAPÍTULO 1	
ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO TEMA .....	15
1.1 Sistema .....	15
1.2 Princípios.....	19
1.2.1 Conceito de princípio.....	19
1.2.2 Princípios como valores e como limites objetivos.....	21
1.2.3 Principais princípios jurídicos tributários .....	22
1.2.3.1 Princípios gerais.....	22
1.2.3.2 Princípios específicos .....	24
1.2.4 Princípio da autonomia municipal .....	26
1.2.5 Princípio da territorialidade .....	27
1.2.5.1 Conceito de território .....	27
1.2.5.2 Conteúdo do princípio da territorialidade.....	28
1.3 Abordagem histórica da competência para instituição do ISS.....	31
1.4 Competência tributária .....	33
1.4.1 Conceito .....	33
1.4.2 Características da competência tributária .....	38
1.4.3 Conclusão.....	45
1.5 Função da Lei Complementar .....	46
1.5.1 Hierarquia da Lei Complementar .....	47
1.5.2 Hierarquia formal e hierarquia material.....	49
1.5.3 Discussões envolvendo o art. 18, § 1º, da Carta de 1967 .....	51
1.5.4 Análise do art. 146 da Constituição vigente .....	53
1.5.5 O alcance das normas gerais de direito tributário.....	55
1.5.6 Conclusão.....	57

## CAPÍTULO 2

REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	59
2.1 Introdução.....	59
2.2 Norma jurídica.....	59
2.3 A regra-matriz de incidência tributária .....	60
2.4 A regra-matriz de incidência tributária do ISS.....	62
2.4.1 Critério material.....	63
2.4.1.1 Serviço .....	64
2.4.1.1.1 Discussões envolvendo a lista de serviços .....	71
2.4.2 Critério temporal.....	75
2.4.3 Critério espacial .....	78
2.4.4 Critério pessoal .....	80
2.4.5 Critério quantitativo.....	87

## CAPÍTULO 3

DETERMINAÇÃO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO ISS .....	91
---	----

## CAPÍTULO 4

ANÁLISE PRAGMÁTICA.....	99
CONCLUSÕES.....	106
BIBLIOGRAFIA.....	112

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação possui o intuito de analisar o tema do aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), considerando a dicotomia existente atualmente na doutrina e na jurisprudência entre o local da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário x o local do estabelecimento do prestador de serviço, diante do ponto cinzento do estudo da legislação vigente, notadamente a Lei Complementar n. 116/2003, em confronto com a jurisprudência produzida pelo Superior Tribunal de Justiça.

As prestações intermunicipais de serviços eram disciplinadas pelo Decreto-lei n. 406/1968, que estabelecia que o ISS era devido ao Município onde estivesse situado o estabelecimento prestador. Tal norma, até a edição da Lei Complementar n. 116/2003, motivou enormes embates tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Persistiram as dúvidas em relação à tributação das prestações intermunicipais de serviços com a edição da Lei Complementar 116/2003, que de certa forma conferiu tratamento semelhante ao anterior, principalmente considerando a jurisprudência consolidada de nossos tribunais superiores, que entendia que o ISS era devido ao Município onde o serviço fosse efetivamente prestado.

A resposta a tais indagações no presente estudo se dará através do percurso exegético iniciado a partir de uma análise constitucional da regra de competência do ISS, inclusive do ponto de vista histórico, englobando não apenas o momento de sua criação, mas especialmente a sua recepção pelo sistema normativo brasileiro.

Neste aspecto, importante ter sempre presente as modificações constitucionais e a autorização legislativa para edição das leis complementares, veículo legislativo tido como necessário a regulamentação desse tributo.

Após, será abordado sinteticamente o arquétipo constitucional desse imposto e seus possíveis campos de incidência, a fim de identificar os aspectos da regra-matriz de incidência do ISS, focando principalmente em seu aspecto espacial, para concluirmos com a averiguação objetiva do local a ser considerado como juridicamente devido o tributo em referência, considerando todo o ordenamento jurídico pátrio.

Por fim, será possível a verificação da oscilante posição dos tribunais pátrios a respeito do tema, através da análise de casos.

Evidentemente essa incursão científica não possui a pretensão de esgotar o assunto, principalmente a respeito da integralidade das nuances polêmicas envolvendo o ISS ou todas as problematizações existentes ao seu entorno, pois somente visa abordar um olhar crítico sobre os preceitos constitucionais e a regra-matriz de hipótese de incidência em cotejo com a determinação jurídica do seu aspecto espacial.

Nosso objetivo não se identifica com a intenção de responder categoricamente às indagações da doutrina sobre a matéria em pauta, tampouco de instituir uma interpretação unívoca, mas ao menos, tentar contribuir para estabelecer um norte para a análise de um dos aspectos de discussão doutrinária desse tributo, focando de forma objetiva um dos critérios da regra-matriz da hipótese de incidência (aspecto espacial), compatibilizando-o com a mensagem constitucional, para posicionarmos-nos acerca da correta avaliação sobre o local onde deva ser realmente considerado ocorrido o fato jurídico tributário do ISS, e por conseguinte, realizada a sua cobrança.

Por derradeiro, não podemos nos olvidar que cada exegeta possui seu próprio entendimento a respeito da linguagem-objeto a ser analisada, e por isso, não se pretende propor uma interpretação à prova de críticas e posicionamentos contrários, mas o nosso esforço cinge-se ao escopo de adequar a nossa conclusão à premissa preestabelecida, tentando promover uma linha de raciocínio sobre o terreno obscuro envolvendo conceitos gerais do Direito Tributário e os decorrentes efeitos práticos para as atividades de prestação de serviços.

### ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO TEMA

Importante ressaltar que no presente trabalho, abordaremos o tema sempre a partir da mensagem constitucional do mesmo. É cediço que a Constituição, ápice da pirâmide jurídica, estabelece os limites para elaboração de toda legislação infraconstitucional.

Na nossa concepção, a mensagem constitucional é vinculante em relação às demais disposições legais, sendo inadmissível a tentativa de interpretar o texto constitucional a partir de normas infraconstitucionais.

No Brasil, a tributação é quase exaustivamente disciplinada por nossa Constituição Federal, o que indica o ponto de partida a ser percorrido no estudo de qualquer tributo.

Nesse aspecto, caber trazer à baila a lição de Geraldo Ataliba:<sup>1</sup>

“A compreensão de toda e qualquer instituição de direito público, positivamente adotada por um povo, depende da prévia percepção dos princípios fundamentais postos na sua base por esse mesmo povo, na sua manifestação política plena: a Constituição.”

Assim, revela-se necessário o estabelecimento de premissas sobre as quais serão calcadas as conclusões aqui alcançadas.

#### 1.1 Sistema

O direito para desenvolvimento do presente trabalho é tomado como um fenômeno de linguagem e possui como objetivo principal, regular condutas intersubjetivas. É portanto, objeto cultural, formado por proposições que se inter-relacionam, como a seguir será melhor explicitado.

A fim de atingir o objetivo aqui proposto e delimitar o objeto do nosso exame, qual seja, definir dentro de qual sistema o “Critério Espacial do ISS” será examinado, preliminarmente, devemos lembrar que sistema jurídico é uma expressão ambígua, uma vez

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. *Republica e Constituição*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 15.

que se refere ao sistema do direito positivo, ao mesmo tempo que alude ao sistema da Ciência do Direito. Com efeito, cada um dos sistemas acima citados possui suas próprias características e organização.

Assim, podemos conceituar sistema como um conjunto de elementos organizados intelectualmente em uma ordem que facilite o seu estudo. Os elementos podem ser agrupados em razão de suas semelhanças ou da subordinação entre os mesmos.

Nas palavras de Geraldo Ataliba:<sup>2</sup>

“O sistema jurídico – ao contrário de ser caótico e desordenado – tem profunda harmonia interna. Esta se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios quem, de seu lado, se fundamentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores.”

Desta feita, os sistemas deverão estar dotados de unidade entre os seus elementos para que possam ser reconhecidos como sistema.

Adotamos a classificação dos sistemas, segundo a doutrina apresentada pelo Professor Paulo de Barros<sup>3</sup> baseada na teoria do professor pernambucano Marcelo Neves, onde os sistemas podem ser classificados como: (i) reais ou empíricos, ou seja, aqueles que são formados por objetos pertencentes ao mundo social ou físico; e (ii) proposicionais, quando compostos por proposições (aqui entendida como uma expressão linguística que traduz o juízo – operação mental).

Nesse passo, os sistemas proposicionais podem ser sub-classificados em: (i) nomológicos, que se “*desenvolvem a partir de uma base axiomática, através de um processo interno de dedução, sendo-lhes irrelevantes os dados da experiência*”,<sup>4</sup> ou seja, os que são compostos por entidades ideais; e (ii) nomoempíricos “*são constituídos de proposições que se referem – genérica ou individualmente, direta ou indiretamente – a objetos reais, em uma linguagem material aberta e condicionada fundamentalmente pela experiência*”.<sup>5</sup> E por sua vez, os sistemas nomoempíricos, podem ser divididos em: (i) descritivos ou teóricos,

---

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 33.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 133.

<sup>4</sup> NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, São Paulo: Saraiva, 1988, p. 4.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 6.

quando compostos por proposições descritivas; ou (ii) prescritivos ou normativos, quando formados por proposições prescritivas que visam regular as condutas intersubjetivas.

Os sistemas nomoempíricos prescritivos possuem como papel o direcionamento da conduta humana, ou seja, se destinam a dirigir a conduta intersubjetiva em um determinado sentido, controlando-a dentro de uma margem de liberdade.<sup>6</sup>

Cumprido ressaltar que os sistemas proposicionais nomoempíricos prescritivos possuem suas proposições provadas através dos valores da validade ou invalidade, enquanto os sistemas nomoempíricos descritivos atestam suas proposições através dos valores da verdade e falsidade.

Ao ensejo da conclusão desse item, podemos afirmar que o sistema de direito positivo é um sistema proposicional nomoempírico prescritivo, em relação aos elementos que o formam, foco de interesse do presente trabalho.

Denota-se que através da classificação acima proposta, diferenciar o sistema do direito positivo do sistema da ciência do direito tornou-se tarefa fácil.

O sistema do direito positivo é composto por normas que estão relacionadas hierarquicamente através de um processo de derivação, onde uma norma busca o seu fundamento de validade em outra norma do sistema, até encontrarem a norma hipotética fundamental que atribui fundamento de validade à Constituição Federal. Frise-se que tal sistema utiliza uma linguagem própria, de cunho prescritivo, visando atuar sobre as condutas humanas.

Assim o sistema de direito positivo perfaz o conjunto de normas jurídicas válidas – pertencentes a um universo sistematicamente organizado (ordenamento jurídico) – num determinado espaço territorial e num dado momento histórico.

De seu turno, o sistema da Ciência do Direito, se caracteriza pela utilização de uma linguagem descritiva de cunho científico. Aqui não se admitem contradições ou contrariedades, mas o total rigor deve ser empregado para o fim de descrever o seu objeto, que se traduz no próprio direito positivo. Desta forma, através do emprego de linguagem descritiva tem o escopo de esclarecer, explicar as proposições que compõe o seu objeto de estudo. O sistema da Ciência do Direito possui o seu objeto devidamente delimitado, restringindo assim a sua atuação, estabelecendo os limites do campo de pesquisa. De outra forma, seria impossível o estudo pormenorizado daquele objeto.

---

<sup>6</sup> Cf. NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, cit., p. 7.

Observamos que a Ciência do Direito é metalinguagem em relação à linguagem-objeto do direito positivo, visto que visa explicar, esclarecer, significar, manifestar expor o direito posto, com o devido rigor técnico. Cabe à Ciência do Direito a avaliação das proposições que materializam o direito positivo, interpretando-as e descrevendo-as corretamente segundo uma determinada lógica, no intuito precípua de transmitir seus comandos aos seus destinatários – as pessoas.

Outrossim, o sistema de direito positivo é composto por regras jurídicas que se dividem em dois grandes grupos: (i) normas de comportamento, dirigidas à regulamentação dos comportamentos inter-subjetivos, ou seja, atuam diretamente sobre as condutas humanas; e (ii) normas de estrutura, que, embora se direcionem à regulação da conduta intersubjetiva, tem por função específica regulamentar o comportamento que vise à produção de novas normas jurídicas, bem assim sua inserção no ordenamento jurídico, porquanto dispõe, fundamentalmente, sobre órgãos e procedimentos de introdução de normas no sistema.

As normas jurídicas, em sentido geral, denotam um juízo de dever-ser, ou seja, pretendem regular a conduta humana através de um dos três modais deônticos admitidos, quais sejam: permitido, proibido e obrigatório.

Insta salientar que, no tocante às regras de estrutura, o comportamento humano apenas será diretamente regulado no momento em que for editada a norma de conduta a ela relacionada, é dizer, quando editada a norma responsável por disciplinar a competência outorgada pela norma de estrutura, uma vez que a mesma estabelece os meios para criação de outras normas.

Face às considerações expendidas temos que o ordenamento jurídico pátrio consubstancia um sistema de normas de comportamento e de estrutura, composto por subsistemas, que se direcionam à Constituição Federal, fundamento de validade de todo o sistema, no qual ocupa posição de superior hierarquia. O Texto Constitucional informa, em síntese, sobre a organização do Estado, sendo desta maneira composto em sua maioria por regras de estrutura.

Partindo-se da premissa que a Constituição Federal Brasileira é composta de subsistemas, interessa ao presente estudo, o subsistema constitucional tributário, formado por normas que dispõem sobre matéria tributária. Trata-se, pois, de um subsistema homogêneo e unitário, porquanto suas unidades (normas jurídicas) decorrem da mesma fonte – norma hipotética fundamental.

A Carta Magna de 1988 dispensou grande número de preceitos à regulamentação de questões de natureza tributária, porquanto resta perceptível a rigidez de nosso sistema tributário. Regulamentar a relação entre Estado e administrados é de responsabilidade do subsistema constitucional tributário, o que se dá por intermédio do influxo de inúmeros princípios, tanto princípios constitucionais genéricos, que atuam sobre toda a ordem jurídica, quanto princípios constitucionais tributários, ou seja, postulados direcionados, especificamente, à matéria tributária.

Desta forma, a interpretação dos enunciados prescritivos aqui analisados sempre será realizada dentro de um contexto sistemático, tendo em vista a impossibilidade de se estabelecer o significado de um dispositivo, considerando-o isoladamente.

## 1.2 Princípios

### 1.2.1 Conceito de princípio

Princípio, etimologicamente, significa início, começo, ponto de partida. Pode ser definido como aquela estrutura sobre a qual construímos alguma coisa, a base sólida que sustenta e orienta qualquer construção.

O dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira<sup>7</sup> define princípio em várias acepções:

Princípio: 1. Momento ou local ou trecho em que algo tem origem [...] 2. Causa primária. 3. Elemento predominante na Constituição de um corpo orgânico. 4. Preceito, regra, lei. 5. P. ext. Base; germe [...]. 6. Filos. Fonte ou causa de uma ação. 7. Filos. Proposição que se põe no início de uma dedução, e que não é deduzida de nenhuma outra dentro do sistema considerado, sendo admitida, provisoriamente, como inquestionável. São princípios os axiomas, os postulados, os teoremas etc.

Em outra passagem o dicionário supramencionado, apresenta o significado de princípios – agora no plural: “*Princípios. [...] 4. Filos. Proposições diretoras de uma ciência, às quais todo o desenvolvimento posterior dessa ciência deve estar subordinado.*”<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de H; FERREIRA, Marina Baird. *Dicionário Aurélio eletrônico* – versão 2.0, Regis e J.C.M.M. Editores, 1996.

<sup>8</sup> Idem, loc. cit.

Observa-se que os princípios são diretrizes, nortes que indicam o rumo a ser perseguido. Trazem os fundamentos de uma organização, a sua essência, a sua estrutura, de onde todas as demais ideias e conclusões devem derivar.

Expressam a vontade do povo e, portanto, devem ser privilegiados e respeitados sob qualquer pretexto.

Não há como negar que os enunciados prescritivos (textos de direito positivo) podem ser agrupados em um sistema, o sistema do direito positivo. É de fácil constatação que os princípios conferem unidade a esse sistema, pois estipulam os valores e objetivos que devem ser privilegiados pelo intérprete quando da elaboração das normas.

No sistema de direito positivo, os princípios são os vetores que orientam a interpretação das normas, ou seja, apontam a direção ao intérprete de como aquela norma deve ser interpretada, não podendo esse, concluir por uma interpretação que contrarie um princípio.

Na abalizada lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um *sistema*, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a *lógica* e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.”<sup>9</sup> (Grifos constam no original.)

Nesse sentido, pensamos que os princípios são os fundamentos, as regras que conferem unidade a um sistema (aqui entendido como um conjunto de elementos que possuem determinada característica, sendo certo que tal agrupamento visa facilitar a análise daquela realidade que se pretende estudar).

Roque Antonio Carrazza,<sup>10</sup> define princípio jurídico como:

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

---

<sup>9</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 545.

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 29.

Vale lembrar que os princípios jurídicos podem ser explícitos ou implícitos. São explícitos quando claramente dispostos em um preceito enunciado pelo legislador constitucional. Por outro lado, os princípios implícitos são aqueles que podem ser deduzidos pelo intérprete, dentro do ordenamento jurídico. Frise-se que não cabe ao intérprete inventá-los, criá-los, inseri-los dentro do ordenamento jurídico, mas ao contrário, devem extraí-los de dentro deste.

A importância dos princípios se evidencia quando há conflitos entre normas. Nessas ocasiões, devem ser privilegiados os valores que o legislador constitucional decidiu proteger e assim deverá o intérprete agir na hierarquização das normas. Na lição de José Artur Lima Gonçalves:

“O escalonamento hierárquico entre as normas, a partir da relevância dos valores por elas positivadas, manifesta-se pelo fato de que exigências normativas do próprio sistema conferem proteção maior ou menor a certos bens e ou interesses, fazendo com que, na hipótese de conflito, uma norma (que positiva um valor mais relevante para o sistema) prevaleça sobre outra (que positiva valor menos relevante para o sistema).”<sup>11</sup>

### 1.2.2 Princípios como valores e como limites objetivos

Segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho,<sup>12</sup> o termo princípio encerra não apenas limites objetivos à norma, mas também, alta carga valorativa:

“(…) nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; enquanto nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’.”

Nesse passo, os *valores* podem ser identificados através de algumas características fundamentais, a saber (a) bipolaridade, uma vez que para um valor existirá sempre um desvalor; (b) implicação, posto que valor (positivo) e desvalor (negativo) se implicam

---

<sup>11</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. *A imunidade tributária do livro*, p. 121.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 142.

mutuamente; (c) referibilidade, significa dizer que o valor requer uma tomada de posição perante alguma coisa; (d) preferibilidade, porquanto apontam para um determinado fim; (e) incomensurabilidade, posto que os valores não são passíveis de serem medidos ou mensurados; (f) graduação hierárquica, eis que cada um pode estabelecer sua própria hierarquia axiológica, fazendo prevalecer determinado valor em detrimento de outro, segundo suas convicções pessoais; (g) objetividade, eis que se direcionam, sempre, a objetos da experiência; (h) historicidade, posto que construídos dentro de um momento histórico que, sobre ele influirá; e (i) inexauribilidade, visto que não se esgotam no objeto que os contemplam.

Por outro lado, os *limites objetivos* não possuem estrutura tão complexa, uma vez que não estão presentes os elementos subjetivos. Nessa qualidade, não se caracterizam como valores, mas possuem o intuito de realizar valores.

Tais limites objetivos podem ser claramente identificados pragmaticamente pelo sujeito cognoscente, não impondo a este qualquer dificuldade, como ocorre no caso dos valores, onde o mesmo sujeito mergulha em um mundo de subjetividades.

No direito tributário, os princípios têm influência decisiva na elaboração das normas, de forma que, para uma melhor exposição do tema objeto do presente trabalho, abordaremos sinteticamente os principais princípios jurídicos tributários.

### *1.2.3 Principais princípios jurídicos tributários*

#### *1.2.3.1 Princípios gerais*

i. Princípio da Justiça: tido como uma diretriz suprema e, bem por isso, um sobreprincípio, uma vez que seu conteúdo se sobrepõe a todos os demais, que atuam no intuito de realizá-lo. Consubstancia um valor, que se enquadra de forma diversa nas escalas de hierarquia, dependendo do que representa para a ideologia do intérprete.

ii. Princípio da certeza do direito: da mesma forma, pode ser caracterizado como sobreprincípio, uma vez que faz-se imprescindível que a ordem jurídica esteja certa e determinada para que qualquer decisão seja proferida. É implícito e valor essencial ao ordenamento jurídico.

iii. Princípio da segurança jurídica: está mais afeta à “previsibilidade”, ou seja, à possibilidade de que os administrados conheçam a forma como o direito será aplicado, podendo, assim, planejar suas ações futuras. É um valor.

iv. Princípio da igualdade: com forte carga axiológica, o princípio da igualdade, consagrado no *caput* do artigo 5º da CF/1988 tem como destinatário o legislador, é dizer, os órgãos responsáveis pela elaboração das espécies legislativas, que deverão observá-lo quando da expedição de normas jurídicas.

v. Princípio da legalidade: trata-se, outrossim, de princípio explícito, sedimentado no artigo 5º, II, da CF/1988, que prevê a necessidade de que todo e qualquer direito/dever apenas adentre à ordem jurídica por intermédio de lei que os estipule. Tal primado consubstancia norma jurídica que estipula limites objetivos.

vi. Princípio da Irretroatividade das Leis: seu comando consta do artigo 5º, XXXVI, da CF/1988. Visa, em última análise, assegurar a realização da segurança jurídica, posto que sua afronta implica ataque à certeza do direito. Consubstancia, outrossim, norma jurídica que estipula limites objetivos.

vii. Princípio da Universalidade da Jurisdição: constante do artigo 5º, XXXV, da CF/1988, tal primado assegura que todos possam, indistintamente, recorrer ao Poder Judiciário sempre que se sentirem lesados em seus direitos, uma vez que incumbe a este Poder a função de “dizer” o direito.

viii. Princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal: insculpido no artigo 5º, LV, da CF/1988, este primado assegura que todos os cidadãos possam conhecer as razões que, porventura, tenham conduzido o deslinde de determinada questão jurídica. É instrumento garantidor de direitos e deveres, posto que assegura às partes, tanto de processos judiciais quanto administrativos, o direito de conhecer o teor das decisões que proferidas nos processos em que lhes interessam.

ix. Princípio da Isonomia das pessoas constitucionais: embora afigure-se, de saída, um princípio implícito, o Princípio da Autonomia das pessoas constitucionais deflui de dois mandamentos constitucionais, a saber (i) a Federação, que prevê a autonomia recíproca entre as pessoas políticas da União Federal e dos Estados; e (ii) a autonomia dos Municípios (que será melhor analisado adiante), premissa esta que atribui a este ente dignidade constitucional. Assim, não se vislumbra uma hierarquia entre tais pessoas políticas, mas apenas competências distintas.

x. Princípio que afirma o direito de propriedade: inscrito nos incisos XXII e XXIV do artigo 5º da CF/1988, este primado assegura a todos o direito de propriedade, excetuando-se os casos de desapropriação, devidamente indenizada.

xi. Princípio da liberdade de trabalho: explícito no artigo 5º, XIII, da Constituição, prevê que é livre exercício do trabalho, de forma que a instituição de qualquer tributo não pode impedir esse exercício. É mais um limite objetivo às iniciativas legislativas em matéria tributária.

xii. Princípio que prestigia o direito de petição: explícito no artigo 5º, XXXIV, da Constituição, garante a qualquer do povo o direito de apresentar pedidos junto à Administração ou a que lhe faça às vezes.

xiii. Princípio da supremacia do interesse público ao do particular: é diretriz implícita no sistema, mas que penetra em todo ele por meio das regras de direito público, exaltando a superioridade dos interesses coletivos sobre os individuais.

xiv. Princípio da Indisponibilidade dos interesses públicos: também é implícito e estabelece que os interesses públicos são inapropriáveis. Tem como corolário lógico, em matéria tributária, o princípio da legalidade quando for dispor, de alguma forma, sobre bens ou interesses do Estado.

#### *1.2.3.2 Princípios específicos*

Além dos princípios acima elencados, que se revelam como verdadeiros alicerces do ordenamento jurídico, o exercício do poder tributário deve observar princípios específicos, isto significa dizer, que o legislador infraconstitucional ao editar normas em matéria tributária deve respeito aos princípios que tem por objeto específico a tributação. São eles:

i. Princípio da estrita legalidade: além da previsão genérica do artigo 5º, *caput*, da CF/1988, estabelece esse princípio que não basta qualquer lei para a instituição do tributo. A lei instituidora do tributo deverá trazer consigo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

ii. Princípio da anterioridade: reza que o diploma normativo que institua ou aumente tributo deve ser publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou majorada.

iii. Princípio irretroatividade da lei tributária: trata-se de repetição pura e simples do primado contido no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Visa proteger a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

iv. Princípio da tipologia tributária: é implícito e decorrente do disposto no artigo 154, I, da Carta Magna. Visa, por meio da utilização do binômio hipótese de incidência/base de

cálculo, determinar a definição da espécie tributária para que se torne possível a verificação acerca do respeito ao regime tributário dispensado na criação de cada espécie.

v. Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco: embora pareça se tratar de um limite objetivo, a determinação do que significa confisco é de difícil constatação. Desta maneira, tal primado se consubstancia em um valor que, como tal deve ser buscado no subjetivismo que é peculiar a tal espécie. Caberá ao legislador dentro do mundo subjetivo, buscar o significado do que seria um tributo com efeito confiscatório quando da sua criação ou majoração.

vi. Princípio da vinculabilidade da tributação: visa garantir que a atividade impositiva do Estado seja exercida mediante a vinculação da conduta do agente à lei. Tal vinculação, no entanto, embora predominante, há que abrir espaço, em momentos determinados, para a realização de atos discricionários. Assim, a estrita vinculação ficaria adstrita àqueles atos e expedientes de maior relevância no atuar do agente administrativo, sob pena de se impedir o próprio atuar.

vii. Princípio da uniformidade geográfica: é explícito no artigo 151, I, da Constituição Federal. Prescreve o imperativo de que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo o território nacional, atendendo, assim, o postulado federativo e a autonomia dos municípios.

viii. Princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens: assegura que as pessoas tributantes não poderão graduar seus tributos levando em consideração a região de origem ou o destino dos bens. É explícito no artigo 152 da Constituição Federal. Sobre esse princípio, exercem pressão outros, criando exceções autorizadas pelo próprio ordenamento jurídico.

ix. Princípio da indelegabilidade da competência tributária: a aptidão para criar tributos por meio de lei é indelegável, diferentemente da capacidade tributária ativa. Embora implícita, essa regra é decorrência da própria definição dos feixes de competência delimitados na Constituição Federal.

x. Princípio da territorialidade da tributação: garante o bom funcionamento e a harmonia do sistema tributário nacional, pois prescreve que o poder vinculante da lei tributária deve ensejar os efeitos jurídicos pertinentes até os limites geográficos da pessoa política que a editou.

Nesse aspecto, considerando o nosso objeto dentro da proposta delineada no presente trabalho, devemos nos ocupar do princípio da autonomia dos municípios e da territorialidade, surpreendidos em sua aplicação jurídica e prática no subsistema do direito tributário.

#### *1.2.4 Princípio da autonomia municipal*

No meio jurídico há enorme controvérsia em relação à posição desempenhada pelos Municípios na federação brasileira, diante da sua falta de representatividade no Congresso Nacional.

No Brasil, a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competências exclusivas, o que significa dizer que são organizados por regras próprias e, portanto, autônomos.

Assim, a participação dos Municípios na federação brasileira revela-se nas disposições dos artigos 29 e 30 do Texto Supremo, que conferem aos mesmos a capacidade de eleger prefeitos e vereadores; a capacidade de elaborar normas próprias (desde que respeitados os ditames constitucionais); a capacidade de instituir e arrecadar os tributos de sua competência, dentre outras.

O princípio da autonomia dos municípios é definido por Roque Antonio Carrazza<sup>13</sup> como:

“[...] a faculdade que a pessoa política do Município tem de, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer, sponete própria, suas normas jurídicas (João Mangabeira). Este último aspecto (competência para legislar) ganha particular relevo, para que bem se caracterize a autonomia jurídica do Município.”

Verifica-se que cabe aos Municípios organizarem seus próprios governos e legislarem sobre os assuntos de interesse local,<sup>14</sup> desfrutando assim, das competências que lhe foram atribuídas constitucionalmente.

O princípio da autonomia dos Municípios configura a própria essência do sistema federativo, o que revela a sua posição de supremacia. Na lição de Geraldo Ataliba:<sup>15</sup> “A

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *Princípios constitucionais e tributários*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 163-164.

<sup>14</sup> “A cláusula ‘assuntos de interesse local’ deve ser interpretada como a relativa a temas ou questões em que predomina o interesse do Município, ainda que, não seja exclusivo ou privativo. É de interesse local aquele que da perspectiva imediata é a ele pertinente, embora possa envolver proveito mediatamente estadual ou nacional. Basta que o interesse principal seja do Município.” Cf. BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9.

*autonomia dos Municípios está na base do princípio republicano e comparece como o mais importante e transcendental dos princípios do nosso direito público [...].”*

Infere-se que tal princípio elevou os Municípios a categoria de entidade autônoma, colocando-os em pé de igualdade com os Estados, Distrito Federal e União. Daí extrai-se outro princípio jurídico constitucional, o da isonomia dos entes políticos,<sup>16</sup> que determina a igualdade de tratamento dispensada aos mesmos.

Por fim, vale lembrar que a autonomia financeira dos Municípios é assegurada pela competência para instituir e arrecadar impostos.

### *1.2.5 Princípio da territorialidade*

#### *1.2.5.1 Conceito de território*

O termo “território” é definido pelo *Dicionário Houaiss, verbis*:

“[...] área de município, distrito, estado, país etc. 3. área de uma jurisdição 4. a própria jurisdição [...] 6. Rubrica: termo jurídico. [...] extensão ou base geográfica do Estado, sobre a qual ele exerce a sua soberania e que compreende todo o solo ocupado pela nação, inclusive ilhas que lhe pertencem, rios, lagos, mares interiores, águas adjacentes, golfos, baías, portos e tb. a faixa do mar exterior que lhe banha as costas e que constitui suas águas territoriais, além do espaço aéreo correspondente ao próprio território.”

O conceito de território não deve ser confundido com o de espaço ou de lugar, visto estar ligado à noção de domínio de determinada área. Podemos observar que a ideia de território está intrinsecamente vinculada à ideia de soberania/autonomia de um Estado sobre um determinado espaço geográfico.

Como é cediço, não há Estado sem território, pois quando o Estado perde o seu território, automaticamente desaparece.

Assim, podemos conceituar território como o local onde o Estado exerce a sua autonomia. Local nessa concepção é tomado como região, limites territoriais dentro do qual o Estado poderá editar normas.

---

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 45.

<sup>16</sup> “[...] o princípio de isonomia significa que, dado o rígido esquema constitucional de repartição de competências, todas as leis do país, nos seus respectivos âmbitos de validade estão subordinadas à Constituição.” BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p. 9.

Dentro desse conceito, temos que naquele limite territorial serão aplicadas as normas extraídas do ordenamento jurídico ali vigente, para jurisdicizar os fatos jurídicos ocorridos naquele espaço. Portanto, o conceito de território envolve também a limitação do alcance das normas emitidas dentro de um determinado ordenamento jurídico.

Frise-se que na seara tributária, a Constituição Federal, através da repartição de competências, determina a prevalência das normas emitidas por um ente tributante, a fim de que não haja conflitos. Desta maneira, cada ente tributante poderá atuar dentro dos limites da competência constitucionalmente imposta.

De fato, nossa Constituição Federal elegeu como critério discriminador de competências tributárias a materialidade dos fatos jurídicos. Dentro da materialidade atribuída a cada ente tributante, o limite do seu território deve ser igualmente respeitado, sendo impossível aceitar a aplicação de normas decorrentes do exercício do poder de tributar fora dos limites geográficos daquele ente.

Assim, o território é conceito fundamental para compreensão do princípio da territorialidade, com o objetivo de delimitar as competências tributárias de cada ente.

#### *1.2.5.2 Conteúdo do princípio da territorialidade*

A doutrina divide o conceito de territorialidade em duas diferentes espécies, quais sejam: (i) territorialidade formal e (ii) territorialidade material.

Territorialidade material pode ser entendida a adoção de elementos de conexão que permitem a tributação fora dos limites territoriais daquele ente tributante, elementos estes que buscam identificar se o sujeito passivo está relacionado com a renda produzida ou com a fonte produtora do rendimento objeto da tributação.

Nesse passo, considerando que a soberania do Estado se exerce em função de seu território ou em função das pessoas, teríamos que a soberania fiscal segue pela mesma linha, colocando sob seu âmbito de incidência e eficácia pessoas e fatos que tenham conexão com o seu território.

Os principais elementos de conexão são: fonte, residência e nacionalidade. Tais elementos de conexão possibilitam que os fatos jurídicos tributários sejam extraterritoriais, ou seja, que possam ocorrer fora dos lindes territoriais daquele ente tributante.

Por outro lado, a territorialidade formal afirma a aplicação das leis tributárias exclusivamente dentro dos limites do território daquele ente tributante.

Em que pese a classificação doutrinária acima, adotamos o princípio da territorialidade como o poder vinculante de uma lei dentro dos limites geográficos do ente tributante que a editou. Isso porque, o princípio da territorialidade material, adota critérios de conexão que permitem a tributação da renda fora dos limites territoriais do ente político que a instituiu, alcançando, deste modo, territórios estrangeiros.

Explicamos: em regra geral a materialidade tributada por um ente tributante, não poderá ser tributada por outro, em razão da rígida repartição de competências, salvo exceções expressas no texto constitucional. Ou seja, quando a Constituição desejou a tributação da renda ultrapassasse os limites territoriais da União Federal, ela o fez expressamente, como é o caso do imposto sobre a renda previsto no artigo 153, § 2º, I, da Carta Magna.<sup>17</sup> Nessa hipótese a tributação sobre a renda foi instituída através da utilização do elemento de conexão pessoal, que determina que todo e qualquer acréscimo patrimonial auferido, por residente no Brasil, dentro do território brasileiro ou fora dele, será alcançado pelo Imposto sobre a Renda.

Para o presente estudo, a adoção do princípio da territorialidade em sua acepção material feriria o princípio da autonomia dos municípios, princípio de elevada hierarquia no Texto Supremo, portando o tomaremos no sentido formal.

Outrossim, verifica-se que em relação ao ISS não há qualquer determinação constitucional que permita que a prestação de serviços seja tributada além das fronteiras daquele Município que o instituiu.

Nesse passo, da exegese do Princípio da Territorialidade da tributação extrai-se que cabe a cada ente federativo tributar os fatos que ocorrem em seu território, dentro dos seus limites geográficos.

Tal primado tem o intuito de impedir o conflito de competência entre os entes tributantes, ou seja, sobre uma determinada materialidade à apenas uma pessoa política será conferida a competência para instituir tributos, respeitados os seus limites territoriais.

Não se confunde com o critério espacial da regra-matriz de incidência. A título exemplificativo, temos que o IPTU, tributo de competência municipal pode ser criado por cada Município, sobre os imóveis localizados em zonas urbanas de acordo com o Plano Diretor. Contudo, sobre os imóveis localizados nas áreas rurais, será devido o ITR, imposto de competência da União Federal. Em outras palavras, embora o imóvel rural esteja localizado dentro dos limites geográficos de algum Município brasileiro, será devido o

---

<sup>17</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III – renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º O imposto previsto no inciso III: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

imposto para a União Federal, uma vez que as repartições de competência em nossa Carta Magna são realizadas de acordo com as materialidades tributárias possíveis.

Desta forma, o critério material eleito para delimitação das competências atribuídas aos entes tributantes sempre concorrerá com o critério territorial/espacial. Em virtude dessas considerações, é crível dizer que as competências conferidas a cada pessoa política através da Constituição Federal, apenas poderão ser validamente exercidas se observados, ao mesmo tempo, os critérios materiais e territoriais, sob pena de incorrer o ente tributante em invasão da competência alheia.

A pluralidade de incidências é evitada, pois a Constituição Federal privilegiou o princípio da territorialidade, restando delimitada a eficácia da lei instituidora de um tributo, ao território daquele ente tributante que a editou, de forma que fatos ocorridos fora desses limites traçados não podem ser por ela alcançados.

A circunscrição da competência aos limites geográficos daquele ente é limite imposto pela própria Constituição Federal, o que o torna barreira intransponível, devendo ser observado e respeitado pelo legislador infraconstitucional.

A observância ao princípio da territorialidade pelo legislador infraconstitucional impõe que a lei seja válida dentro dos limites territoriais da pessoa política que a produziu, ou seja, terá a sua validade comprometida após esses limites. Assim, a lei que ultrapassar os limites territoriais do ente tributante que a editou será inconstitucional, por invadir a competência de outrem.

Infere-se do texto constitucional que o princípio da territorialidade da tributação circunscreve a exigência de uma determinada exação apenas dentro dos limites territoriais onde a riqueza tenha sido gerada. De outra forma, o princípio da territorialidade afirma que uma pessoa política não é competente para instituir tributos cujos fatos jurídicos tributários se realizem além de suas dimensões territoriais.

Denota-se que o princípio da territorialidade<sup>18</sup> é imprescindível para a determinação do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária.

---

<sup>18</sup> Vittorio Cassone trata do tema da seguinte forma: “O princípio em tela ajuda-nos a resolver uma série de questões, uma vez que, se for tributo de competência da União, significa que o fato gerador pode ocorrer em qualquer ponto do território nacional; se for dos Estados, será competente o Estado em que se caracterizar o fato gerador; se for tributo dos Municípios, será competente o Município em que situada a propriedade, ou em que o serviço for efetivamente prestado.” (CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 50)

### 1.3 Abordagem histórica da competência para instituição do ISS

Para o presente estudo, fundamental se faz a análise histórica da competência constitucional para instituição do ISS. Isso porque desde a promulgação do texto constitucional anterior, o tema sobre qual o Município competente para instituir e cobrar o ISS vem causando dúvidas aos intérpretes e discussões entre os doutrinadores.

Verifica-se que desde a Carta Magna anterior (Constituição Federal de 1967) a competência para tributar o ISS pertence aos Municípios, devidamente estabelecida pelo artigo 25, *in verbis*: “*Art. 25. Compete aos Municípios decretar impostos sobre: [...] II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.*”

A Emenda Constitucional 01/1969, não alterou a determinação constitucional vigente, no tocante à competência para tributar os serviços de qualquer natureza (ISS), senão vejamos: “*Art. 24. Compete aos municípios instituir impôsto sôbre: [...] II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.*”

Denota-se que o enunciado prescritivo acima transcrito encerra duas normas jurídicas diversas. A primeira norma jurídica é aquela que atribui aos Municípios competência para instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados. Essa é a norma jurídica que interessa ao presente estudo e tem como destinatário, especificamente, o Município.

Extrai-se da referida norma jurídica que o Município possui competência constitucional para tributar os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, desde que observados os limites constitucionais estabelecidos para o exercício dessa competência.

Por outro lado, a segunda norma jurídica refere-se à atribuição de competência à lei complementar para definir tais serviços. Tal norma não será objeto de análise contundente no presente trabalho.

A Constituição Federal de 1988, nossa constituição atual, trouxe pequenas alterações na redação do artigo que regula a matéria, contudo, sem promover modificações essenciais no que diz respeito ao regramento da competência para tributar o ISS: “*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*”

Infere-se que apesar da regra que estabelece a competência do ISS atual, excetuar os serviços “[...] *não compreendidos no art. 155, II*”,<sup>19</sup> determinou a competência de tal tributo tal qual havia feito a Constituição anterior, quando ressaltou que não estavam compreendidos na competência dos Municípios, os serviços de qualquer natureza abarcados pela competência dos Estados e da União.

Observa-se que do dispositivo legal acima, da mesma forma do anterior, podem ser extraídas duas normas jurídicas. A primeira que encerra comando aos Municípios, estabelecendo a competência constitucional dos mesmos para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, da Carta Magna. Por óbvio, tal competência deverá ser exercida dentro dos limites constitucionais impostos pela própria Constituição Federal.

A segunda norma jurídica estabelece a competência da lei complementar para definir tais serviços, a qual não será examinada no presente estudo.

Nesse passo, podemos notar que o disciplinamento constitucional do ISS não sofreu alterações suficientes a determinar uma análise historicamente segregada do tema.

Assim, se faz necessária a abordagem da competência e suas características, que determinarão a extração dos critérios formadores da regra-matriz de incidência tributária do ISS, fundamental à definição de qual Município será competente para exigir tal tributo.

---

<sup>19</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

## 1.4 Competência tributária

### 1.4.1 Conceito

Competência tributária pode ser definida como a aptidão das pessoas de direito público para criarem tributos. É conferida pelo sistema de direito positivo para introduzir novas regras no ordenamento jurídico, inovando-o.

Em outras palavras, competência é a capacidade atribuída aos entes federados para darem origem a normas instituidoras de obrigações tributárias ou a autorização conferida à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criarem regras-matrizes de incidência tributária.

A competência tributária tem caráter totalmente constitucional, de forma que não há limitação infraconstitucional à mesma.

Aires Fernandino Barreto entende que a competência tributária “*significaria o campo de atuação obtido após a irradiação simultânea, conjugada e harmônica, dos princípios e normas constitucionais, de natureza exógena e endógena, com as normas, também constitucionais, de natureza atributiva*”.<sup>20</sup> Explica o autor que as limitações exógenas seriam representadas pelos princípios e normas em vigor no sistema constitucional brasileiro, ao passo que as condicionantes endógenas são de natureza interna, específicas para uma espécie de tributo, citando como exemplo para essa categoria, as normas condicionantes de IPTU que exigem que a sua hipótese de incidência alcance apenas as zonas urbanas.

Salienta-se que aquele ente que pode instituir tributos, pode também majorá-lo, minorá-lo, parcelá-lo. Tal pensamento é corroborado por Roque Antonio Carrazza, que assevera:

“Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei.”<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> BARRETO, Aires F. Limites da competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, p. 207.

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 485.

Vale lembrar que a essa regra constitucional que estabelece a competência tributária, não cabe qualquer tipo de restrição ou limitação por enunciados normativos infraconstitucionais.

Tomando-se por fundamento o princípio da legalidade, temos que o veículo introdutor de normas no sistema jurídico deverá ser a lei, aqui admitida em seu sentido lato.

A competência é definida pela Constituição Federal, onde também devem ser buscadas as soluções para os conflitos eventualmente existentes entre os entes tributantes. Noutra dizer, cumpre à nossa Carta Magna a tarefa de delimitar as competências tributárias e ao mesmo tempo, fornecer os mecanismos necessários à solução de conflitos que porventura possam se instalar entre os entes tributantes.

É certo que as competências dos entes tributantes foram definidas exhaustivamente pela Lei Maior, assim como os limites para o exercício dessas competências. Havendo conflitos pela errônea interpretação das disposições constitucionais, a própria Lei Maior fornece os meios para que sejam solucionadas.

Nas palavras de Tácio Lacerda Gama, não há que se falar em conflito de competência em âmbito constitucional:

“Rigorosamente os conflitos de competência não existem e, se existirem, não ensejarão conflitos de interesse em matéria tributária. Explicamos essa informação com o argumento de que as competências para a instituição de tributos são discriminadas de forma a que seu exercício não projete antinomias. E mais, a competência, pura e simples, é um momento anterior à instituição da norma que prevê a incidência do tributo e que, por sua vez, antecede aquela que determina o dever de pagar a prestação tributária. No plano das competências legislativas, o tributo não foi criado, o dever de pagar não foi instaurado e, portanto, não há conflito de interesses em sentido estrito.”<sup>22</sup>

Observamos que as regras que definem as competências se caracterizam como regras de estrutura, dirigidas ao legislador.

Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup> formaliza a norma de estrutura da seguinte forma: “[...] *Antecedente: dado o fato da existência do órgão legislativo municipal. Consequente: deve ser a competência para que este órgão edite normas sobre o ISSQN.*”

Sobre as normas de estrutura, José Artur Lima Gonçalves esclarece:

---

<sup>22</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 233-234.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 37.

“(…) As normas de estrutura são aquelas que dizem respeito à atribuição de competências, ao método de produção de outras normas e a forma de organização e relacionamento das normas entre si (…).”<sup>24</sup>

Nesse sentido, observa-se que a norma de competência visa determinar a forma e conteúdo como os entes federados deverão agir na produção de normas que instituirão tributos.

Esclarecedora é a lição de Márcio Severo Marques:

“Ao dispor sobre a produção de normas de comportamento, as normas de estrutura podem prescrever exigências formais e/ou materiais, que não podem deixar de ser atendidas pelo legislador (produtor da norma de comportamento). Em outras palavras, ao permitirem a conduta de criar normas de comportamento, podem as normas de estrutura prescrever a forma procedimental a ser observada e o próprio conteúdo material do comando a ser por elas veiculado (obrigatório, proibido, permitido), comando este que, inclusive, delimitou a competência legislativa para a sua produção (delas, as normas de comportamento). Seja como for, o produtor da norma de comportamento fica condicionado ao cumprimento dessas exigências, sob pena de invalidade da norma assim editada, em razão de sua desconformidade às normas de estrutura que lhe fundamentam a validade, circunscrevendo os limites da respectiva competência normativa.”<sup>25</sup>

Assim, a competência tributária deve ser compreendida como uma norma de estrutura que autoriza as pessoas de direito público interno a instituírem tributos, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal. A inconstitucionalidade da norma que não atende aos requisitos constitucionais, materiais e formais determinados pelas normas de estrutura, é de plano verificada.

Em síntese, os entes federados deverão obedecer às disposições constitucionais materiais e formais para produzirem as normas instituidoras de tributos sob pena de inconstitucionalidade. Verifica-se a total vinculação das pessoas de direito público aos limites estabelecidos pelas normas de competência.

Vários são os limites que deverão ser observados pelos entes dotados de competência legislativa ao editarem normas. O processo de criação das normas exige a observância de um procedimento específico, de sorte que desatendido o procedimento determinado para criação daquela espécie tributária, haverá inconstitucionalidade da prescrição inserida no direito positivo.

---

<sup>24</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. *A imunidade tributária do livro*, p. 122.

<sup>25</sup> MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 79.

Denota-se que a competência tributária é lógica e cronologicamente anterior ao nascimento dos tributos, sendo certo que depois de emitida a norma instituidora do tributo, a competência desaparece. Em outras palavras, a competência se esgotará na lei, que uma vez editada, faz com que a competência desapareça.

Vale ratificar que a competência tributária tem por característica o seu exaurimento após ser exercitada, momento em que dá lugar à capacidade tributária ativa, aqui entendida como a aptidão para cobrar tributos.

Oportuno se torna dizer que esta conclusão é de suma importância, pois reflete a diversidade entre os conceitos de competência tributária e capacidade tributária ativa, ressaltando a transitoriedade da primeira, em contrapartida à flexibilidade da segunda.

O exercício da competência encontra limites nas normas constitucionais e nos princípios. Os princípios constitucionais que norteiam o sistema jurídico tributário não podem ser violados, de forma que as leis apenas serão válidas se os observarem.

Como dantes explicitado, no sistema de direito positivo, os princípios são os vetores que orientam a interpretação das normas, ou seja, apontam a direção ao intérprete de como aquela norma deve ser interpretada, não podendo esse, concluir por uma interpretação que contrarie um princípio.

Desta forma, os princípios perfazem verdadeiras barreiras ao exercício da competência tributária, devendo ser considerados pelos órgãos legiferantes na produção das leis.

Assinale, ainda que, a Constituição Federal de 1988 não criou tributos; apenas outorgou competência para as pessoas políticas os instituírem por meio de lei.

A esse respeito cabem algumas considerações. A Constituição Federal dispôs pormenorizadamente sobre a tributação, delimitando como os tributos podem ser criados. Contudo, o nascimento do tributo apenas se dará quando ocorrido o fato jurídico tributário descrito abstratamente no antecedente normativo da regra-matriz de incidência tributária, instalando a relação jurídica tributária. Desta forma, a Lei Maior apenas atribuiu competência tributária às pessoas políticas de direito interno para instituírem tributos, mas as exações apenas nascerão abstratamente quando forem por esses entes editadas as regras-matrizes de incidência tributária e concretamente, quando ocorrem no mundo dos fatos, os fatos jurídicos tributários.

A estrutura federativa do Estado Brasileiro impõe a repartição rígida e exaustiva da competência tributária impositiva. Assim, a Carta Magna ao proceder a repartição de competências utilizou como critério a materialidade dos tributos que poderão ser criados pelos

entes tributantes. Dispondo dessa maneira visa impedir com que o legislador infraconstitucional manipule as competências tributárias.

Nesse sentido, ensina José Artur Lima Gonçalves:

“A competência é conferida e delimitada pela própria Constituição Federal, pois a mesma norma de estrutura que confere o poder de legislar descrevendo regra-matriz de incidência tributária, cuidará de fornecer os limites, a perfeita identificação dos confins do poder assim conferido.”<sup>26</sup>

A Constituição Federal estabeleceu a materialidade das regras-matrizes de incidência de cada exação. O constituinte fixou os elementos que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras dos tributos. Este arquétipo deve ser observado pelo legislador quando do exercício da competência, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Não restam dúvidas que ao dispor sobre a repartição de competências, a Constituição Federal utilizou ao lado do critério material, o critério territorial a fim de viabilizá-la. Nesse ponto, vale lembrar que toda vez que o Texto Supremo quis estabelecer a eficácia extraterritorial de uma legislação, ele o fez expressamente.

Impossível nesse contexto, admitir uma série de incidências (legislações emanadas pelos Estados e Municípios) sobre um mesmo fato jurídico. Isso significaria assumir que a Constituição Federal permite que um mesmo fato jurídico tributário desencadeie uma série de obrigações tributárias distintas.

Sobre o assunto, Cleber Giardino<sup>27</sup> elucida:

“[...] Incorre pluralidade de incidências, [...] porque a Constituição limita e restringe, segundo critério territorial, o âmbito de eficácia de cada uma dessas legislações “idênticas”. Ou seja, sobre cada um dos fatos (serviços) ocorridos, uma só e única lei (das inúmeras existentes) incide e irradia efeitos; o critério de seleção (e recíproca exclusão) constitucionalmente consagrado para tal fim é de consistência territorial [...] implicando aplicação da lei vigente sobre a base física (território do município) dentro da qual o fato jurígeno se dá.” (Grifo consta do original.)

Concordamos com a posição do autor, uma vez que as disposições constitucionais sobre o exercício da competência apenas poderão ser validamente exercidas quando aplicadas a situações ocorridas dentro do espaço territorial daquela pessoa política. Caso contrário, restará configurada a usurpação de competência alheia com a conseqüente inconstitucionalidade da lei aplicada.

---

<sup>26</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. *A imunidade tributária do livro*, p. 123.

<sup>27</sup> GIARDINO, Cleber. ISS – Competência municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, p. 219.

Desta forma, merecem aplicação simultânea os critérios material e territorial no tocante à repartição de competências constitucionalmente estabelecidas. Respeitada a materialidade dos fatos (prescritas constitucionalmente), as leis emitidas pelas pessoas políticas – salvo exceções expressas no Texto Constitucional – serão capazes de jurisdiscizar apenas os fatos ocorridos dentro dos limites territoriais dessas mesmas pessoas políticas.

Tenha-se presente que aquele que detém competência, detém também o direito de instituir deveres instrumentais, descrever infrações tributárias e respectivas sanções.

As normas de competência possuem eficácia plena e aplicabilidade imediata. Ademais, não podem ser graduadas, uma vez que ou é atribuída competência a um ente tributante ou o mesmo não deterá essa competência. Ou seja, as normas de competência não têm gradações (ou o ente tem competência ou não tem).

Por fim, vale lembrar que a competência tributária é tema que deve ser tratado no plano constitucional, onde o labor do legislador constituinte inicia-se e encerra-se.

#### *1.4.2 Características da competência tributária*

De acordo com a doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho,<sup>28</sup> a competência tributária possui, resumidamente, as seguintes características: i) indelegabilidade; ii) incaducabilidade; e iii) irrenunciabilidade.

Sustenta o Autor que a competência é indelegável e irrenunciável visto que nossa Constituição, com toda a sua rigidez, repartiu as possibilidades legiferantes entre os entes políticos de modo a não haver conflitos entre eles. De nada adiantaria o estabelecimento tão rígido de competências tributárias se fosse possível a delegação da mesma.

Igualmente afirma que é atributo indissociável da competência tributária a incaducabilidade, pois não seria prudente admitir que o feixe de competência estabelecido na Constituição tenha um prazo de validade.

Quanto à privatividade, leciona o Autor que não se trata a mesma de característica da competência tributária, visto que se encontra presente somente no âmbito da União – poder

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 217 a 224.

público federal, conforme a experiência demonstra, *ex vi* o artigo 154, II, da Constituição Federal de 1988.<sup>29</sup> Ousamos discordar, como a seguir será melhor explicitado.

Por sua vez, assegura o Doutrinador que a inalterabilidade resta prejudicada como característica da competência tributária, pois o feixe de competências pode ser alvo de Emenda Constitucional, que pode modificá-lo, legitimamente, desde que observados outros princípios insertos no Texto Supremo, especialmente aqueles que visam preservar o pacto federativo.

Finalmente, analisa o Autor facultatividade do exercício da competência tributária como traço da mesma, e assevera que embora a facultatividade configure regra geral, não se sustenta no âmbito do ICMS, onde todos os Estados da federação devem positivar seus comandos sobre essa matéria, dado o caráter nacional do imposto.

Por outro lado, Roque Antonio Carrazza<sup>30</sup> entende que a privatividade é característica essencial da Competência Tributária. Para o Autor, os posicionamentos doutrinários contrários a essa tese se fundam (i) nas regras de competência relativas à tributação dos territórios, as quais atribuem competência à União Federal para instituição dos impostos estaduais e municipais; e (ii) nas regras de competência para instituição de impostos extraordinários, pelas quais, na iminência de guerra externa, pode a União instituir impostos, compreendidos ou não em sua competência tributária. Defende o doutrinador que tais hipóteses conformam situações excepcionalíssimas que, portanto, não se prestam a infirmar a característica da privatividade da competência.

Ressalta que a competência encerra duplo comando: ao mesmo tempo em que concede a autorização para determinada pessoa política instituir determinado tributo, veda às demais assim proceder.

Esclarece que as normas de competência tributária são, ainda, de ordem pública, de sorte que a nenhuma pessoa política é autorizada usurpar competência alheia, ou sequer concordar com que outrem utilize aquela que lhe pertence. Tal conclusão provém da observância ao Princípio Federativo e culmina com a conclusão quanto à outra característica da competência, a indelegabilidade.

---

<sup>29</sup> “Art. 154. A União poderá instituir: [...] II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

<sup>30</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 497 a 658.

Em decorrência às assertivas supra, havendo, porventura, invasão de competência por outro ente não legitimado para tanto, ter-se-á violação às normas constitucionais e, por conseguinte, um ato nulo. Se dessa invasão advier a edição de uma lei, esta se revelará eivada de inconstitucionalidade e, sendo levada à apreciação do Poder Judiciário, deverá ser decretada sua nulidade. De igual sorte, todos os atos praticados subsequentemente com fulcro na referida lei, haverão de ser declarados nulos.

Sintetizando suas conclusões quanto à privatividade como traço das competências tributárias em relação aos impostos, Roque Antonio Carrazza<sup>31</sup> apregoa que a Carta Magna distribuiu a cada um dos entes políticos competências distintas, considerando, para tanto, o *critério material*. O constituinte originário, portanto, descreveu os fatos que podem ser colocados como hipótese de incidência de impostos, a cada uma das pessoas políticas de direito público internas. Observa argutamente, na sequência, que, em paralelo ao critério material, o constituinte considerou, outrossim, o *critério territorial* (âmbito de aplicação territorial das leis) para a repartição das competências tributárias, eis que, apenas dessa forma, logra evitar conflitos de competência entre os entes.

Ao tratar sobre *indelegabilidade* das competências tributárias, o Autor assevera que as pessoas políticas destinatárias das regras constitucionais de competência podem até deixar de exercitá-la, contudo, jamais poderão delegá-la a outra pessoa política. Para o doutrinador, compreender a questão de modo diverso termina por transformar a Constituição, que é na sua essência do tipo rígido, em flexível, ao menos no tocante à seara tributária. Conseqüentemente, a pessoa política detentora da competência não pode dela dispor livremente porque não a possui; é apenas titular da competência e deve, portanto, submeter-se às regras constitucionais aplicáveis.

A característica da *incaducabilidade* também está, na visão de Roque Antonio Carrazza,<sup>32</sup> presente na competência tributária. E isso porque a competência tributária decorre da própria competência legislativa que é atribuída ao ente tributante. Desta forma, tendo-se em conta que a competência legislativa não é caducável – até porque isso seria inadmissível dentro dos parâmetros que vigoram em nosso ordenamento, pois que toda lei sempre inova o ordenamento, na medida em que sempre traz, regularmente, novas disposições, porquanto não

---

<sup>31</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 497 a 658.

<sup>32</sup> *Ibidem*, passim.

cabe falar em caducabilidade de competência legislativa – tampouco o é a competência tributária, que é a competência para legislar sobre tributos. Só se admite a extinção de competência tributária se decorrente da vontade do constituinte.

Quanto à *irrenunciabilidade*, alega a ineficácia jurídica da renúncia – é dizer, a unilateral e definitiva abdicação – porventura feita por alguma das pessoas políticas de direito público interno a seu direito de criar tributos, eis que, de acordo com a ordem jurídico-constitucional vigente, faltam às pessoas políticas poderes de disposição sobre tal direito, que lhes foi concedido pelo Poder Constituinte originário. Desta forma, até se poderia cogitar da ocorrência de renúncia, porém, na prática, tal medida não surtiria seus efeitos.

Por fim, em relação à *facultatividade*, as pessoas políticas, embora não possam delegar sua competência tributária, podem dela fazer uso ou não, ou, ainda, exercitá-la apenas parcialmente. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza,<sup>33</sup> essa decisão é de cunho político, o que significa que envolve o Poder Legislativo e o Chefe do Executivo apenas, e leva em conta aspectos de conveniência e vantagem, sem qualquer controle externo.

O próprio Autor reconhece como exceção à *facultatividade* questão anteriormente ventilada, a saber, a disposição constante do artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal de 1988,<sup>34</sup> que determina a obrigatoriedade da instituição e arrecadação do ICMS pelo Estados Federados. Considera, no entanto, que não se trata de uma obrigação, eis que não haveria como compelir o Poder Legislativo a criar uma exação tributária, remanescendo apenas a via do Poder Judiciário, que poderia ser acionado a fim de se buscar o ressarcimento pelos prejuízos porventura decorrentes dessa não instituição do tributo. O Judiciário não poderia determinar ao Legislativo que este legisle.

Vale salientar que com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 04.05.2000 muito se passou a questionar acerca da característica da *facultatividade* do exercício da competência tributária, principalmente em função da disposição constante do artigo 11 de referido diploma legal, *verbis*:

---

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 497 a 658.

<sup>34</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII – cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput* no que se refere aos impostos.”

Nota-se que o excerto legal supra reproduzido parece, à primeira vista, descaracterizar a facultatividade do exercício da competência tributária, o que, no entanto, na visão do Autor, não converge à realidade dos fatos, senão veja-se.

O advento da Lei Complementar 101/2000 deu-se em razão da necessidade de se estabelecer requisitos objetivos mínimos para o exercício da Administração Pública, facilitando, destarte, a apuração de ilícitos administrativos, bem assim a responsabilização dos dirigentes públicos quando efetivamente comprovada conduta dolosa ou culposa. Vale registrar, ainda, a necessidade de regulamentação das renúncias de receitas desmedidas empreendidas por alguns entes federativos, principalmente com a finalidade de ganhar competitividade e notoriedade, atraindo investimentos e, via de consequência, incentivando a guerra fiscal entre estados e municípios. Por meio dessa legislação, portanto, restaram estabelecidos alguns parâmetros mínimos para o exercício da função pública.

Posto isso, consigna Roque Antonio Carrazza que a regra jurídica extraída do texto legal acima destacado não visa descaracterizar a *facultatividade* do exercício da competência tributária, mas apenas impor alguns limites objetivos para que o ente tributante exima-se de exercitar sua competência, tais como a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetará as metas de resultados fiscais (art. 14, I, Lei Complementar n. 101/2000<sup>35</sup>) ou, ainda, que o ente dispõe de outras fontes de receita que lhe assegurarão o cumprimento das metas propostas, ou seja, que dispõe de fontes de compensação para as receitas que estão sendo renunciadas (art. 14, II, Lei Complementar 101/2000<sup>36</sup>). Assim, estando presentes qualquer destas duas condições (havendo previsão na

---

<sup>35</sup> “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;”

<sup>36</sup> “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: [...] II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio

lei orçamentária para a renúncia de receita decorrente do não-exercício da competência tributária ou existam meios de se compensar tal perda), faz-se plenamente possível a opção da pessoa política por não praticar a competência tributária, o que significa que a facultatividade de seu exercício não foi suprimida, mas condicionada.

Por fim, tece o Autor algumas breves considerações acerca do parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar 101/2000,<sup>37</sup> que dispõe sobre a vedação de transferências voluntárias para as pessoas jurídicas de direito público que não observarem a regra exarada em tal artigo: restam vedados os repasses voluntários, que não se confundem com as transferências obrigatórias, que decorrem de previsão constitucional. A transferência voluntária decorre de repasses de recursos entre níveis de governo, sem que haja imposição constitucional ou legal (por exemplo, repasse para a realização de determinado evento cultural), o que corrobora que as inovações trazidas pela LC 101/2000 apenas impõem alguns limites para o não-exercício da competência tributária, sem, contudo, extirpar-lhe a característica da *facultatividade*.

Ainda em relação à facultatividade, cabe trazer à baila o questionamento de Aires Fernandino Barreto<sup>38</sup> quando discorre sobre o exercício da competência como instrumento viabilizador da autonomia dos Municípios:

“[...] Seria possível, ainda nessa linha, que amanhã todos os Municípios Capitais (para tomar os Municípios de arrecadação mais expressiva) resolvessem livremente, autonomamente, não instituir, ou revogar as normas instituidoras no IPTU, do ISS, das taxas de serviço, transformando essas comunas em verdadeiros ‘paraísos fiscais’ e determinando, conseqüentemente, um êxodo maciço de tantos quantos atuem nos demais Municípios brasileiros? Será que a Constituição tolera essa possibilidade, ou antes, é correto afirmar que a Constituição, quando estabelece, no seu art. 15, a autonomia municipal, especialmente quanto à decretação dos tributos de sua competência, está a exigir a criação de tributos, como instrumento de viabilização da própria autonomia municipal? Será que não está a impor que os Municípios instituem, criem os tributos cometidos à sua competência?”

Na visão do Aires Fernandino Barreto,<sup>39</sup> se os grandes Municípios estabelecessem uma alíquota zero para seus tributos, mitigariam o Pacto Federativo e impossibilitariam a

---

do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.”

<sup>37</sup> “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.”

<sup>38</sup> BARRETO, Aires F. Limites da competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, p. 211. (Vale lembrar que tal artigo foi redigido sob a égide da Constituição Federal de 1967, por isso a menção ao art. 15.)

autonomia municipal dos demais Municípios, concluindo que a competência para instituição dos tributos não encerraria mera faculdade.

Em que pesem as divergências doutrinárias, nítido é que a competência tributária possui determinadas características que lhe são inerentes e não podem ser manipuladas ao bel prazer das pessoas políticas de direito interno, em respeito às normas e princípios constitucionais.

Assim, entendemos que são características da competência tributária:

- (i) indelegabilidade;
- (ii) incaducabilidade;
- (iii) irrenunciabilidade; e
- (iv) privatividade.

Isso porque, acreditamos, na linha defendida por Roque Antonio Carrazza, que quanto à *privatividade*, as hipóteses excepcionais, que atribuem competência à União para instituir impostos, nos termos do art. 154 da Carta Magna,<sup>40</sup> não desnaturam a privatividade como característica essencial à competência tributária. Desta maneira, conferindo a Constituição Federal competência a um ente federado, está ao mesmo tempo impedindo que outro ente a exercite. No nosso sistema constitucional, a circunstância de um imposto onerar um fato exclui, de modo absoluto, qualquer outra oneração tributária sobre esse mesmo fato.

Já quanto à *facultatividade*, entendemos que a competência é conferida à pessoa política de direito interno e que poderá ou não ser exercida por este. Não há qualquer disposição constitucional que obrigue a instituição das exações pelos entes federados, exceto a disposição constante do artigo 155, § 2º, XII, g, da CF/1988 (e no mesmo sentido a visão de Aires F. Barreto acima destacada sobre o assunto). Contudo, impactando o seu não exercício na frustração do Pacto Federativo, corroboramos com a opinião de que tal fato teria o condão de descaracterizar a facultatividade como característica inerente a exercício da competência.

---

<sup>39</sup> BARRETO, Aires F. Limites da competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, p. 212.

<sup>40</sup> “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;  
II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

Por fim, quanto aos demais pontos, concordamos com os doutrinadores acima mencionados sobre as características próprias da competência tributária.

### 1.4.3 Conclusão

Como visto, a competência é atribuição constitucionalmente conferida para os entes federativos para instituir tributos. Vale salientar que o ente federado detentor da competência tributária poderá após instituir o tributo, majorá-lo, minorá-lo e dispor sobre seu pagamento na forma parcelada etc.

Apesar da grande discussão doutrinária acima exposta, a competência tributária, ao nosso pensar, possui algumas características que lhe são inerentes: (i) indelegabilidade; (ii) incaducabilidade; (iii) irrenunciabilidade; e (iv) privatividade.

A Lei Maior realizou a distribuição de competências entre as pessoas de direito público interno adotando o *critério material*. Dessa forma, descreveu o constituinte originário os comportamentos que podem ser descritos na hipótese de incidência de impostos, a cada uma das pessoas políticas de direito público internas.

Importante lembrar que ao lado da escolha do critério material utilizado na repartição de competências tributárias, o constituinte considerou o *critério territorial* (aqui entendido como âmbito de irradiação de efeitos de uma lei dentro do território do ente que a editou), uma vez que, apenas dessa maneira será possível impedir que existam conflitos de competência entre os entes tributantes.

Cleber Giardino<sup>41</sup> ao discorrer sobre a adoção dos critérios de competência, especificamente em relação à competência municipal trouxe importante contribuição ao tema:

“Os vetores do sistema, nessa matéria, são muito claros: definem os limites territoriais de cada Município, como barreiras insuperáveis à eficácia de suas leis. Assim sendo, sempre que, como condição da incidência normativa, a lei prefixe a ocorrência de um fato, aquela só se dará se o acontecimento eleito produzir-se dentro – e não fora – dos lindes municipais. É essa a diretriz constitucional que orienta e comanda a aplicação dos impostos municipais sobre serviços no Brasil. A ela devem integral respeito tanto as leis ordinárias dos Municípios, quanto as leis complementares da União (quando cabíveis na matéria).”

Saliente-se que a instauração de conflito de competência (ou de conflito de incidência, no dizer de Tácio Lacerda Gama) poderá ocorrer apenas em duas situações específicas,

---

<sup>41</sup> GIARDINO, Cleber. ISS – Competência municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, p. 219.

envolvendo os seguintes critérios: (i) material – revela a existência de dúvidas quanto ao comportamento que enseja a tributação e (ii) espacial – revela a existência de dúvidas em relação ao local onde ocorreu o fato tributário.

A fim de solucioná-los, destacamos o papel da lei complementar que deve traduzir eventual vaguidade nos conceitos trazidos pela Constituição Federal. Em outras palavras, cabe à lei complementar discriminar de forma pormenorizada o que o texto constitucional trouxer de forma resumida, mas sempre em total assonância com os preceitos constitucionais.

Em síntese, as regras-matrizes de incidência tributária são instituídas mediante leis ordinárias dos Estados que, no entanto, devem respeitar os ditames constitucionais sobre o tema, a fim de, com isso, prevenir que a autonomia das pessoas competentes coloque em risco a sistemática impositiva.

## 1.5 Função da Lei Complementar

Preliminarmente, insta ressaltar que apesar da impropriedade técnica do legislador do Código Tributário, ao separar sistema tributário nacional e normas gerais de Direito Tributário, permitindo a interpretação de que as normas gerais de direito tributário não pertenceriam ao Sistema Tributário Nacional, entendemos que não há como separar as normas gerais de direito tributário do âmbito do Sistema Tributário Nacional, uma vez que aquelas pertencem a este sistema, subordinando-se ao seu regime jurídico e aos seus efeitos.

Em uma rápida análise do ordenamento jurídico, é de fácil constatação que a lei complementar possui características diversas dos outros instrumentos introdutores de normas: exigência de quórum especial para sua aprovação (forma)<sup>42</sup> e deve tratar de matérias determinadas pela Carta Magna (conteúdo).

Verifica-se que a importância da lei complementar revela-se não apenas pelo procedimento especial que deve ser perquirido para sua aprovação, como também pela singularidade das matérias que deverão ser tratadas por meio dela.

---

<sup>42</sup> “[...] Tem limites de forma porque obedece a um procedimento de elaboração legislativa específico, que, lhe dá, inclusive, o direito de autonomia sobre o ponto de vista de confronto com outras categorias legislativas. Diz o art. 50 da Constituição que: ‘as leis complementares serão votadas pela maioria absoluta das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos de votação das leis ordinárias’.” BORGES, Souto Maior. ISS (Imposto sobre Serviços) na Constituição. *Revista de Direito Tributário* 3, p. 202 (elaborado sob a égide da Constituição anterior, mas aplicável à CF/1988).

Trata de matérias de interesse nacional ou mesmo de matérias que fogem do comum, o que justifica a escolha do legislador constituinte de um procedimento diferenciado, mais rígido para sua aprovação.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “*Aparece como significativo instrumento de articulação de norma do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte.*”<sup>43</sup>

Dentro do sistema jurídico positivo é cediço que não é a lei complementar comum (inclusive encontrada em menor quantidade no direito positivo), mas sim excepcional. Assim, é a lei complementar o veículo adequado a complementar a mensagem constitucional, que por vezes é imprecisa e vaga.

Frise-se que a lei complementar possui seu âmbito de atuação devidamente limitado pela Constituição Federal, sendo certo que uma vez extravasado o limite imposto, estará sujeita à revisão do Poder Judiciário.

Interessa ao presente estudo a função da lei complementar no que tange aos conflitos de competência tributária. Para tanto, após enfrentadas breves noções quanto à natureza e conteúdo das leis complementares, serão necessários alguns esclarecimentos quanto à sua posição dentro do sistema tributário, e especialmente, quanto a sua função, tema onde as discussões são acirradas.

### *1.5.1 Hierarquia da Lei Complementar*

Falar em hierarquia dentro do sistema tributário brasileiro significa dizer que as prescrições normativas não estão apenas dispostas de forma lateral, lado a lado, mas sim de maneira escalonada, em uma posição de verticalidade.

Nesse passo, cumpre esclarecer que haverá hierarquia entre as prescrições normativas quando uma extrair o seu fundamento de validade de outra, ou seja, a norma que servir fundamento de validade para outra norma estará em posição hierarquicamente superior dentro do sistema tributário brasileiro.

Assim, não há dúvidas quanto à posição de hierarquia das normas constitucionais em relação às leis complementares, visto que necessariamente estas extraem o seu fundamento de validade daquelas.

---

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 365.

No tocante às Leis Complementares deverão ser analisadas sob duas vertentes:

(a) ontológica, relativa à sua função de complementar dispositivos, expressa ou implicitamente indicados pela Constituição, que não sejam auto-aplicáveis, especificando seu conteúdo; e

(b) formal, relacionada o procedimento constitucionalmente previsto para sua instituição, a aprovação por quorum qualificado.

Compartilhamos do ensinamento do Professor Paulo de Barros Carvalho,<sup>44</sup> que afirma que a lei complementar possui natureza ontológico-formal.

Ainda, nos é colocado que, embora na maioria das vezes o Texto Constitucional faça referência direta à necessidade de lei complementar para regulamentação de determinadas matérias, noutros se abstém de utilizar o complemento “complementar”, hipóteses estas, no entanto, em que identificaremos a necessidade da utilização deste veículo legislativo a partir de uma análise sistemática do preceito constitucional.

Na preciosa lição de Souto Maior Borges:<sup>45</sup>

“[...] a lei complementar terá também um limite de conteúdo porque só cabe lei complementar nas hipóteses que a própria Constituição prevê, o que não significa o mesmo que dizer que só cabe lei complementar em hipótese expressamente prevista, porque uma hipótese que não seja qualificada de lei complementar, mas que, por experiência sistemática, só pode ser fundamentada por lei complementar, será também uma hipótese expressamente prevista.”

Nesse sentido, indubitável a limitação tanto de forma quanto de conteúdo, imposta à atuação da lei complementar. É certo que mesmo quando o texto constitucional não previr expressamente que determinado conteúdo deverá ser veiculado por lei complementar, mas este conteúdo estiver entre aqueles que a regulamentação atribui à lei complementar, não restará dúvidas de que será imperiosa a sua atuação.

A despeito da edição de leis complementares incumbir à União Federal – segundo determinação constitucional – sua aplicação não se restringe a esta esfera (federal), posto que consubstancia legislação nacional, não raro alcançando os âmbitos de atuação de todas as pessoas políticas de direito constitucional interno.

---

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 209.

<sup>45</sup> BORGES, Souto Maior. ISS (Imposto sobre Serviços) na Constituição. *Revista de Direito Tributário* 3, p. 202.

Quanto à hierarquia entre leis complementares e leis ordinárias, o que será objeto de análise amiúde no tópico seguinte, ressaltamos a existência de hipóteses em que as leis complementares outorgam fundamento de validade a outras normas, quando, então, conseguimos visualizar uma relação de subordinação hierárquica, enquanto que, noutros casos, a lei complementar simplesmente não se vincula à edição de quaisquer outros atos normativos, não havendo, portanto, que se falar em hierarquia.

### *1.5.2 Hierarquia formal e hierarquia material*

A hierarquia pode ser (i) formal, que constatamos quando uma norma (subordinante) dispõe sobre a forma e o procedimento para instituição, modificação ou revogação de outra norma (subordinada); ou (ii) material, que diz respeito com a definição do conteúdo semântico de uma norma (subordinada) por outra norma (subordinante).

No tocante à questão da hierarquia material a regulamentação adotada pela CF/1988 seguiu aquela vigente na ordem jurídica anterior, estipulando que muitas das normas introduzidas no ordenamento jurídico por meio de lei ordinária terão de buscar seu fundamento de validade em leis complementares, tal como verificamos no caso das normas que dispõe sobre conflitos de competência entre os entes tributantes.

Já em relação à hierarquia formal, a nova ordem jurídica instaurada com o advento da Constituição Federal de 1988 trouxe significativas modificações, especialmente com a disposição sedimentada no seu artigo 59,<sup>46</sup> que prevê a lei complementar para a regulamentação dos procedimentos de elaboração, alteração e consolidação das leis. Com a inserção desse artigo, foi atribuída à lei complementar a função de dispor sobre o processo legislativo próprio de todos os demais diplomas legislativos (leis em sentido lato), papel este que, atualmente, é desempenhado pela Lei Complementar n. 95/1998. Nessa esteira, resta caracterizada a superioridade formal da lei complementar frente a todas as demais espécies legislativas.

Por conseguinte, quando não houver relação de subordinação (onde uma norma não extraia o seu fundamento de validade de outra norma), não há que se falar em hierarquia entre elas.

---

<sup>46</sup> “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

Essa questão já foi muito debatida em nossos tribunais e restou assim ementada:

*“Processual civil. Constitucional. Tributário. Cofins. Isenção. Possibilidade de revogação por lei ordinária. Precedentes. Agravo regimental desprovido. I – A revogação, por lei ordinária, da isenção da Cofins concedida pela LC 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais, é constitucionalmente válida, porquanto a Lei 9.430/96 veiculou matéria constitucionalmente reservada à legislação ordinária. Precedentes. II – Ausência de violação ao princípio da hierarquia das leis, consoante orientação fixada desde o julgamento da ADC 1/DF, rel. Min. Moreira Alves. III – Agravo regimental desprovido.” (STF – AI-AgR 618255)*

*“Tributário. PIS e Cofins. Hierarquia das leis. Constitucionalidade das leis 9.715/98 e 9.718/98. Majoração de alíquota. Prazo nonagesimal. Observância. I – o Pleno desta Corte já analisou e declarou constitucional as Leis 9.715/98 e 9.718/98. Inocorrência de afronta ao princípio da hierarquia das leis. II – O prazo nonagesimal (CF, art. 195, § 6º) é contado a partir da publicação da Medida Provisória que houver instituído ou modificado a contribuição. Precedentes. III – Constitucionalidade da exigência do PIS, com as alterações introduzidas pela Lei 9.715/98, para os fatos geradores ocorridos a partir da contagem do prazo nonagesimal da MP 1.212/95. IV – Agravo Regimental improvido.” (STF – RE-AgR 400287)*

*“Contribuição social sobre o faturamento – Cofins (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social nela instituída. ADC 1, rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.” (STF – RE 377.457-3, rel. Min. Gilmar Mendes)*

Neste último, é esclarecedor o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, do qual extraímos o seguinte trecho:

*“[...] a Lei Complementar 70/91 é materialmente ordinária, porquanto trata de tema que pode ser regulado por lei ordinária. Assim, penso eu, inexistente qualquer vício quanto a revogação da isenção pelo art. 56 da Lei 9.430/96, porque se cuida de matéria atinente à lei ordinária.*

*A rigor, como se sabe – e a doutrina tem assentado isso de forma majoritária –, não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas apenas âmbitos materiais de atuação distintos. Uma lei complementar invadiu, como é o caso sob exame, o âmbito de competência material da lei ordinária, não há que se falar em quebra de hierarquia de leis, como se sustenta no RE sob exame.”*

Assim, haverá hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária apenas nos casos onde esta extrair o seu fundamento de validade daquela, caso contrário, terão as referidas leis âmbitos de atuação diversos, onde uma não invadirá a competência da outra.

### 1.5.3 Discussões envolvendo o art. 18, § 1º, da Carta de 1967

Como afirmado, as discussões que envolvem a função da lei complementar são calorosas. Tais discussões iniciaram-se sob a égide da Constituição anterior (Constituição de 1967 e Emenda Constitucional de 1969) e dividiram os doutrinadores em dois grandes grupos.

A atualidade do tema está na manutenção da essência do artigo 18, § 1º, da Constituição de 1967, pela Constituição vigente.

Assim, estamos longe de considerar tal assunto superado, pois até hoje existem apenas duas possibilidades de interpretação das disposições constitucionais acerca da lei complementar, o que divide os doutrinadores em duas correntes: dicotômicos e tricotômicos.

De um lado, os tricotômicos se atêm a uma interpretação literal<sup>47</sup> do artigo 18, § 1º, da Constituição de 1967 (atual artigo 146 da Constituição Federal de 1988), atribuindo à lei complementar três funções. De outro lado, os dicotômicos através de uma interpretação sistemática de tal artigo, propõem um conteúdo semântico para a expressão “normas gerais”, obtendo seu significado através de uma conjugação da mesma com todo o ordenamento jurídico. Nesse sentido, para os dicotômicos a lei complementar possuiria apenas duas funções distintas.

Vejamos: o artigo 18, § 1º, da CF/1967 estabelecia que:

“A lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Calcando-se neste artigo, parte da doutrina – corrente tricotômica – se posicionou no sentido de que a lei complementar possui três funções, a saber:

- (a) emitir normas gerais de direito tributário;
- (b) dispor sobre conflitos de competência entre os entes da Federação; e
- (c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

---

<sup>47</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, a interpretação literal não passa de uma simples leitura, configura um não interpretar. Afirma que “[...] a norma jurídica somente pode ser compreendida com base no conhecimento do ordenamento do direito. A tarefa de interpretar qualquer unidade do direito positivo é, portanto, uma função da estrutura sistêmica de que faz parte, comparecendo a chamada técnica de interpretação literal como pressuposto para ingresso no interior do sistema.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, p. 200)

De outro lado, parte da doutrina – corrente dicotômica – partindo de uma interpretação sistemática afirma que a lei complementar deve editar normas gerais de direito tributário para:

- (a) dispor sobre conflitos de competência entre os entes da Federação; e
- (b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Aqui cabe ressaltar a imprecisão do termo dicotômico: na realidade se trata de uma corrente “monotômica”, tendo em vista que a lei complementar possui apenas uma função de estabelecer normas gerais em matéria tributária e estas, por sua vez, teriam a dúplici função: (i) dispor sobre os conflitos de competência entre os entes da Federação e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

As críticas ao primeiro entendimento fundam-se no fato dele se dar por uma interpretação literal, sem observância aos Princípios Federativo e da Autonomia dos Municípios e, conseqüentemente, da Isonomia das Pessoas Políticas de Direito Constitucional Interno, uma vez que desta forma, se atribuiria ao legislador ordinário, a prerrogativa de produzir regras jurídicas que adentram na esfera das competências tributárias distribuídas pelo legislador constitucional.

Assim, ante a ausência de busca de um conteúdo semântico para a “expressão normas gerais”, o legislador infraconstitucional ficaria livre para editar normas gerais capazes de invadir a esfera de competência dos Estados e Municípios.

Isso se dá, pois a imprecisão do conteúdo semântico da expressão “normas gerais de direito tributário” impossibilita a determinação de quais as matérias passíveis de serem veiculadas por meio dessas.

Por outro lado, para a corrente dicotômica uma interpretação analítica e sistemática do artigo 18, § 1º, da CF/1967 levaria ao entendimento que a função da lei complementar é a edição de normas gerais, que por sua vez, apenas poderão:

- (a) dispor sobre conflitos de competência e
- (b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Segundo os seguidores de tal corrente, a interpretação sistemática do artigo 18, § 1º, da CF/1967, ou seja, a interpretação de tal artigo realizada em sintonia com as demais disposições do ordenamento jurídico constitucional impediria a afronta aos princípios constitucionais, notadamente ao Princípio Federativo e da Autonomia dos Municípios.

Assim, é certo que para os dicotômicos, caberia à lei complementar a função única de editar normas gerais de direito tributário para dispor sobre os conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, salvaguardando os princípios

constitucionais Federativo e da Autonomia dos Municípios, preservando a rígida repartição de competências imposta pela Constituição Federal.

#### *1.5.4 Análise do art. 146 da Constituição vigente*

Dispõe o artigo 146 da Constituição Federal:

“Art. 146 – Cabe à lei complementar:

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

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no artigo 155, II, das contribuições previstas no artigo 195, I e parágrafos 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, ‘d’, também poderá instituir o regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado o cadastro nacional único de contribuinte.”

A redação do artigo 146 está de acordo com aqueles que, ao interpretarem literalmente o art. 18 da Constituição anterior, atribuem três funções à Lei Complementar: Inciso I – dispor sobre conflitos de competência; Inciso II – regular limitações constitucionais ao poder de tributar; Inciso III – estabelecer normas gerais de direito tributário, sobre: a) definição dos tributos e suas espécies e, quanto aos impostos constitucionalmente previstos, de seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento dos atos cooperativos.

É cristalino que a Constituição Federal de 1988 tratou do tema com maiores detalhes, pormenorizando-o, mas não lhe alterou a essência. Deste modo, temos que as discussões acerca da função da lei complementar iniciadas durante a vigência da Carta Magna anterior

(Constituição Federal de 1967 e Emenda Constitucional de 1969) permanecem válidas até os dias atuais.

Para os que seguem a corrente dicotômica, a inserção de toda a matéria tributária no âmbito da lei complementar evidencia uma contradição, pois: se, de um lado, o legislador constitucional preocupou-se com a precisão na outorga das competências tributárias, bem assim com a especificação de todas as demais regras de tributação, de outro simplesmente parece ter dado ao legislador infraconstitucional a prerrogativa de disciplinar esta matéria, tamanha a generalidade do preceito constante do artigo 146 da Carta Magna.

Nas palavras de Frederico Araújo Seabra de Moura:<sup>48</sup>

“Entendem que a singela interpretação literal trazida pelos tricotômicos não seria adequada, justamente por ferir os mencionados princípios. A já aludida falta de precisão do conteúdo da expressão “normas gerais” faria com que – segundo eles – a legislação complementar pudesse produzir, ao seu bel prazer, toda sorte de normas jurídicas atinentes à tributação, o que permitiria que cuidasse de assuntos de competência única e exclusiva das entidades tributantes.”

Como se verifica, a crítica da corrente dicotômica à interpretação literal<sup>49</sup> do artigo 146 da Constituição Federal de 1988 (da forma realizada por aqueles que adotam a corrente tricotômica) se funda na forma como o artigo foi prescrito. Interpretando-se literalmente tal artigo seria dada ao legislador total liberdade para versar sobre qualquer assunto em matéria tributária, comprometendo assim os Princípios Federativo e da Autonomia dos Municípios.

A crítica tem fundamento. Realmente a ausência de conteúdo semântico da expressão “normas gerais” confere ao legislador complementar ampla liberdade. Infere-se não há qualquer limite imposto às normas gerais o que poderia resultar em utilização indevida da competência atribuída ao legislador complementar.

É evidente que não pode o legislador complementar tratar de minúcias que competem aos Estados, Distrito Federal e Municípios, sob o pretexto de versar sobre matérias de

---

<sup>48</sup> MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quatier Latin, 2009, p. 166-167.

<sup>49</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, a interpretação literal não passa de uma simples leitura, configura um não interpretar. Afirmo que “[...] a norma jurídica somente pode ser compreendida com base no conhecimento do ordenamento do direito. A tarefa de interpretar qualquer unidade do direito positivo é, portanto, uma função da estrutura sistêmica de que faz parte, comparecendo a chamada técnica de interpretação literal como pressuposto para ingresso no interior do sistema.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, p. 200)

interesse nacional ou harmonizar o sistema tributário. Assim, há necessidade de se estabelecer qual a abrangência do termo “normas gerais”.

Como acima destacado, as normas gerais possuem além das funções mencionadas no artigo 146 da Constituição Federal, a função de harmonizar o sistema tributário. Isso porque se instalaria o caos, se cada Estado ou Município estabelecesse, por exemplo, um prazo prescricional.

Dessa forma, farta foi a contribuição oferecida pela corrente dicotômica, contudo, impossível não vislumbrar dentre as funções exercidas pela lei complementar, aquela de conciliar, homogeneizar todo o sistema tributário.

### **1.5.5 O alcance das normas gerais de direito tributário**

Como dantes tantas vezes afirmado, a ausência de conteúdo semântico a expressão “norma gerais” atrelada a atribuição de três funções para a lei complementar (cada qual disposta em um dos incisos do artigo 146 da Carta Constitucional), impõe ofensa aos princípios Federativo e da Autonomia dos Municípios.

No entendimento da corrente dicotômica, a melhor inteligência do artigo 146 é aquela que determina, precisamente, o conteúdo semântico da expressão “normas gerais de direito tributário”, atribuindo-lhe duas funções: (i) dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, conquanto não seja essa a interpretação que depreendemos da literalidade do texto do artigo 146 da Constituição Federal de 1988 é, segundo essa corrente, a mais adequada, eis que tomada em consonância com os princípios e diretrizes vigentes no sistema jurídico pátrio.

Por outro lado, ao atribuímos um conteúdo semântico para o termo “normas gerais”, delimitando o seu alcance, a dicção do artigo 146 deverá ser compatibilizada com texto constitucional.

Preliminarmente, faz-se necessária a investigação do termo “normas gerais”. Temos que as normas poderão ser consideradas gerais em relação ao seu conteúdo ou ainda em função da pluralidade de seus destinatários.

Tomada na primeira acepção a norma geral poderá veicular matéria de conteúdo geral, não específico. A princípio a definição parece redundante, contudo, a generalidade da matéria é condição necessária para que as leis complementares não invadam a competência dos entes federados, extravasando a competência que lhe foi constitucionalmente atribuída.

Resta claro que quanto ao conteúdo, não poderá a legislação complementar descer a minúcias que pertençam à esfera de competência de outros entes, devendo se limitar a traçar linhas para que o direito tributário seja criado de forma homogênea por todos os entes tributantes.

Assim, a generalidade no conteúdo das normas gerais é o que atribui uniformidade ao sistema tributário, sem desrespeitar os princípios Federativo e da Autonomia dos Municípios.

Neste aspecto, insta frisar que extrapolando a sua competência, a lei complementar estará sujeita à revisão pelo Poder Judiciário, visto que, como qualquer outra norma, apenas poderá atuar dentro dos limites impostos pela Constituição Federal. Aqui, vale lembrar que o exercício de qualquer competência poderá ser realizado fora dos limites constitucionais previstos, merecendo correção pelo Poder Judiciário.

Quanto aos destinatários, as normas são consideradas gerais se possuírem multiplicidade de destinatários. Contudo, poderão ser consideradas gerais as normas que se destinarem a apenas um ente federado, como por exemplo, os Municípios. Verifica-se que as normas gerais não perdem seu caráter geral quando se destinam apenas a uma esfera política, mas que o mesmo não ocorre, quando veicula matéria específica.

Nota-se que a Lei Complementar n. 116/2003 ao estabelecer a lista de serviços anexa, nada mais fez que uniformizar o sistema tributário, trazendo segurança jurídica. Não poderia o Município ficar livre para definir o que é ou não prestação de serviço capaz de gerar a tributação pelo ISS. Dessa forma, se o contribuinte mudar de domicílio saberá que deverá recolher imposto sobre a mesma prestação de serviços. Neste caso, a Lei Complementar n. 116/2003, traz normas gerais que se destinam não a todos os entes da Federação, mas a todos os Municípios e visa evitar conflitos de competência entre estes e os Estados, Distrito Federal e União.

Diante do exposto, impossível discordar da interpretação proposta por Frederico Araújo Seabra de Moura,<sup>50</sup> no que tange a função precípua da lei complementar como sendo de harmonizar o sistema tributário brasileiro. Importante lembrar que a lei complementar sempre possuirá essa função, a qual poderá ser combinada ou não com a função de dirimir conflitos de competência ou de limitar o poder de tributar.

---

<sup>50</sup> O autor propõe a adoção da corrente tricotômica, porém atribuindo um conteúdo semântico as “normas gerais” qual seja, a função precípua de uniformização, racionalização e homogeneidade do sistema tributário (MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009).

Vale lembrar ainda, que as normas gerais possuem a função remanescente de (i) dirimir conflitos de competência e (ii) limitar o poder de tributar. Em outras palavras, ora a norma geral possuirá função exclusiva de uniformizar o sistema tributário e ora, além dessa função, possuirá também o condão de evitar conflitos de competência e limitar o poder de tributar.

Frise-se que para o presente estudo é de fundamental importância a função da lei complementar que visa impedir o conflito de competência entre os entes tributantes.

Não restam dúvidas que a Lei Complementar n. 116/2003 é norma geral que possui a função precípua de homogeneizar a instituição de tributos realizada pelos Municípios. Como dantes demonstrado, impossível seria conviver com a situação de diversos prazos constitucionais estabelecidos por cada um dos milhares de Municípios. Definitivamente, o caos se instalaria.

Outrossim, tal norma possui a função de dirimir conflitos de competência entre os entes federados. Em tese, em razão da rígida repartição de competências imposta pela Constituição Federal não permite que conflitos de competência se instalem. Contudo a vaguidade de alguns termos utilizados, geram dúvidas na interpretação elaborada pelos entes federados, cabendo à lei complementar essa função de esclarecer a mensagem constitucional.

### **1.5.6 Conclusão**

Ao ensejo deste item, chegamos às seguintes conclusões:

(i) a Constituição Federal de 1988 adveio sob os mesmos fundamentos daqueles aplicáveis à Constituição Federal de 1967, de forma que as discussões sobre a função da lei complementar ali iniciada é totalmente atual;

(ii) há hierarquia entre as normas, apenas quando uma retira o seu fundamento de validade da outra;

(iii) não há dúvidas sobre a existência de hierarquia entre a Constituição Federal e lei complementar, uma vez que aquela determina não apenas a forma como esta deve ser produzida, mas também o seu conteúdo;

(iv) a melhor interpretação para o artigo 146 da CF/1988 é que a atribuição de um conteúdo semântico ao termo “normas gerais” de forma a preservar os Princípios Federativos e da Autonomia dos Municípios;

(v) a lei complementar possui a função de uniformizar, homogeneizar o sistema tributário, impedindo a instalação do caos;

(vi) cabe, da mesma forma, à lei complementar, dispor sobre conflitos de competência e regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar; e

(vii) extrapolando os limites da competência a ela atribuída e, conseqüentemente, invadindo a competência constitucionalmente atribuída aos demais entes federados, estará a lei complementar sujeita à revisão pelo Poder Judiciário.

Corroborando o acima exposto, assevera Cleber Giardino:<sup>51</sup>

“[...] mesmo quando o conteúdo de especial competência da lei complementar (por exemplo, a de dispor sobre conflitos de competência tributária – art. 18, § 1º) consagra certa margem de liberdade legislativa para versar tema fundamentalmente constitucional, ainda assim a disciplina instituída só será regular (e constitucional) se compatível com os vetores, os nortes, ou as indicações emergentes do Texto Supremo. Há, no caso, liberdade relativa do legislador, nos sentido de ser-lhe possível atuar nos desvãos duvidosos ou obscuros da Constituição, mas *sempre sob a condição de realizar os princípios* que a norma constitucional (obscura ou duvidosa) certamente afirma. Do contrário, agirá inconstitucionalmente; e sua obra estará inexoravelmente perdida.” (Grifo consta do original.)

Assim, será válida a lei complementar se observadas as normas superiores do sistema em relação a sua forma e conteúdo.

---

<sup>51</sup> GIARDINO, Cleber. ISS – Competência municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, p. 221. (Vale lembrar que tal artigo foi redigido sob a égide da Constituição Federal de 1967, por isso a menção ao art. 18.)

### REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

#### 2.1 Introdução

No presente estudo adotamos a premissa de que o conhecimento se manifesta pela linguagem, ou seja, ele se realiza no plano proposicional. É o ato de emitir proposições descritivas ou indicativas.

Nesse passo, entendemos que a linguagem do Direito cria o domínio do jurídico, isto é, o campo material das condutas intersubjetivas dentro do qual nascem, vivem e morrem as relações disciplinadas pelo direito. Se não há fato sem articulação de linguagem, também inexistirá fato jurídico sem a linguagem específica que o relate como tal.

A linguagem jurídica é constituída pela linguagem do direito positivo, que cumpre dessa maneira sua função predominante: incidir sobre fatos, tipificando-os e operar sobre condutas, regulando-as. Como essa regulação é efetuada através de normas jurídicas, passaremos para a análise das mesmas.

#### 2.2 Norma jurídica

Primeiramente, insta diferenciar *enunciados* de *normas jurídicas*. Enunciados são frases, dotadas de sentido, mas incapazes de refletir uma unidade de significação deôntica, ou seja, são necessários diversos enunciados para formação de uma norma jurídica.

Por sua vez, normas jurídicas *stricto sensu* correspondem a significação, construída na mente do intérprete, a partir dos textos do direito positivo. Consoante tão bem pontificado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, as compreendemos como sendo o “*mínimo irreduzível da manifestação do deôntico*”,<sup>52</sup> o que significa dizer que as normas jurídicas correspondem àquele conteúdo mínimo, com sentido completo, que é extraído (construído) pelo exegeta a partir de um determinado suporte físico, no mais das vezes, os textos de direito positivo.

---

<sup>52</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 18.

Nesse sentido, norma jurídica para o presente trabalho é entendida como a significação que se extrai do texto do direito positivo e que permite a construção de um juízo hipotético-condicional dotado de um sentido mínimo regulador de condutas.

Trata-se, portanto, de uma construção de sentido que ocorre na mente do intérprete a partir do contato travado com os textos do direito positivo. Apresenta-se da seguinte maneira: dado o fato “F” então “deve-ser” o resultado “R”.

Verifica-se que a norma jurídica é fruto da interpretação do exegeta, que mergulha no texto do direito positivo (conjunto de enunciados prescritivos) e a partir de todo processo cognoscitivo, emite proposições revestidas de conteúdos significativos de valores de verdade ou falsidade. É o juízo hipotético-condicional.

Lembramos que é possível que um só dispositivo não equivalha a uma norma jurídica, necessitando ser integrado a outros dispositivos para adquirir tal qualificação. Nesta hipótese estaremos diante de um enunciado prescritivo. É o que ocorre, com as regras-matrizes de incidência tributária, que são – via de regra – construídas a partir da integração e interpretação de vários artigos – um que especifica a materialidade, outro, o sujeito passivo, outro a alíquota, e assim por diante, até atingir uma unidade de sentido completo.

### **2.3 A regra-matriz de incidência tributária**

A norma jurídica tributária em sentido estrito, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária é norma geral e abstrata formada por meio de uma estrutura lógica onde estão presentes hipótese e consequente normativos.

Antecedente e consequente são compostos por determinados critérios, estando todos eles vinculados entre si. Três são os critérios componentes da hipótese tributária: critério material, critério espacial e critério temporal, e dois são os do consequente: critério pessoal e critério quantitativo.

Nessa estrutura, construída pelo intérprete a partir da leitura dos textos do direito positivo, a hipótese ou descritor da regra-matriz de incidência tributária exerce o papel de descrever um acontecimento futuro possível de ser verificado no plano factual, esfera essa onde se pretende ver reguladas as condutas humanas nas suas relações de inter-subjetividade. Para tanto, fornece as notas identificadoras de tal evento (operação lógica de inclusão de classes = subsunção).

A hipótese tributária designará a descrição fática normativa de um evento que, uma vez ocorrido no mundo dos fatos e devidamente vertido em linguagem competente (linguagem normativa, agora das normas individuais e concretas), dará ensejo ao nascimento da relação jurídica de cunho tributário, nos termos em que estipulada pelo legislador.

De seu turno, o conseqüente ou prescritor normativo exerce a função de prescrever a relação jurídica que se estabelece quando verificada a hipótese normativa (causalidade). “*O prescritor normativo é o dado por excelência da realização do direito, porquanto é precisamente ali que está depositado o instrumento da sua razão existencial*”.<sup>53</sup>

Vale salientar que a ligação entre antecedente e conseqüente será realizada pelo functor deôntico: dever-ser.

É nessa estrutura normativa que se observa a previsão da formação da relação jurídica tributária, ou seja, da obrigação tributária. A expressão “relação jurídica”, embora apresente diversos conteúdos semânticos possíveis, deve ser trabalhada com aquele que a define como “*o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação*”.<sup>54</sup>

Quanto ao objeto da relação jurídica tributária, o critério seletivo a ser adotado é o seu caráter patrimonial. Ou seja, há que separar as relações jurídicas patrimoniais (susceptíveis de avaliação econômica) daquelas não patrimoniais. As primeiras são relações jurídicas obrigacionais e as segundas relações jurídicas não-obrigacionais. Daí surge a figura da obrigação, cujo traço característico é hospedar prestação de natureza patrimonial.<sup>55</sup>

A incidência envolverá as operações de subsunção e implicação. A subsunção, realizada através de atuação humana, consiste na completa identificação do fato jurídico com a descrição apresentada pelo legislador no antecedente normativo. A subsunção dá origem à causalidade, que por sua vez é a relação entre o pressuposto fático e sua consequência jurídica. Estes são ligados um ao outro através do nexu lógico da implicação. A implicação significa que ocorrido o fato descrito abstratamente na hipótese de incidência, nascerá a relação jurídica.

---

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 286.

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 286.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 290.

Ainda é necessário esclarecer que esta operação de subsunção se dá entre linguagens, ainda que de níveis diversos, porquanto é possível se cogitar da subsunção do fato (que está num nível de concretude) à norma (que, de seu turno, está em um nível abstrato).

Lourival Vilanova<sup>56</sup> sobre a incidência como processo de positivação do direito, esclarece:

“As normas têm incidência na multiplicidade de fatos que o sistema reputou juridicamente relevantes e que ocorrem ligados a pessoas, a tempo, e espaço. Daí sua incidência factual, pessoal, temporal e espacial. A incidência é uma técnica de direito, é seu *modo de referir-se aos objetos e situações objetivas*, através do *pressuposto ou hipótese fática* da norma. Se o fato que corresponde à hipótese normativa não se verificou, nenhuma relação jurídica propriamente (mesmo em sentido amplo) se deu. A norma permanece com seu ‘*status*’ de *proposição*, numa relação de pertinência ao sistema, que também tem seu *status*, o de um *conjunto de enunciados preceptivos da conduta humana*. Mas nem norma nem sistema de norma se positivaram na ordem dos fatos. As relações sociais, todas discorrem *causalmente*, dentro de sequências de ordem, simultâneas ou sucessivas. Todavia, *relativamente ao sistema normativo do direito*, são relações de fato. Mas, tão logo a relação factual corresponda ao esquema delineado pela hipótese fática (hipótese que aponta para os fatos de possível ocorrência), *sobre essa relação a norma incide, tecendo efeitos que não adviriam das meras relações de causalidade natural*.”<sup>57</sup>  
(Grifos constam do original.)

A incidência representa a própria aplicação do direito, na medida em que a partir de eventos descritos abstratamente no antecedente normativo, devidamente relatados em linguagem competente, instala-se a relação jurídica, realizando a vontade legislativa, mediante a regulação dos comportamentos humanos. Ressalte-se que sempre há que se ter o homem como ator do processo de positivação do direito.

Assim, não podemos dizer que a incidência se dá de forma “automática e infalível”, pois depende da atuação humana, no sentido de verter o evento em fato jurídico tributário.

## 2.4 A regra-matriz de incidência tributária do ISS

Como anteriormente mencionado, o imposto sobre serviços de qualquer natureza consiste num tributo municipal previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, de competência dos Municípios pertencentes à República Federativa do Brasil, cujo fato jurídico tributário reside na prestação de serviços por parte de pessoa jurídica ou física.

---

<sup>56</sup> Cf. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação do direito*. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 132-133.

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 132-133.

O artigo da Constituição Federal de 1988 supramencionado prescreve o seguinte:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:  
(...)  
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Desta forma cabe aos Municípios a instituição do ISS sobre a prestação ou circulação de serviços, excluídos os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, que são tributados pelo ICMS, de competência estadual.

A seguir, analisaremos cada um dos critérios que compõe a regra-matriz de incidência, destacando o papel do critério espacial, essencial à conclusão do presente estudo na determinação do local da prestação dos serviços.

#### *2.4.1 Critério material*

O critério material da regra-matriz de incidência tributária apresenta um verbo, pessoal e de predicação incompleta, e seu complemento. Não se faz possível a presença de verbos impessoais ou aqueles sem sujeitos. Não, há enfim, como se utilizar os verbos com sentido completo, que se expliquem em si mesmos, pois o complemento é obrigatório. O verbo é a roupagem linguística do comportamento humano que será regulado pelo direito. Se o verbo não for pessoal, não há comportamento humano a ser regulado. O comportamento humano, por sua vez, está inserido em coordenadas de tempo e espaço, sendo esses os outros dois critérios a serem tratados pelo autor, como integrantes, junto com o critério material, da hipótese tributária.

Podemos notar pela análise do arquétipo constitucional do ISS que a “prestação de serviço” configura seu critério material (caracterizado pelo verbo “prestar” somado ao seu complemento “serviços”).

Como bem pontua José Eduardo Soares de Melo:<sup>58</sup>

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

---

<sup>58</sup> MELO, José Eduardo Soares. *ISS – Aspectos teóricos e práticos*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 37.

Em se tratando de ISS impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material – prestação de serviços – nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização dos serviços é que ocorre o respectivo fato jurídico tributário com a verificação do seu aspecto temporal.

No mesmo sentido, em relação ao aspecto material da regra-matriz de incidência do ISS, Aires F. Barreto<sup>59</sup> afirma que: “[...] *é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.*”

Assim, a análise do termo “serviço” tributável pelo ISS é de fundamental importância para determinação do critério material deste tributo.

#### 2.4.1.1 Serviço

Define o *Dicionário Houaiss da língua portuguesa* o termo “serviço” como:

“Acepções

■ substantivo masculino

- 1 ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho
- 2 exercício e desempenho de qualquer atividade
- 3 Derivação: por extensão de sentido.  
o próprio trabalho a ser executado ou que se executou; a obra, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação ou a função
- 4 estado de quem serve outrem
- 5 celebração de cerimônias religiosas
- 6 qualidade do que serve; utilidade, préstimo, serventia
- 7 algo que se faz para alguém de graça; favor, obséquio
- 8 percentagem de uma conta de hotel, de restaurante etc. que se destina a gratificar o pessoal e a cobrir certas despesas fixas
- 9 maneira de servir  
Ex.: restaurante de s. rápido
- 10 conjunto de peças (baixela, toalha, guardanapos) para a mesa; aparelho
- 11 conjunto das iguarias servidas numa recepção ou reunião, segundo uma ordem estabelecida
- 12 meio de acesso; passagem, circulação
- 13 nome que se dá ao labor no fabrico de rendas
- 14 vaso sanitário
- 15 organização de certas instituições públicas ou privadas, encarregadas de uma função particular  
Ex.: s. hospitalar
- 16 Regionalismo: Brasil.  
o trabalho do garçom
- 17 Regionalismo: Brasil.  
conjunto de alimentos (pão, manteiga, patê, azeitonas etc.) servidos num restaurante, enquanto se espera a refeição propriamente dita
- 18 Regionalismo: Bahia, Minas Gerais.  
lugar onde são exploradas as minas de ouro ou diamantes
- 19 Rubrica: esportes.

<sup>59</sup> AIRES, F. Barreto. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 423.

- no jogo da péla, o último parceiro
- 20 Rubrica: esportes.  
em certos jogos, como tênis, pingue-pongue etc., nome que se dá ao(s) primeiro(s) lance(s) de um jogo; saque
- 21 Rubrica: economia.  
produto da atividade humana destinado à satisfação de necessidades, mas que não apresenta o aspecto de um bem material (p.ex.: transporte, educação, atividades de profissionais liberais etc.)
- 22 Rubrica: economia.  
nome genérico dos pagamentos a uma dívida, tais como os juros e as amortizações do principal
- 23 Rubrica: medicina.  
nos hospitais, local de trabalho que se destina a diagnóstico e tratamento de doentes e tb. a ensino médico de graduação e pós-graduação
- 24 Rubrica: termo militar.  
nome dado aos grandes corpos destinados a prover as necessidades de ordem geral (administração, equipamento, abastecimento), p.opos. às armas, encarregadas das operações de combate
- 25 Rubrica: ocultismo. Regionalismo: Brasil.  
feitiçaria efetuada sob encomenda.”

Denota-se através do número de acepções acima transcrito, a vaguidade do termo.

Não trouxe a Constituição Federal a definição do termo “serviço”, contudo, o mesmo encontra-se delineado pelos princípios constitucionais e pela própria repartição de competências tributárias.

Neste plano, verificamos que um dos princípios constitucionais mais relevantes é o da Igualdade,<sup>60</sup> o qual deverá orientar o legislador na elaboração das normas.

Em matéria tributária, tal princípio se traduz na capacidade contributiva, e observando-o na busca de um conceito de serviço tributável, temos como inevitável a presença de um conteúdo econômico. Em outras palavras, a prestação de serviços tributável deverá ser mensurável, apreciável quantitativamente.

Outrossim, para que seja passível de tributação, a prestação de serviço deverá objetivar uma remuneração, gratificação ou recompensa. Isso porque, a prestação gratuita de serviços, por ausência de conteúdo econômico, foge a apreensão.

A repartição de competência impõe, por exclusão dos demais campos de competência constitucionalmente estabelecidos, a dedução pelo legislador municipal dos serviços tributáveis.

Assim, serviço é a intensificação de forças físicas, intelectuais ou morais para realização de uma tarefa, sempre que não traduza operação mercantil, industrialização,

---

<sup>60</sup> O princípio da igualdade não se resume a um mandamento direcionado aos aplicadores da lei, mas, fundamentalmente, está endereçado também àqueles que a elaboram. Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 9.

operações financeiras ou qualquer outra ação fixada constitucionalmente na competência da União, dos Estados e do Distrito Federal.

Nas palavras de Aires Fernandino Barreto:<sup>61</sup>

“À vista do Texto Constitucional, pode-se definir o serviço tributável como ‘o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob o regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera do governo’.”

Em que pese tal definição estar baseada no Texto Constitucional anterior, como dito alhures, é plenamente aplicável à atual ordem constitucional.

Explicando a definição acima, o Aires Fernandino Barreto<sup>62</sup> (com base no mesmo parecer acima publicado, realizado em conjunto com Geraldo Ataliba) esclarece que o serviço é tributável quando:

- (i) *Houver o desempenho de atividade*: deverá haver um esforço humano, uma intensificação de forças físicas, intelectuais ou morais para realização de uma tarefa. Não há que se falar em serviço em não havendo um comportamento humano para realização de um trabalho.
- (ii) *Seja economicamente apreciável*: decorre do princípio da capacidade contributiva. Deverá a atividade ser passível de mensuração econômica, de forma que ocorrendo gratuidade na sua prestação ou não sendo aferível valor algum, poderá ser considerado serviço, mas não serviço tributável.
- (iii) *Produtiva e de utilidade*: o resultado dessa atividade deverá trazer proveito ao destinatário, deverá ser de alguma forma útil ao mesmo.
- (iv) *Para outrem*: impossível se pensar em uma prestação de serviço onde não haja um destinatário, visto que este é personagem essencial da prestação. Em uma prestação de serviço, alguém sempre prestará serviço para outra pessoa, onde teremos a figura do prestador e do tomador desse serviço.
- (v) *Sem subordinação*: em havendo subordinação, a prestação de serviço se caracterizará como uma relação de emprego, a qual não poderá ser tributada pelo ISS.

---

<sup>61</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS: Serviços de despachos aduaneiros – Momento de ocorrência do fato imponible – Local da prestação – Base de cálculo – Arbitramento. *Revista de Direito Tributário* 66, p. 113-114.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 113-114.

(vi) *Sob regime de direito privado*: cristalino é que se o serviço for prestado sob regime de direito público, será qualificado como serviço público, sendo imune, portanto, a tributação, por estar acobertado pela imunidade constitucionalmente atribuída. O objeto do contrato de prestação de serviços deverá ser livremente pactuado entre tomador e prestador de serviços, que estarão em pé de igualdade na relação contratual. O contrato revelará uma obrigação de fazer, onde o prestador figurará na posição de devedor: deverá praticar um ato consistente em uma obrigação de fazer. Saliente-se que o ISS não incide sobre fatos e não sobre contratos.

Com isso, não apresentam reflexos tributários o simples fato de realizar um contrato de prestação de serviços (antes de executado), bem como o recebimento dos valores antecipadamente ou o seu não recebimento. Ainda não surte efeitos tributários a emissão de recibos e/ou notas fiscais.

(vii) *Com o objetivo de remuneração/contraprestação*: a atividade prestada deverá ter por fim uma contraprestação financeira, que corresponde exatamente a mensuração econômica dessa atividade.

(viii) *Que não pertença à competência de outra pessoa política de direito interno*: é evidente que para ser tributável pelo ISS, o serviço não poderá estar abarcado na competência de outros entes federados.

O conceito de serviço tributável por via de ISS consistente na “*prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial), mas não trabalhista*”<sup>63</sup> só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra).

Na mesma linha, Mizabel Derzi<sup>64</sup> assevera que “[...] *o trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, do professor, cantor, et alii), na maioria das vezes, porém, a prestação de serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar*”.

Daí porque o art. 110 do CTN preceitua que: “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos*

---

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 942.

<sup>64</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, 2006, p. 491.

*Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.*

Essa regra reafirma que o legislador ou o aplicador do direito não podem se distanciar do conceito de serviços constitucionalmente determinado, sob pena de incorrerem em inconstitucionalidade ao alterarem o campo de competência atribuído ao Município.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado:

*“Imposto sobre serviços – Contratos de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.” (STF, RE 116.121-3/SP, rel. p/Acórdão Min. Marco Aurélio de Mello, DJ 25.05.2001)*

Desta forma, ao afirmarmos que apenas podem ser considerados serviços aqueles que correspondem a uma obrigação de fazer, um prestar, uma atividade física, em face de alguém, já definimos também, que as obrigações de dar, entregar, estão fora do campo de competência dos Municípios. Isso porque, é da essência da prestação do serviço um fazer. Logo, ainda que conste da lista determinado item tributado como serviço, ainda que não esteja sendo tributado por outro ente político da federação, o legislador não está autorizado a incluir no rol de serviços o que não corresponde a essência da obrigação – fazer.

Foi o que afirmou o Ministro Celso de Mello no RE n. 116.121-3/SP:

*“A qualificação de operações não condizentes com o significado técnico-jurídico da expressão ‘prestação de serviços’, para efeito de tributação municipal do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, pois o tributo em comento somente pode incidir sobre obrigações de fazer.”*

É por esse motivo, que o STF tem afastado, como no caso do ISS sobre locação de bens móveis (acima relatado), a incidência sobre operações que na essência não correspondem a obrigação de fazer, por ofensa a regra de competência constitucional do art. 156, III, da Carta Magna.

Vale dizer que para fins de determinação das prestações de serviços tributáveis pelo ISS, importante que se realize a distinção entre a *atividade meio* e *atividade fim*.

Aires F. Barreto,<sup>65</sup> distingue “atividade-meio” e “atividade-fim” como segue, *in verbis*:

“(…) as atividades desenvolvidas em benefício próprio, como requisito, condição (até requinte) para produção de outra utilidade qualquer para terceiros são sempre *ações-meio*: além deste marco, situam-se essas mesmas ações ou atividades como *fim do objeto, quando elas, em si mesmas consideradas, refletem a utilidade colocada à disposição de outrem*. Alvo de tributação é o esforço humano prestado por terceiro com fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição *ao facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo). As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas ‘para’ o próprio prestador e não ‘para terceiros’, ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível).

(…) *Em conclusão: somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. (...) Daí ser imperativo distinguir, dentre as atividades (p. ex. o agenciamento), qual a que se qualifica como serviço e qual a que configura simples atividade-meio, ou condição para a prestação do serviço.*” (Grifos constam no original.)

Segundo o mesmo autor:<sup>66</sup>

“Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, pessoas ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do *facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).”

Nesse passo, *atividade-meio* é aquela desenvolvida em benefício próprio, por isso, como leciona Roque Antonio Carrazza:<sup>67</sup> “*o auto-serviço, não é objeto de incidência do ISS*”.

A questão da incidência o ISS apenas sobre a atividade-fim já foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão que também aborda a exclusividade de obrigações de fazer como critério material da hipótese de incidência do tributo, conforme segue:

“*Tributário. ISSQN. ‘Industrialização por encomenda’. Lei Complementar 116/2003. Lista de serviços anexa. Prestação de serviço (obrigação de fazer). Atividade fim da empresa prestadora. Incidência. 1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. 2. O aspecto material da hipótese de incidência*

---

<sup>65</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário* 5, p. 72 e ss.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 84.

<sup>67</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre serviços. *Revista de Direito Tributário* 48, p. 206.

do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa 'obrigação de dar' (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num 'dar um produto industrializado' pelo próprio realizador da operação jurídica. 'Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente' (José Eduardo Soares de Melo, *ICMS – Teoria e prática*, 8ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendi, *inconfundível com a denominada obrigação de dar*.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra-matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma 'obrigação de fazer' (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. *É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS 'é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em desconsideração à hipótese de incidência do ISS.'* (Aires Barreto, no artigo intitulado: ISS: serviços de despachos aduaneiros/Momento de ocorrência do fato impositivo/Local de prestação/Base de cálculo/Arbitramento, *Revista de Direito Tributário* 66, Ed. Malheiros, p. 114-115 – citação efetuada por Leandro Paulsen, em *Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul – Esmafe, p. 457).

6. *Assim, 'sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de "prestação-fim", saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações-meio' da sua realização'* (Marcelo Caron Baptista, *ISS: do texto à norma – Doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*, São Paulo, Ed. Quartier Latin, 2005, p. 284).

7. *In casu*, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor: '14 – Serviços relativos a bens de terceiros. (...) 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.'

9. A 'industrialização por encomenda' constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o 'prestador' (responsável pelo serviço encomendado) e o 'tomador' (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para 'industrialização por encomenda', a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que

procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização. 11. Destarte, a ‘industrialização por encomenda’, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria – obrigação de dar – e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal). 14. Recurso especial provido. (STJ, REsp 200602051590, 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 01.12.2008). (Grifo nosso.)

#### 2.4.1.1.1 Discussões envolvendo a lista de serviços

Outra discussão acirrada em nossos tribunais, que envolve o critério material do ISS, está na taxatividade ou exemplificatividade da lista de serviços anexa a Lei Complementar n. 116/2003.

Aqueles<sup>68</sup> que defendem que a lista de serviços não pode ser considerada taxativa têm como principal argumento o fato de que uma lista de possíveis prestações de serviços tributáveis pelos municípios, definidos em lei complementar, mitigaria o princípio da autonomia dos municípios.

Isso porque, para estes, impossível seria interpretar a mensagem constitucional, afirmando que a palavra “definidos” (art. 156, III) possa significar definidos mesmo. Interpretando-se assim (de forma literal), estaríamos admitindo que a lei complementar poderia definir o campo de atuação dos municípios, em total afronta ao princípio da autonomia dos municípios. Essa interpretação subverteria todo o sistema, pois estaria se analisando o sentido do texto constitucional, a partir de uma legislação infraconstitucional.

Desta forma, a interpretação mais adequada para essa corrente, seria que caberia à lei complementar definir os serviços tributáveis pelos Estados (exceção à regra dos princípios tributáveis pelos Municípios).

Como é cediço, a lei complementar não cria tributos, bem como não pode ampliar ou restringir as competências constitucionais atribuídas pela Constituição Federal. Nessa esteira, não poderia a lei complementar – legislação infraconstitucional – limitar a atuação do legislador municipal, de forma a violar o princípio da autonomia dos municípios (um dos princípios basilares do nosso ordenamento jurídico).

A jurisprudência é minoritária sobre o tema, mas – embora longo – esclarecedor o acórdão abaixo sob a relatoria do Ministro José Delgado:

---

<sup>68</sup> Essa corrente tem como principais expoentes Geraldo Ataliba, Aires Fernandino Barreto, Souto Maior Borges, Roque Antonio Carrazza, dentre outros.

*“Tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Obrigação de fazer. Conceito pressuposto pela Constituição Federal de 1988. Ampliação do conceito que extravasa o âmbito da violação da legislação infraconstitucional para infirmar a própria competência tributária constitucional. Acórdão calcado em fundamento substancialmente constitucional. Incompetência do superior tribunal de justiça. Tema diverso do ensejador da súmula 138, do STJ. 1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar. 2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos. 3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP). 4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, *verbis*: ‘Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) (...)’ 5. A *dicção constitucional*, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétreia. 6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao dar e, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público. 7. Envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência. 8. ‘A adulteração dos conceitos incorporados pelo Constituinte na criação da regra-matriz de incidência de cada exação fiscal é matéria constitucional, visto que viola as regras de repartição constitucional da competência tributária e, por consequência, atenta contra a organização federativa do Estado, que pressupõe a autonomia legislativa dos entes federados’ (Parecer da lavra de Luiz Rodrigues Wambier, datado de 20.07.2006). 9. As proposições acima conduzem à inequívoca inconstitucionalidade do item 79 e do subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-lei 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil, por isso que se conjura a incompetência imediata do STJ para a análise de recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa os lindes entre esta E. Corte e a Corte Suprema. [...] 14. Sobressai, desta sorte, imprescindível a manifestação da Corte Suprema sobre o *thema iudicandum*, suscitado de forma explícita ou implícita em todas as causas que versam sobre a competência tributária municipal, essência manifesta das decisões que tem acudido ao E. STJ. 15. *In casu*, o aresto objurgado decidiu que: ‘Apelação. Arrendamento mercantil. ISS. Inexigibilidade. Ausência de prestação de serviço. A inclusão na Lista de Serviço de fatos que não configuram prestação de serviço, por afastada a ideia de trabalho, de esforço humano, de um ‘*facere*’, afronta o disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal. Assim se dá na locação de bens móveis, como já proclamou o Supremo Tribunal Federal. Assim também e por identidade de razões no arrendamento mercantil. É que não importa esteja listado o serviço; importa, sim, se o fato que lá está descrito se caracteriza como tal. A Lista não é critério ou não é o único critério para descrever o fato gerador do ISS, até porque não define o tipo, não conceitua o que seja prestação de serviço. É ou ao*

*menos deveria ser exemplificativa, jamais definidora do tipo. Na verdade, a noção de serviço, traço essencial do ISSQN, não dispensa e ideia de trabalho, de esforço humano, tal como disciplinado no Código Civil, ao qual há de socorrer-se o intérprete em obediência ao que dispõe o artigo 110 do CTN, ante o vazio normativo tributário. Apelo provido.*’ (TJRS, ApCiv 70009640657, 21ª Câmara Cível, rel. Des. Genaro José Baroni Borges, j. 03.11.2004). 16. As conclusões e premissas de índole notadamente constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido impõem timbrar seu fundamento constitucional para, na forma da jurisprudência cediça na Corte, não conhecer do especial (Precedentes: AgRg no Ag 757416/SC, 1ª Turma, DJ 03.08.2006; AgRg no Ag 748334/SP, 1ª Turma, DJ 30.06.2006; REsp 754545/RS, 2ª Turma, DJ 13.03.2006; AgRg no REsp 778173/MG, 1ª Turma, DJ 06.02.2006; AgRg no REsp 658392/DF, 1ª Turma, DJ 21.03.2005). 17. Nesse sentido, restou pacificada a jurisprudência desta Corte por ocasião do julgamento do REsp 805317/RS, relator para acórdão Min. Luiz Fux, DJ 21.09.2006. 18. Agravo regimental provido, para não conhecer do recurso especial interposto pela municipalidade.” (STJ, 1ª Turma, AgREsp 200602777425, rel. José Delgado, j. 06.10.2008). (Grifos nossos.)

Por outro lado, aqueles<sup>69</sup> que defendem a taxatividade da lista têm como principal argumento a impossibilidade de se utilizar a interpretação por analogia para se instituir e cobrar tributos, visto que a teor do artigo 97, I, do Código Tributário Nacional<sup>70</sup> a obrigação tributária deve ser instituída apenas através de lei.

Nesse sentido, é dominante o entendimento dos tribunais superiores acerca da taxatividade da lista de serviços:

*“Imposto Municipal de Serviços – Construção para a própria empresa. I. O item 19, da lista de serviços tributáveis pelos Municípios, do Dec.-lei 834/69, nos termos do art. 24, II, da CF de 1969, só abrange as construções ‘por empreitada, ou administração’. II. A lista do Dec.-lei 834 é taxativa e não pode ser ampliada por analogia ex vi – segue do art. 97 do CTN, não são tributáveis as construções que a empresa imobiliária realiza para si própria, ainda que para revender’.” (RE 78.927/RJ, 1ª Turma, rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 23.08.1974, DJ 04.10.1974). (Grifo nosso.)*

*“Processual civil e tributário. Agravo regimental. ISS. Agenciamento marítimo. Não-incidência. Lista de serviços do Dec.-lei n. 406/68, alterado pela LC n. 116/2003. Taxatividade. Não-cabimento de aplicação analógica. Tributação devida a partir da edição da LC n. 116, de 31.07.2003. Precedentes desta corte superior e do colendo STF. 1. Agravo regimental contra decisão que deu parcial provimento a recurso especial. 2. O acórdão a quo entendeu pela incidência do ISS nos serviços de agenciamento marítimo da parte recorrente. 3. Pacífico o entendimento nesta Corte Superior e no colendo STF no sentido de que a ‘lista de serviços’ prevista no DL n. 406/68, alterada pelo DL n. 834/69 e pela LC n. 56/87, é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista*

---

<sup>69</sup> Defendem esse ponto de vista Ives Gandra da Silva Martins, Rubens Gomes de Souza, Ruy Barbosa Nogueira, dentre outros.

<sup>70</sup> “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;”

*subordinar-se à lei municipal. Vastidão de precedentes.* 4. Com a edição da LC 116, de 31.07.2003, o agenciamento marítimo foi expressamente incluído o serviço no item 10.06, sendo, a partir de tal data, devido o ISS. 5. Agravo regimental não-provido.” (STJ, 1ª Turma, AgREsp 200800082156, rel. José Delgado, j. 23.06.2008) (Grifo nosso.)

Verifica-se que apesar do entendimento dominante pelos tribunais superiores sobre a taxatividade da lista de serviços, há certa relativização desse posicionamento no que toca à interpretação de seus itens. Nesse diapasão, os tribunais superiores têm afirmado a taxatividade dos itens e admitido uma interpretação extensiva dentro de cada um dos mesmos, conforme segue:

*“Ementa: constitucional. Tributário. ISS. Lei complementar: lista de serviços: caráter taxativo. Lei Complementar 56, de 1987: serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo banco central: exclusão. I. – É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. – Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. – RE conhecido e provido.”* (STF, RE 361829) (Grifo nosso.)

*“Processual civil. Tributário. ISS. Lista de serviços (DL 406/68). Taxatividade. Interpretação extensiva. Possibilidade. Serviços de rebocagem. Precedentes do STJ. Violação do art. 535, I e II, do CPC. Não configurada. Precedente. REsp 724111/RJ. 1. A lista de serviços do DL 406/89, conforme cediço no E. STJ e no STF é taxativa; o que não impede que à luz de cada serviço enumerado proceda-se à interpretação do dispositivo. [...] 3. A Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116 de 31.07.2003, revogadora da LC 56/87, em seu item 20.01 prevê: ‘20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.’ 4. É que determinado serviço tem as suas derivações as quais, se praticadas por entidades autônoma com repercussão econômica das mesmas, tornam incidentes a exação. [...] 9. A capilar distinção entre interpretação extensiva ou analógica e a analogia em si, indicam que, *in casu*, não se está criando exação contra a letra do art. 108, § 1º, do CTN, notadamente porque a analogia, consoante cediço, pressupõe lacuna da lei e a interpretação a existência de que *legix dixit minus quam voluit*. 10. A lista de serviços tributáveis pelo ISS, a despeito de taxativa, admite a interpretação extensiva *intra muros*, qual seja, no interior de cada um de seus itens, permitindo a incidência da mencionada exação sobre serviços correlatos àqueles expressamente previstos na aludida lista de serviços. Precedentes do STJ: REsp 121428/RJ, rel. Min. Castro Meira, DJ 16.08.2004; REsp 567.592/PR, rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 15.12.2003, e REsp 256.267/PR, rel. Min. José Delgado, DJ 18.09.2000. 11. Sob esse ângulo sobreleva notar entendimento sustentado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 75.952/SP, no sentido de que: ‘A lista a que se referem o art. 24, II, da Constituição, e 8º do Decreto-lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica.’ 12. *In casu*, tratando-se de serviços de atracação e desatracação de embarcações a esse gênero pertence a espécie de rebocagem, que é o quanto basta para fazer incidir o imposto sobre serviços. 13. Os embargos de declaração que enfrentam*

explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC 14. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 15. Recurso especial provido.” (STJ, 1ª Turma, REsp 200601883901, rel. Luiz Fux, j. 01.12.2008) (Grifo nosso.)

*“Tributário – ISSQN – Agravo regimental no agravo de instrumento – Serviço aéreo de pulverização – Lista anexa à Lei Complementar n. 116/03 – Taxatividade – Interpretação extensiva dos itens previstos na lista anexa – Possibilidade. 1 – A jurisprudência iterativa do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a Lista de Serviços com a finalidade de incidência de ISS é taxativa, admitindo-se, no entanto, leitura extensiva de cada item, para que se enquadrem serviços idênticos aos expressamente previstos. 2 – A Lei Complementar n. 116/2003 formalizou no item 7.13, a tributação dos serviços de pulverização de lavouras, não importando o modo pelo qual ele é efetivamente realizado, por via aérea ou terrestre. 3 – Agravo regimental não provido.” (STJ, 2ª Turma, AgA 200900306850, Eliana Calmon, j. 20.11.2009) (Grifo nosso.)*

Em que pese a jurisprudência majoritária dos tribunais superiores, firmamos nossa posição de acordo com a primeira corrente, para quem a lista de serviços pode ser apenas meramente sugestiva, uma vez que a competência dos Municípios e Distrito Federal para instituir o ISS encontra-se plenamente limitada pelo art. 156, III, da Constituição Federal e não pode ser restringida por legislação infraconstitucional a pretexto de solucionar conflitos de competência, em total afronta ao princípio da autonomia municipal.

#### *2.4.2 Critério temporal*

A importância do critério temporal presente na hipótese tributária, reside no fato desse critério dar conta de saber quando reputa-se ocorrido o fato jurídico tributário e, conseqüentemente, quando se instaura a relação jurídica tributária que irá atacar o patrimônio e a liberdade do sujeito passivo da imposição.

Em outras palavras, consiste o critério temporal no marco temporal estabelecido do antecedente da regra-matriz de incidência tributária que determina o momento da ocorrência do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, o momento da incidência tributária e da constituição da relação jurídico-tributária, que outorga direitos subjetivos ao sujeito ativo de tal obrigação tributária (Estado) e deveres jurídicos ao sujeito passivo.

Há um limite constitucional intransponível à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato

descrito abstratamente no antecedente normativo. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei.<sup>71</sup>

Assim, não há que se falar em prestação de serviço, no momento que precede a consumação do fato jurídico tributário. Nesse momento ainda não haverá qualquer fato jurídico que se subsuma a hipótese de incidência do ISS.

Concordamos nesse aspecto, com Marçal Justen Filho.<sup>72</sup>

“[...] Em essência, se o aspecto material é a prestação de serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há prestação de serviço. Se é eleito como critério temporal, um momento temporal diverso, o único resultado seria o de que a tributação não mais teria por hipótese, no aspecto material, a prestação de serviço, mas aquela situação que se verifica no momento localizado a partir do critério temporal.”

Não existe margem de discricionariedade atribuída ao legislador municipal para considerar ocorrido o fato jurídico tributário, antes de concluída a prestação do serviço. No caso do ISS, o nascimento do vínculo obrigacional se dará no momento da conclusão da efetiva prestação de serviço, desde que vertida em linguagem competente.

Como já mencionado, não incide o ISS sobre a celebração de contratos e sim sobre a efetiva prestação de serviços. Importante dizer que o momento de assinatura do contrato não implica em qualquer reflexo tributário, o que somente ocorre, após concluída a prestação do serviço.

Corroborando a assertiva acima, encontram-se os seguintes julgados:

“O imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza somente incide quando da efetiva prestação das atividades constantes da lista anexa ao Decreto-lei Federal 406/68, com a redação do Decreto-lei 934/69, aludida no art. 8º. Isto significa que ao ser cumprida a obrigação de fazer consistente no serviço tributável, ocorre a impositividade. Nos assim denominados contratos de manutenção que a apelada celebra com a sua clientela, tem-se ali alojada, em realidade, singular promessa de obrigação de fazer, condicionado o implemento, desse ‘*facere*’ a evento futuro incerto, que até mesmo pode inoportunar. Em consequência, a simples assinatura da avença que põe na disponibilidade do contratante aderente o futuro e potencial atendimento (apenas na hipótese de quebra de eletrodoméstico), não se confunde com a efetiva prestação do serviço respectivo. Até aí não houve qualquer fruição de utilidade pelo referido contratante.” (1º TACivSP, 3ª Câmara, AC 380.230, rel. Juiz Ricardo Credie, j. 09.11.1987, Apte.: Prefeitura do Município de São Paulo; Apda.: Susa S/A, JTACSP 111/96) (Grifo nosso.)

---

<sup>71</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 94-95.

<sup>72</sup> MARÇAL, Justen Filho. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985, vol. 10, p. 138.

O pagamento antecipado dos serviços também não autoriza a exigência do ISS. Afirmar isso seria admitir que o dever de pagar o ISS pudesse surgir antes da relação jurídica entre tomador e prestador de serviço, o que apenas se instaura com a realização do fato jurídico tributário.<sup>73</sup>

O seguinte arresto analisou essa circunstância e decidiu pela tributação prévia:

*“Tributário – ISS – Diversões públicas – Fato gerador – Artigos 114 e 116 do CTN. 1. O fato gerador do ISS reside na efetiva prestação de serviço, definido em lei complementar, constante da lista de serviços anexa ao decreto-lei 406/68. 2. Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponible se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela previa dos bilhetes pelo município.” (STJ, 1ª Turma, REsp 19900089280, rel. Humberto Gomes de Barros, j. 19.09.1994)*

Ousamos discordar de tal posicionamento. Embora possam ser fortes os indícios que de que o fato jurídico tributário irá se concretizar, não podemos aceitar que a exigência do tributo (decorrência do desencadeamento da obrigação tributária), ocorra em momento anterior a incidência.

Da mesma maneira, se o prestador de serviços, após a realização dos mesmos, não receber a importância acordada (o pagamento do preço) não ficará autorizado a não quitar sua obrigação tributária com o Fisco Municipal. Como é cediço, o ISS incide sobre a prestação de serviços e não sobre o pagamento dos mesmos. Tal questão também já foi submetida à apreciação do Poder Judiciário:

*“Tributário. ISS. Serviço realizado e não pago. Decreto-lei 406/68, arts. 8º e 9º. 1. O fato gerador do ISS é a ‘prestação do serviço’, não importando para a incidência o surgimento de circunstâncias factuais dificultando ou impedindo o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são estranhas à tributação dos serviços prestados. 2. Recurso sem provimento.” (STJ, 1ª Turma, REsp 199800699015, rel. Milton Luiz Pereira, j. 24.06.2002)*

Cabe mencionar que não concordamos com a classificação dos fatos jurídicos tributários em: (i) instantâneos (aqueles que se dão mediante a prática de um único ato); (ii) continuados (aqueles que se dão ao longo de um determinado período de tempo) e (iii) complexivos (aqueles que necessitariam de diversos outros fatos para sua formação).

---

<sup>73</sup> Cf. BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 303.

Afirmamos que o fato jurídico tributário será sempre instantâneo, isto é, ocorrerá em uma determinada condição de espaço e tempo.

Por fim, devemos salientar que alguns serviços, pela sua própria natureza, permitem o seu fracionamento, enquanto em outros, a segregação é impossível. Nos primeiros, a incidência do ISS poderá se dar após cumpridas determinadas etapas, enquanto nos últimos, a incidência do tributo só será possível após a conclusão do mesmo.

A Lei Complementar n. 116/2003 traz, nos §§ 1º e 2º do artigo 3º, alguns exemplos de segmentação dos serviços. Observa-se que os serviços de exploração de rodovia, previstos no seu item 22.01, comportam essa segregação.

Como bem salientado, critério temporal precisará o momento de realização do fato jurídico tributário, de forma que os serviços que podem ser segregados deverão apresentar em suas etapas a concretização do critério material para que o ISS se torne exigível.

Assim, observa-se que o critério temporal está intimamente ligado à realização do critério material, sem o qual, não há que se falar em incidência tributária. Sua vinculação determina que o critério temporal do ISS só poderá ser um: o da conclusão da prestação dos serviços como acima restou demonstrado.

### *2.4.3 Critério espacial*

O aspecto espacial, de suma importância para o presente estudo, revela o local onde deve ocorrer o fato jurídico tributário, ou seja, no caso do ISS, onde os serviços são considerados como efetivamente prestados.

O critério espacial da hipótese tributária corresponde às coordenadas espaciais constantes da regra-matriz de incidência tributária, que delimitam a área geográfica em que o fato jurídico tributário deve ocorrer para que se irradiem seus efeitos. É cediço que, por vezes, o critério espacial da hipótese tributária não se afigura suficientemente claro, de forma que seja possível sua imediata identificação, nada obstante a evidência de que, necessariamente, a norma sempre conterà indícios fortes o bastante para que possamos vislumbrar o critério espacial de seu antecedente.

Podemos afirmar que todas as regras tributárias, ainda que implicitamente, trazem consigo o critério espacial, é dizer, determinam onde o fato jurídico tributário terá lugar, onde nasceu o laço obrigacional.

Sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência, Geraldo Ataliba<sup>74</sup> conceitua-o como:

"[...] a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explicita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible. [...] o aspecto espacial tem, além disso, âmbito específico, quando abrange o próprio local físico onde a lei reputa consumado o fato imponible."

A perspectiva genérica do aspecto espacial da hipótese de incidência está presa ao âmbito de competência do legislador ordinário: a lei municipal só tem eficácia no território do Município; a lei estadual só tem no próprio estado. Só a lei federal tem abrangência nacional.<sup>75</sup>

Segundo Paulo de Barros Carvalho,<sup>76</sup> o critério espacial pode ser classificado conforme os elementos indicadores da condição de espaço presentes nas normas jurídicas tributárias: i) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico (ex: imposto de importação); ii) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido (ex: IPTU); iii) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares (ex: ICMS). Nesta hipótese o critério espacial se enquadra exatamente no âmbito de validade territorial da lei.

Ressalte-se que o critério espacial pode, por vezes, coincidir com o âmbito de eficácia territorial da lei. No entanto, tais entidades são ontologicamente distintas.

O conceito de *vigência territorial da lei* corresponde ao plano de eficácia territorial da lei, que traduz os limites geográficos em que a lei emana seus efeitos.

Citamos a título exemplificativo: a lei do Imposto de Renda tem eficácia sobre todo o território nacional; o critério espacial de sua hipótese de incidência, porém, alcança também fatos típicos, ocorridos além das fronteiras territoriais de nosso Estado, atingindo, por exemplo, renda auferida no exterior. Destacamos aqui, como anteriormente afirmado no presente estudo, que a Constituição Federal sempre que desejou determinar hipóteses de extraterritorialidade, ela o fez de forma expressa.

---

<sup>74</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 104-106.

<sup>75</sup> Ibidem, p. 105.

<sup>76</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 261-262.

Portanto, a esse respeito, podemos concluir que:

“O critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei. As coincidências, até certo ponto frequentes, devem ser creditadas à opção do legislador, entre os esquemas técnicos de que dispõe, sempre que pretenda apanhar, com percussão tributária, uma quantidade inominável de eventos. Daí ser, entre as fórmulas conhecidas, a menos elaborada e, por decorrência, a mais elástica.”<sup>77</sup>

Muitas vezes o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária resta indeterminado, decorrendo a sua determinação de uma operação lógica de interpretação, tendo-se em mente o princípio da territorialidade.

Nesse sentido, o critério espacial poderá ser extraído do texto constitucional, onde por vezes, encontra-se implícito.

Assim, se não houver qualquer delimitação espacial no bojo da regra que cria o tributo, podemos afirmar que produzirá efeitos nos limites territoriais daquele ente que a emitiu.

No que tange ao ISS, antes o Decreto-lei n. 406/1968 e agora, a Lei Complementar n. 116/2003, determinam o local onde os serviços devem ser considerados prestados, apresentando as exceções à regra, com o intuito de solucionar os conflitos de competência existente entre os Municípios, elegendo para tanto, algumas ficções jurídicas que pouco se coadunam com a realidade. A definição do critério espacial possível do ISS será adiante sobejamente demonstrada (em capítulo específico).

#### *2.4.4 Critério pessoal*

O critério pessoal da regra-matriz de incidência determina quem pode figurar no pólo ativo e passivo da relação jurídica tributária. De pronto, podemos estabelecer aqueles que podem figurar no pólo ativo da obrigação tributária são as pessoas políticas internas dotadas de competência legislativa para a criação de tributos e as pessoas jurídicas públicas ou privadas, ou mesmo físicas, por elas indicadas por meio de lei.

No caso do ISS a competência é conferida aos Municípios e Distrito Federal. Assim, em tese, apenas poderiam figurar no pólo ativo da regra-matriz de incidência tributária esses dois entes. Contudo, em que pese a competência tributária ser intransferível, as pessoas

---

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 262.

políticas que a receberam constitucionalmente, poderão nomear outro ente público ou privado para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária. Isso é o que chamamos de capacidade ativa.<sup>78</sup>

Assim, exercida a capacidade tributária ativa, figurarão no pólo ativo da regra-matriz de incidência tributária, entes políticos diversos dos Municípios e Distrito Federal, únicos detentores da competência para tributar a prestação de serviços de qualquer natureza, prevista no artigo 156, III, da Constituição Federal.

Por outro lado, o sujeito passivo da relação jurídica tributária “*é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, pública ou privada, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais*”.<sup>79</sup>

Denota-se que o sujeito passivo está profundamente ligado à realização da materialidade presente no antecedente normativo. No caso do ISS o sujeito passivo apenas poderá ser aquele que realizar a prestação de serviços.

Corroboram o alegado a lição de José Eduardo Soares de Melo<sup>80</sup> e Renato Lopes Becho,<sup>81</sup> respectivamente:

“É fácil inferir tal assertiva no ISS, uma vez que o contribuinte só poderá ser a pessoa (jurídica ou natural) que presta serviços de qualquer natureza (exceto os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, de competência estadual e distrital, nos moldes do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal).”

“Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária, que nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente *aquelas pessoas que realizarem, inquestionavelmente, a materialidade prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não-discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as condutas descritas em dita materialidade. Os sujeitos passivos tributários estão, portanto, umbilicalmente relacionados com a materialidade descrita na norma.*”

---

<sup>78</sup> “[...] O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico e social, o fato previsto na hipótese normativa.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>79</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 304.

<sup>80</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos teóricos e práticos*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 11.

<sup>81</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 190.

Da mesma forma é a disposição legal contida no artigo 5º da Lei Complementar n. 116/2003, *in verbis*: “contribuinte é o prestador do serviço”. (Vale lembrar que esse enunciado prescritivo repete o artigo 10º do Decreto-lei n. 406/1968, antigo disciplinador da espécie.)

Sobre o tema, Maria Rita Ferragut<sup>82</sup> ensina:

“Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.”

Por conseguinte, poderão ser abarcados pelo critério pessoal (sujeito passivo) todos aqueles que praticarem a conduta descrita abstratamente na hipótese de incidência tributária.

Vale lembrar que a sujeição passiva poderá se dar de forma indireta, ou seja, o cumprimento da obrigação fiscal poderá ser exigido daquele que não praticou o fato jurídico tributário.<sup>83</sup>

Nesse sentido, a sujeição passiva indireta pode ser dividida em: (i) responsabilidade; (ii) solidariedade; e (iii) substituição.

A responsabilidade tributária implica atribuir a terceira pessoa vinculada ao fato gerador a tarefa de suportar a carga tributária. Segundo o Código Tributário Nacional, o responsável tributário poderá ser terceira pessoa vinculada ao fato Jurídico tributário (aquela pessoa que embora participe do acontecimento descrito na norma, mantém uma proximidade indireta com o ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica) que venha a responder, em caráter supletivo, o adimplemento total ou parcial da prestação. Responde, subsidiariamente pelo débito ou que com ele nada tenha em comum.

Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves<sup>84</sup> – ao comentarem sobre o instituto da retenção na fonte do imposto de renda – asseveram que o responsável tributário não passa de mero intermediário entre o contribuinte e o Fisco:

---

<sup>82</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 29-30.

<sup>83</sup> “ISS. Contribuinte e responsável. Aquele é o prestador do serviço (Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, art. 10), mas a lei pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiro, vinculado ao fato gerador (Lei n. 5.172, de 24.10.1966 – Código Tributário Nacional – art. 128). [...]” (ac. da 6ª Câmara do TAC-SP, *JTA* 18/22).

“[...] the concepts and categories of taxation used, everything (as a whole) makes it evident that, in this case, what is being taxed is the income of the foreign beneficiary, the source (debtor, borrower) being a mere agent (an instrument) for the implementation (withholding and payment) of the collection of another’s party (creditor lender) income tax.”

Verifica-se nesta hipótese que o responsável terá que cumprir a obrigação perante o Fisco, utilizando para tanto, recursos do contribuinte.

Haverá solidariedade sempre que houver mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, é possível dizer que há solidariedade passiva, tal como descrita no artigo 124 do Código Tributário Nacional.<sup>85</sup> No âmbito tributário elas são indivisíveis, de modo que havendo solidariedade passiva, cada um dos devedores solidários, em princípio, é obrigado pelo total da dívida e o pagamento feito por qualquer deles aproveita aos demais. Frise-se que o legislador infraconstitucional não pode desenhar a regra-matriz de incidência de forma a fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência, ainda que solidário, a referida solidariedade ocorre por força de uma norma administrativa, e não tributária, ou seja, não vinculada às regras de competência fixadas na Constituição. A solidariedade, assim, compõe outra relação jurídica, diversa da tributária.

Apesar de longa, merece leitura a ementa abaixo transcrita, sob a Relatoria do Ministro Luiz Fux:

*“Processual civil. Tributário. Recurso especial. ISS. Execução fiscal. Legitimidade passiva. Empresas do mesmo grupo econômico. Solidariedade. Inexistência. Violação do art. 535 do CPC. Inocorrência. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato – a copropriedade – é-lhes comum. 2. A Lei Complementar 116/2003, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: ‘Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço.’ 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: ‘Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei.’ 7. Conquanto*

---

<sup>84</sup> ATALIBA, Geraldo e GONÇALVES, José Artur Lima. Legal aspects of interest paid to foreign lenders under Brazilian tax law. *Diritto e pratica tributaria*. Milani: Cedam – Casa Editrice Dott Antonio Milani, 1998, p. 74.

<sup>85</sup> “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

a expressão ‘interesse comum’ – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, *in verbis*: ‘...o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.’ (Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, 8<sup>a</sup> ed. Saraiva, 1996, p. 220) 9. *Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal*, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. ‘*Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.*’ (REsp 834044/RS, 1<sup>a</sup> Turma, rel. Ministra Denise Arruda, j. 11.11.2008, DJe 15.12.2008). 11. *In casu*, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. [...] 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.’ (REsp 884845/SC, 1<sup>a</sup> Turma, REsp 2006/0206565-4, rel. Min. Luiz Fux, j. 05.02.2009, DJe 18.02.2009) (Grifo nosso.)

Por fim, a *substituição* ocorrerá quanto substituto for colocado na condição de sujeito passivo por determinação legal. Ele arcará com o tributo devido e cumprirá as obrigações acessórias.

A impropriedade do termo *substituição* se dá porque a *substituição* ocorre antes mesmo da edição da norma, ou seja, a norma não nasce em face do contribuinte, sendo o mesmo posteriormente substituído.

A substituição tributária pode ser dividida em: (i) substituição tributária para trás e (ii) substituição tributária para frente.

Trata-se a substituição tributária para trás de um verdadeiro diferimento, ou seja, há transferência da obrigação tributária para aquele que realiza a etapa subsequente da cadeia (obrigado a recolher duas operações – a sua e a anterior).

Já a substituição tributária para frente determina a tributação de eventos futuros de ocorrência incerta. Está prescrita no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal (acrescentado pela EC n. 03/1993):

“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Em que pese às discussões a respeito da constitucionalidade deste instituto, uma vez que estabelece a tributação sobre eventos (e não sobre fatos jurídicos) de ocorrência incerta, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre a matéria:

*“Substituição tributária para frente – Legitimidade.* A jurisprudência da Corte, entendimento em relação ao qual guardo reservas, é no sentido da valia da substituição tributária ‘para frente’ quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Precedente: Recurso Extraordinário 213.396-5/SP, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão.” (STF, RE 224604/RJ, DJ 28.04.2000, p. 96, *Ementário* vol. 1988-06, p. 1093)

*“Constitucional. Tributário. Mandado de segurança. ICMS. Recolhimento antecipado. Substituição tributária para frente. Revisão do entendimento por força da novel orientação do STF (ADI n. 1.851/AL). 1. O mandado de segurança é meio próprio para se pleitear a declaração do direito à compensação tributária. Ratio essendi da Súmula n. 213 do STJ. 2. A alegação de venda por preço inferior ao presumido, mas nos estritos termos da previsão constitucional, não gera direito à compensação, uma vez que este direito somente seria admitido no caso de inoccorrência do fato gerador, situação que não se amolda à hipótese sub examine, o que afasta a liquidez e a certeza do direito alegado. 3. Esta Corte mantinha entendimento no sentido de que a partir da vigência da Lei Complementar n. 87/96, o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária do ICMS, ostentava legitimidade para pleitear a restituição dos valores recolhidos indevidamente. 4. O egrégio STJ vinha admitindo que o contribuinte do ICMS, sujeito ao regime de substituição tributária para frente, se compensasse, em sua escrita fiscal, dos valores pagos a maior, nas hipóteses em que a base de cálculo real tivesse sido inferior àquela arbitrada. 5. Entrementes, em 08 de maio de 2002, o Plenário do Pretório Excelso, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851, decidiu pela constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, em virtude do disposto no § 7º do art. 150 da CF, e considerando ainda a finalidade do instituto da substituição tributária, que, mediante a presunção dos valores, torna viável o sistema de arrecadação do ICMS. Em consequência, ficou estabelecido, no âmbito daquela egrégia Corte, que somente nos casos de não realização do fato impositivo presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o*

*fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído [...] 9. Recurso ordinário desprovido.” (STJ, 1ª Turma, ROMS 20881/RN, Proc. 200501755109, j. 02.08.2007) (Grifo nosso.)*

Entendemos que a substituição tributária “para frente” não pode ser aplicada ao ISS pela própria natureza da prestação de serviços.

A Lei Complementar n. 116/2003, em seu artigo 6º, facultou aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição da responsabilidade por substituição em caráter total ou parcial, independentemente de ter sido efetuada a retenção na fonte (§ 1º).

Como afirmado, a determinação do sujeito passivo decorre de rígidas exigências constitucionais, e conseqüentemente, a especificação do responsável tributário deverá ocorrer apenas em casos excepcionais. Vale lembrar que atribuição de responsabilidade não poderá ocorrer de acordo com a conveniência fiscal.

Verifica-se que de acordo com a referida regra, há possibilidade do Município (ou Distrito Federal) em que estiver localizado o estabelecimento prestador (de acordo com a redação da lei complementar), exigir o cumprimento da obrigação sob este argumento, quando o serviço for prestador além de seus limites territoriais. Por outro lado, se o serviço for prestado dentro de seus lindes, mas por prestador de serviço cujo estabelecimento prestador esteja localizado em outro Município, exigirá o ISS sob o fundamento de que deverá prevalecer o local da prestação.

Em outras palavras, de acordo com a regra do estabelecimento prestador contemplada na Lei Complementar n. 116/2003, se o tomador do serviço é situado no Município “A” e o prestador de serviço localizado no Município “B” (estabelecimento prestador), sendo o serviço prestado em A, pela regra geral, o ISS seria devido para o Município “B” onde se situa o estabelecimento prestador. Contudo, elegendo o Município “A” como responsável tributário, o tomador de serviços, o prestador apenas poderá receber o preço após o desconto do tributo devido. Neste exemplo, seria o contribuinte tributado em ambos os Municípios.

Nas palavras de Aires Fernandino Barreto:<sup>86</sup>

“[...] Deveras, esse dispositivo possibilita a criação de onerosas e vexatórias exigências, insuportáveis mesmo para o mais paciente e conformado contribuinte. Deturpa o mecanismo excepcional da substituição. [...]”

---

<sup>86</sup> BARRETO, Aires Fernandino, *ISS na Constituição e na lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 353.

Assim, deverá ser cautelosa a instituição da responsabilidade do que pertine ao ISS, respeitando sempre os limites impostos pela repartição constitucional de competências.

#### 2.4.5 Critério quantitativo

Critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pela base de cálculo e alíquota, um carecendo de razão de existência sem o outro.

A base de cálculo está completamente vinculada à materialidade do tributo, uma vez que aquela, em atenção aos ditames constitucionais, deverá mensurar esta.

Marco Aurélio Greco,<sup>87</sup> em parecer publicado, leciona que:

“Especificamente no campo do Direito Tributário, a verificação da adequação da norma instituidora do imposto à competência constitucional é feita pelo exame do fato gerador descrito na lei e confirmada pela análise da *base de cálculo* consagrada na legislação (Alfredo Augusto Becker acentua esta função da base de cálculo). Tem a base de cálculo essa função altamente relevante de permitir a confirmação de que a lei tributária está efetivamente atingindo o fato admitido pela Constituição. Realmente, na medida em que a base de cálculo, por definição, é a perspectiva de dimensionamento do aspecto material da hipótese de incidência do imposto, somente poderá captar uma perspectiva que seja pertinente àquele fato (Amílcar A. Falcão, *Fato gerador da obrigação tributária*, 1964, pp. 155-156). Se, porventura, a pretexto de definir a base de cálculo de um imposto, for escolhido um critério de dimensionamento que não se vincule ao fato descrito constitucionalmente, a conclusão que se extrai é a de que aquela lei não está mais tributando o fato previsto na Constituição, mas sim um outro fato, o que implica sua inconstitucionalidade se este outro fato não se inserir no âmbito material da competência tributária.” (Grifos constam do original.)

Esse é o limite constitucionalmente imposto ao Município (Sujeito Ativo), a base de cálculo do imposto sobre serviços deve corresponder ao fato descrito abstratamente na Constituição Federal.

Destaca-se a relevância da base de cálculo na configuração da regra-matriz de incidência tributária, na medida em que cabem a ela três distintas e especiais funções:<sup>88</sup>

a) medir as proporções reais do fato – ao desenhar o a imposição tributária, o legislador deve fixar um critério que permita a quantificação da obrigação. Deverá medir a intensidade do fato. Esse critério deve estar limitado à situação descrita no critério material da

---

<sup>87</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Base de cálculo – Atualização monetária do preço à vista não integra a base de cálculo do imposto – Interpretação do art. 6º do Convênio 66/88 – Inaplicabilidade da Súmula 533/STF – Taxa de permanência – Natureza. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 5, out./dez. 1993, p. 44.

<sup>88</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 332-335.

norma padrão de incidência. Nesse sentido indicará qual será o suporte mensurador do êxito descrito e, sobre o qual atuará outro fator, a alíquota;

b) compor a específica determinação da dívida – estabelecida a perspectiva mensurável do fato, deve ser ela agregada a outro fator para que apareça o *quantum* da prestação a partir de uma operação aritmética. É a função objetiva da base de cálculo;

c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma – em virtude dos desacertos e impropriedades legislativas, o intérprete deve utilizar-se de critério seguro para identificar a natureza da exação sob exame. Para tanto, serve a base de cálculo. Confrontada como o critério material da hipótese normativa, poderá confirmá-la, infirmá-la ou afirmá-la. Irá confirmar quando houver perfeita sintonia entre a o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Irá infirmar quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como centro da previsão fática. Irá afirmar quando for obscura a formulação legal, sobrevivendo, então, o critério material de hipótese. Tal confronto permite a identificação da espécie tributária examinada.

Já a alíquota possui a função de, em conjunto com a base de cálculo, determinar o montante devido a título de tributo em virtude da existência da obrigação tributária. A alíquota pode se apresentar por um valor monetário fixo ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo ou, ainda, por uma fração, percentual ou não da base de cálculo. Por meio da alíquota é possível conceder isenções, atender ao primado do não-confisco, da isonomia e implementar a extrafiscalidade.

Com fundamento no acima exposto, e no tocante ao ISS, sua base de cálculo deverá se vincular a operação de prestação de serviços, determinando especificamente o preço dos serviços (nos termos do artigo 9º do Decreto-lei n. 406/1968 e do artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003), sob pena de inconstitucionalidade.

Assim, como regra geral, a base de cálculo do ISS é o preço da prestação do serviço, com exceção daqueles especialmente destacados pela lista de serviços. E a partir dessa premissa, não configurará hipótese de incidência do ISS aqueles serviços prestados sem qualquer relevância, bem como os prestados a título gratuito ou com propósito de filantropia ou caridade.

No mesmo sentido, segue decisão de nossos tribunais:

*“Tributário. ISS. Incidência. Arbitramento. Serviço gratuito. 1 – O ISS só não incide nos serviços prestados gratuitamente pelas empresas sem qualquer vinculação com a*

formação de um contrato bilateral. 2 – Serviços de intermediação de propaganda, objetivo principal da empresa, devem ser tributados pelo ISS. 3 – Alegação de gratuidade não reconhecida. 4 – Arbitramento adotado pelo Fisco. Regularidade. 5 – Recurso improvido.” (STJ, 1ª Turma, REsp 199900931238, José Delgado, j. 19.06.2000)

Vale lembrar que nem todos os valores recebidos pelo prestador de serviço devem ser considerados como base de cálculo do tributo. Existem importâncias recebidas pelo prestador de serviços que não podem ser consideradas receitas dos mesmos, como é o caso da remuneração recebida por um agente de turismo que recebe além da sua comissão (efetiva remuneração pelo serviço prestado de venda de passagens aéreas), o preço da passagem aérea, o que claramente não pode ser considerado sua receita e sim, receita da companhia aérea.

No mesmo sentido, corrobora a jurisprudência pátria:

*“ISS. Base de cálculo. Agência. Trabalho temporário.*

A Seção, ao prosseguir o julgamento, reconheceu que a locação de mão-de-obra temporária configura uma atividade de agenciamento, cuja receita é apenas a comissão. *Sendo assim, a base de cálculo do ISS das sociedades dedicadas a essa atividade tão-somente deve incidir sobre a comissão paga pelo agenciamento dos trabalhadores temporários.* Precedente citado: REsp 411.580/SP, DJ 16.12.2002.” (EREsp 613.709-PR, rel. Min. José Delgado, j. 14.11.2007) (Grifo nosso.)

*“ISS. Restituição. Serviços de distribuição de filmes cinematográficos.*

A empresa distribuidora de filmes cinematográficos e videoteipes atua como intermediadora entre os produtores e exibidores, daí que *a base de cálculo do ISS deve ser o montante de sua respectiva comissão, auferida sobre a diferença entre o valor cobrado do exibidor e o que é entregue ao dono da película.* O tributo recolhido acima desse limite deve ser restituído por ser ilegal a incidência sobre a renda bruta para fins de obtenção da base de cálculo do ISS.” (REsp 196.187/PE, rel. Min. José Delgado, j. 23.02.1999). (Grifo nosso.)

*“ISS. Contrato. Seguro. Plano. Saúde.* Discute-se a incidência e a extensão da cobrança do imposto sobre serviços (ISS) em empresa de plano de saúde. Para o Min. Francisco Falcão, que proferiu o voto condutor do acórdão, a atividade da recorrente é definida como fator gerador do ISS, não obstante a inegável natureza de intermediação. Restaria apreciar, assim, a ocorrência de bitributação conforme alegado no REsp, pois as operações aptas a ensejar a cobrança de ISS são divididas em duas etapas: a contratação e o recebimento pela empresa dos valores contratados pelo segurado, bem como a efetivação da prestação de serviços propriamente dita relativa a atendimento médico. *Assim, não se poderia impor a cobrança do ISS tendo como base o valor pago pelo segurado e, igualmente, os valores recebidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios.* Dessa forma, há uma dupla tributação, fazendo-se necessária a exclusão dos valores que foram repassados pela empresa de seguro-saúde aos terceiros, garantindo-lhe que a base de cálculo do ISS abranja apenas a parte que ficou como receita para a recorrente. A quantia referente aos terceiros será incluída no cálculo do ISS devido por eles (os profissionais, laboratórios e hospitais). Com esse entendimento, ao prosseguir o julgamento, a Turma, por maioria, deu parcial provimento ao recurso. Precedentes citados: REsp 196.187/PE, DJ 03.05.1999, e EDcl no REsp 227.293/RJ, DJ 19.09.2005.” (REsp 1.002.704/DF, rel. originário Min. José Delgado, relator p/acórdão Min. Francisco Falcão, j. 12.08.2008) (Grifo nosso.)

São inúmeras as discussões levadas aos tribunais envolvendo a base de cálculo do ISS.

Destacamos a seguinte:

*“ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Agenciamento de mão-de-obra temporária. Atividade-fim da empresa prestadora de serviços. Base de cálculo. Preço do serviço. Valor. No recurso representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC e Res. n. 8/2008-STJ), a Seção reiterou que, por ser considerada como custo de serviço, não é dedutível da base de cálculo do ISS incidente sobre a prestação de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária, se tal atividade é prestada por pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, quando afastada a figura da intermediação. Com efeito, provido o recurso do município, reconhecendo-se a incidência do ISS sobre a prestação dos serviços e as importâncias destinadas ao pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores contratados pelas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária (Lei n. 6.019/1974), e não apenas sobre a taxa de agenciamento. Precedentes citados: REsp 209.005/SP, DJ 16.08.1999; REsp 195.683/SP, DJ 10.05.1999; REsp 60.597/PR, DJ 17.05.1999; AgRg no REsp 1.060.672/SP, DJe 01.06/2009, e REsp 920.665/RS, DJe 17.12.2008.” (REsp 1.138.205/PR, rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009)*

Observa-se que no caso específico, o serviço prestado não era apenas de intermediação, uma vez que os funcionários utilizados para prestação de serviços (fornecimento de mão de obra temporária) pertenciam à empresa agenciadora. Nesse passo, não apenas a “taxa de agenciamento”, quanto à própria remuneração dos serviços de mão de obra temporária devem integrar a base de cálculo do ISS.

*“Base de cálculo. Desconto. Valor do serviço prestado. O tribunal de origem entendeu que o preço do serviço é o valor efetivamente recebido por quem o presta, não podendo ser incluídos na base de cálculo os descontos concedidos aos clientes, pois estaria sendo cobrado tributo sobre valor irreal, não recebido pelo contribuinte. Aqui houve, por vontade ou liberalidade da empresa prestadora, abatimento no preço do serviço, com emissão de nota fiscal onde constava o desconto, cujos valores foram glosados pela fiscalização, que decidiu lavrar auto de infração ao entendimento de que a base de cálculo do serviço é o seu valor integral, silenciando o legislador quanto a deduções permitidas, de tal sorte que se deve considerar o preço bruto. Segundo o art. 9º do DL n. 406/1968, a base de cálculo do ISS é o valor do serviço prestado, entendendo-se como tal o correspondente ao que foi recebido pelo prestador. Se o abatimento no preço do serviço fica subordinado a uma condição a cargo do tomador do serviço, tal desconto deve-se agregar à base de cálculo. Diferentemente, se o desconto não é condicionado, não há base econômica imponível para fazer incidir o ISS sobre valor não recebido pelo prestador.” (REsp 622.807/BA, rel. Min. Eliana Calmon, j. 08.06.2004)*

O caso acima transcrito versa sobre a concessão por parte do prestador de serviços de descontos e o impacto destes na base de cálculo do ISS. Foi decidido que quando os descontos forem incondicionais, ou seja, quando não forem concedidos em razão de uma condição a cargo do tomador, não integrarão a base de cálculo do ISS.

### DETERMINAÇÃO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO ISS

Após fixadas algumas premissas, cumpre-nos investigar qual o local em que devem ser considerados prestados os serviços e o seu confronto com a legislação infraconstitucional.

É cediço que o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é um tributo cuja competência para a sua instituição (e eventual cobrança em se verificando conjuntamente a capacidade tributária ativa) está atribuída constitucionalmente ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme reza o § 1º do art. 32<sup>89</sup> e o inciso III do art. 156 da Constituição Federal de 1988.<sup>90</sup>

O Inciso I do art. 146 da Carta Magna<sup>91</sup> outorgou à lei complementar aptidão para resolver eventuais conflitos positivos de competência tributária envolvendo os Municípios (e o Distrito Federal); o que necessariamente conflui para a necessidade de análise da Lei Complementar n. 116/2003.

Em cumprimento a tal desiderato, prescreve o *caput* do art. 3º da precitada Lei Complementar a regra geral a respeito de atribuição de competência tributária para fins de instituição e cobrança do ISS pelos Municípios e pelo Distrito Federal, *in verbis*: "*O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador [...]*".

Nesse passo, é importante esclarecer que as exceções à regra geral contida no *caput* do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003; estão listadas nos incisos I a XXII do artigo 3º da referida Lei Complementar, determinando que em relação a tais serviços, o imposto não será

---

<sup>89</sup> “Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição. § 1º. Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.”

<sup>90</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

<sup>91</sup> “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;”

devido ao Município onde se situa o estabelecimento prestador, mas sim ao Município no qual o serviço for efetivamente prestado, como abaixo se verifica:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, verifica-se que de acordo com o determinado pela Lei Complementar n. 116/2003, a regra geral para fixação do Município competente para instituir e cobrar o ISS consiste no local onde se situa o estabelecimento prestador (se tal estabelecimento estiver situado no território do Município X, será tal Município o competente para instituir e cobrar o respectivo ISS acaso seja constatada a realização de uma prestação de serviços descrita na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003); enfatizando-se, como exceções importantes à tal regra geral, todos os serviços arrolados nos já mencionados Incisos I a XXII do art. 3º da indigitada Lei Complementar (eventual ISS incidente será devido ao Município no qual a prestação de serviço foi realizada, e não ao Município no qual tal estabelecimento prestador estiver situado).

Nesse ponto, vale salientar que a Lei Complementar n. 116/2003 dispôs sobre a matéria de forma muito semelhante ao Decreto-lei n. 406/1968, aumentando apenas o número de exceções à regra geral estabelecidas neste último.

Nota-se que a dificuldade na determinação do sujeito ativo surge na medida em que pode existir a execução do serviço, ou seja, a efetiva prestação, sem a participação do estabelecimento prestador.

A validade da previsão do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003 é clara quando o estabelecimento prestador está situado no mesmo Município em que os serviços forem prestados.

Roque Antonio Carrazza<sup>92</sup> ao ser questionado sobre a inconstitucionalidade do art. 12 do Decreto-lei n. 406/1968 (que trazia idêntica disposição), respondeu taxativamente: “*Não, quando o serviço é prestado efetivamente no Município onde estiver sediado o estabelecimento prestador.*”

Nesse passo, devemos examinar qual o Município competente para cobrança do referido imposto nos casos onde a prestação do serviço se dá fora do local do estabelecimento prestador.

Observamos que o legislador infraconstitucional ao eleger o critério espacial do ISS, considerando o estabelecimento prestador como local onde os serviços são prestados, elegeu critério que nem sempre se coaduna com a realidade.

---

<sup>92</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68. *Revista de Direito Tributário* 6, out./dez. 1978, p. 156.

Tenhamos em mente que o legislador é um técnico e não possui preocupação com o rigor jurídico. Dessa forma, elabora com maior ou menor cuidado os critérios espaciais de cada regra.

Tratando de ISS temos que o legislador definiu como estabelecimento prestador:

“Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.” (Lei Complementar n. 116/2003)

A esse respeito, é oportuna a lição do Professor Aires F. Barreto:<sup>93</sup>

“Estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação dos serviços. O porte do estabelecimento, o modo pelo qual se desenvolve a prestação, a dimensão dos poderes administrativos, a existência de subordinação a outro de maior relevo, fatores irrelevantes para caracterizar um estabelecimento, também o são para a tipificação de estabelecimento prestador no lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se se trata de matriz, ou sede, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie). (...).

Estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (*facere*) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços.”

São indiferentes para caracterização do estabelecimento, a sua dimensão, o seu porte etc.

Para presente análise partimos da premissa que mesmo diante da irrelevância da denominação atribuída ao estabelecimento prestador, este deve necessariamente possuir algum tipo de vínculo societário com a matriz do prestador de serviços.

Assim, de acordo com a premissa estabelecida não podemos considerar como estabelecimento prestador de serviços o estabelecimento do tomador, ou qualquer outro espaço locado para realização da prestação de serviços.

Consideramos estabelecimento prestador aquele que reúne as condições, infraestrutura necessária a prestação dos serviços e ainda que possua algum vínculo societário com a matriz (prestadora do serviço).

Já dissemos acima que o momento da assinatura do contrato de prestação de serviços não deve ser considerado para fins de determinação do instante em que surge a obrigação

---

<sup>93</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 262-263.

tributária. Do mesmo modo, o momento da assinatura do contrato não é fator relevante na determinação do critério espacial da hipótese de incidência normativa, pois neste momento, não há qualquer prestação de serviço. Assim, a assinatura do contrato em nada influencia na determinação do local de pagamento do ISS. Não passa de previsão que poderá não se concretizar.

A mera potencialidade de prestar serviços não configura elemento apto a ensejar o nascimento da obrigação tributária. “[...] a potencialidade da prestação de serviços não é a rigor expressão passível de incluir-se no âmbito material da cláusula constitucional: ‘serviços de qualquer natureza’.”<sup>94</sup>

Estabelecemos anteriormente a premissa de que não há obrigação tributária enquanto não se realizarem os aspectos material, temporal e espacial da regra-matriz de incidência tributária.

Desta forma, torna-se evidente o descompasso do artigo 12 do Decreto-lei n. 406/1968, agora artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, com a Constituição Federal. Isso porque uma vez determinados os critérios material e temporal, a identificação do local onde os serviços são prestados (critério espacial do ISS) deixa de ser uma tarefa árdua. Ao contrário, esse local só poderá se traduzir naquele onde os serviços são efetivamente prestados, onde a obrigação de fazer é realizada.

“[...] E não há como opor a isso o raciocínio de existirem situações onde há dificuldade de apuração do local em que o fato imponible ocorreu. Essa dificuldade só pode ser do intérprete desavisado ou desaparelhado. Como visto, o fato imponible do ISS ocorre no local onde há execução de prestação de serviço, qualificável como adimplemento a uma obrigação de fazer.”<sup>95</sup>

Denota-se que a Constituição Federal ao dispor sobre a competência tributária dos Municípios, adotou como critério material a prestação de serviços de qualquer natureza – com exceção dos serviços de competência dos Estados e União Federal – o que determinou a escolha de um critério espacial que em nada se relaciona com o domicílio ou estabelecimento prestador.

Infere-se que o critério espacial (da mesma forma que o critério temporal) está intimamente ligado ao critério material da hipótese de incidência normativa e não ao critério

---

<sup>94</sup> BORGES, José Souto Maior. Inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança de ISS sobre contratos de assistência médico-hospitalar. *Revista de Direito Tributário* 38, p. 169.

<sup>95</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985, p. 147.

pessoal. Admitindo-se a equivocada hipótese de tributação do ISS em razão do domicílio prestador, estaríamos tributando o fato de se possuir um domicílio ou um estabelecimento prestador em um determinado Município e não a prestação de serviços em si.

A interpretação da mensagem constitucional só pode ser uma: cada Município é competente para tributar os fatos jurídicos tributários ocorridos dentro de seu território. Considerar que o fato jurídico não ocorreu dentro daquele local onde efetivamente aconteceu significaria retirar a competência desse Município e atribuí-la a outro, o que é inviável, ainda mais por meio de normas infraconstitucionais.

No mesmo sentido assevera Roque Antonio Carrazza:<sup>96</sup> “[...] *Nenhuma lei complementar (ou ato normativo com força de lei complementar) pode retirar deste Município, o que a Constituição incondicionalmente lhe deu.*”

Como já dito, a Constituição Federal é rígida e desta forma fixou as competências tributárias, estabelecendo as áreas de atuação dos entes tributantes conforme as materialidades sobre as quais poderão ser instituídas as exações. Assim, a legislação infraconstitucional não pode limitar ou restringir essa atuação. Será inconstitucional, por exemplo, a legislação que conceder ao Município a possibilidade de tributar os serviços previstos no artigo 155, II, do Texto Supremo, pois ampliará a competência constitucionalmente atribuída a esse ente.

Ao longo do presente estudo, também afirmamos que a repartição de competências não foi realizada apenas com fundamento do critério material, mas que ao lado deste, deve atuar o critério territorial. Isso porque, apenas dessa maneira será possível evitar a pluralidade de incidências. De outra forma, adotando-se exclusivamente o critério material na repartição de competências haveria instalar-se-ia o conflito de competência entre todos os entes tributantes.

Retomando os ensinamentos de Cleber Giardino:<sup>97</sup> estabelecendo a Carta Magna a repartição de competências unicamente em função do critério material, haveria uma pluralidade de incidências sobre o mesmo fato jurídico tributário, ou seja, imaginemos a tributação sobre o serviço de processamento de dados, quando realizado tal serviço, não importando a localidade, estariam aptas a incidir as normas de todos os Municípios e Distrito Federal. Daí a afirmação de que o critério de repartição de competências associa ao critério material, o critério temporal.

---

<sup>96</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68. *Revista de Direito Tributário* 6, out./dez. 1978, p. 156.

<sup>97</sup> GIARDINO, Cleber. ISS – Competência municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, p. 219.

Conclusão lógica desse raciocínio está na afirmação de que: “[...] *Este critério exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu*”.<sup>98</sup>

Por conseguinte, a lei complementar que extrapolar esse limite, será considerada inconstitucional, por usurpação de competência alheia.

Aqui, vale lembrar que não havendo disposição constitucional em sentido oposto, o âmbito de validade das leis coincidirá com o território onde elas se aplicam, contudo, diferem do critério material da regra-matriz de incidência tributária, que conjuga as circunstâncias descritas em lei para realização do fato jurídico tributário (já demos o exemplo no caso do IPTU, onde o critério material determina a incidência do mesmo, apenas na área urbana do situada dentro do território daquele Município).

Portanto, o aspecto espacial delimita o local no qual deve ocorrer o fato descrito abstratamente na norma, isto é, a área espacial na qual se estende a competência do ente político.

Como tratado anteriormente, o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária é a coordenada de lugar essencial à verificação da ocorrência do fato gerador que somente poderia ser o local da efetiva prestação de serviços, privilegiando o princípio da territorialidade e da autonomia dos Municípios.

De acordo com a Constituição Federal, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do Município tributante, visto que a Carta Magna adotou ao lado do critério material, um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato tributário ocorreu.

Ressaltamos que esse posicionamento não viabiliza conflito de competência municipal quando o serviço for prestado em mais de um Município, tendo em vista que o ISS – Imposto Sobre Serviços só incide sobre atividade-fim, como acima verificado.

Denota-se que os chamados “conflitos de competência” (os quais não ocorrem na nossa opinião) se dão – em primeiro lugar – em face da dificuldade de determinação do critério temporal da regra-matriz de incidência, ou seja, da dificuldade de determinação do momento em que a prestação de serviços foi concluída, dificuldade essa muito mais de ordem prática do que jurídica.

---

<sup>98</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 627.

Outro ponto que causou enormes confusões foi a determinação contida a princípio no artigo 12, alínea *a*, do Decreto-lei n. 406/1968 e posteriormente no artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, os quais estabelecem que o serviço considera-se prestado no “estabelecimento prestador” (ou local do domicílio deste).

Isso porque, se a lei não dispusesse nada a respeito do local onde os serviços se consideram prestados, o ISS seria pago ao Município (ou Distrito Federal) onde foi concluída a prestação de serviços, em obediência ao critério constitucional de repartição de competências tributárias. Nesse passo, não haveria qualquer conflito que pudesse se instalar.

Assim, tanto o artigo 12, alínea *a*, do Decreto-lei n. 406/1968, quanto o artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, não cumprem a função de solucionar conflitos de competência, ao contrário, acabam por agravar esse problema, instaurando a guerra fiscal entre os Municípios.

Nesse sentido, trazemos a colação o escólio de Aires F. Barreto:<sup>99</sup>

“Há muito tempo, minoritariamente, mas com o aval de Geraldo Ataliba, vimos defendendo que o ISS, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, só pode ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, pensamos que o art. 12, *a*, do Decreto-lei 406/68 é inconstitucional, por invasão de área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Com efeito, a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário repudia, que serviços prestados no Município ‘A’ possam ser tributados pelo Município ‘B’, apenas por estar neste último o ‘estabelecimento do prestador’.”

Como já afirmado, não há como desvincular o critério espacial da regra-matriz de incidência dos critérios material e temporal, de forma que, no caso do ISS, os serviços só poderão ser considerados prestados no local onde se ultimou a prestação de serviços. É vedado ao legislador infraconstitucional considerar que o fato se deu em local diverso daquele onde se verificou a materialidade.

Inadmissível que a lei complementar retire de um município e atribua a outro a competência para tributar fatos jurídicos ocorridos dentro de seu território.

Desta forma, resta cristalina a inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, que elegeu critério espacial totalmente dissociado dos princípios constitucionais vigentes, subvertendo as regras constitucionais, notadamente no que diz respeito ao aspecto espacial da hipótese de incidência.

---

<sup>99</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 264.

### ANÁLISE PRAGMÁTICA

Neste capítulo, analisaremos as decisões proferidas pelos tribunais pátrios a respeito do local da prestação dos serviços no que tange ao ISS e sua evolução ao longo dos anos.

A questão sobre o local da prestação dos serviços não é controversia recente. A discussão sobre onde se considera ocorrido o fato jurídico tributário do ISS iniciou-se com a edição do Decreto-lei n. 406/1968, que trazia em seu artigo 12, *a*, regra que determinava o local onde era devido o imposto.

Os tribunais primeiramente prestigiaram a tese de que o ISS era devido ao local do estabelecimento prestador, nos moldes do Decreto-lei n. 406/1968:

*“ISS – Local do Recolhimento – Serviço de Paisagismo. Tributário. ISS. Local do Recolhimento. Serviços de paisagismo. Obra já concluída. A regra geral sobre a competência para instituir o tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência tributária se desloca para o local da prestação.”* (Ac. un. da 2ª. T. do STJ, REsp 16.033-0/SP, rel. Min. Hélio Mosimann, j. 14.12.1994 – Recte: Município de Campinas; Recda: Ornato Paisagismo e Jardinagem Ltda. – DJU 13.02.1995, p. 2.225) (Grifo nosso.)

Após, ainda sob a égide do Decreto-lei n. 406/1968, o Superior Tribunal de Justiça passou a decidir que o ISS deveria ser recolhido para o local onde o serviço fosse efetivamente prestado, não importando onde estivesse localizado o seu estabelecimento prestador. A decisão que pacificou a jurisprudência trazendo esse entendimento foi aquela proferida nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 130.792, do Ceará:

*“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 406/1968.

II – Embargos rejeitados.” (STJ, 1ª Seção, EDiv no REsp 130792/CE, Proc. 1997/0090500-4, rel. Min. Ari Pargendler, j. 06.04.2000, DJ 12.06.2000, p. 66)

Nesse julgado, foi destacada a importância do local da concretização do fato jurídico tributário para fins de incidência do ISS, em atenção ao princípio constitucional implícito que permite ao Município tributar os fatos ocorridos dentro de seu território.

Nesse momento, em que pese à regra geral de fixação do aspecto espacial da regramatriz de incidência tributária do ISS acima descrita, o Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento segundo o qual o ISS é devido ao Município no qual os serviços forem prestados, conforme se denota dos seguintes julgados:

*“ISS – Local do fato gerador – Município – Dec.-lei 406/1968. Embora o art. 12, a, considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que referido imposto pertença ao município em cujo território se realizar o fato gerador. Recurso provido.”* (STJ, 1ª Turma, REsp 199600763275, Garcia Vieira, j. 04.05.1998)

*“Tributário. ISSQN. Local da prestação do serviço. Art. 12 do Decreto-lei n. 406/1968. 1. Mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-lei n. 406/1968, revogado pela Lei Complementar n. 116/2003, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. 2. Recurso especial improvido.”* (REsp 882913/PE, 2ª Turma, Proc. 2006/0185460-5, rel. Min. Castro Meira, DJ 12.12.2006, p. 273)

*“Processual civil e tributário. Agravo regimental em agravo de instrumento. ISS. Cobrança. Local da prestação do serviço. 1. ‘O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados’. 2. Precedentes: EREsp 130.792/CE, 1ª Seção, relator p/acórdão Min. Nancy Andrichi, DJ 12.06.2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ, 1ª Turma, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 01.07.2005, p. 373; AgRg no Ag 607.881/PE, 2ª Turma, rel. Min. Franciulli Netto, DJ 20.06/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, DJ 29.11.2004, p. 239. 3. Assentado no acórdão recorrido que os serviços foram prestados em outro município, pelo que foi determinada a este a competência para tributar pelo ISSQN, (...) 5. Agravo regimental a que se nega provimento.”* (AgRg no Ag 762249/MG, Proc. 2006/0068412-8, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ 28.09.2006, p. 210)

*“Processual civil. Agravo regimental no agravo de instrumento. ISS. Fato gerador. Município competente para recolhimento da exação. Local onde ocorre a prestação do serviço. 1. As Turmas que compõem a 1ª Seção do STJ pacificaram o entendimento de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador. 2. Agravo regimental improvido.”* (AgRg no Ag 763269/MG, Proc. 2006/0072533-2, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ 12.09.2006, p. 309)

*“Agravo regimental em agravo de instrumento. ISS. Local da prestação do serviço. Súmula 83/STJ. 1. O município competente para a cobrança do ISS é aquele onde ocorre a prestação do serviço, ou seja, o local em que se concretiza o fato gerador e, não, onde se encontra a sede da empresa prestadora. Precedentes. 2. ‘Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.’ (Súmula do STJ, Enunciado n. 83). 3. Agravo*

regimental improvido.” (AgRg no Ag 1153916/SP, Proc. 2009/0023219-3, 1ª Turma, rel. Min. Hamilton Carvalhido, j. 01.10.2009, *DJe* 08.10.2009)

No nosso pensar, essa questão estava solucionada pela jurisprudência pátria que tinha atribuído ao artigo 12, *a*, do Decreto-lei n. 406/1968, interpretação de acordo com os ditames constitucionais.

Entretanto, com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, a jurisprudência pátria começou a hesitar em relação ao assunto. Entendemos que não há qualquer razão para isso, uma vez que, como restou demonstrado no presente estudo, a lei complementar é muito semelhante ao decreto-lei anterior, acertando apenas quando traz em seu texto um maior número de exceções que realmente corroboram a mensagem constitucional quando afirmam que, nesses casos, o ISS é devido ao local onde o serviço for efetivamente prestado.

No mesmo sentido, segue a decisão do Ministro Herman Benjamin, abaixo:

*“Tributário. Processual civil. Embargos declaratórios. Omissão configurada. ISS. Arrendamento mercantil. Competência para cobrança do tributo. Fato gerador. Município do local da prestação do serviço. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que competente para a cobrança do ISS é o município em que ocorre a prestação do serviço, ou seja, onde se concretiza o fato gerador. 2. Na hipótese, discutem-se fatos geradores posteriores à LC 116/2003, o que não altera a sorte da demanda, pois a LC 116/2003 determina, em caso de arrendamento mercantil, que ‘o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador’ (art. 3º, *caput*, c/c o item 15.09 da lista anexa), a exemplo do que era previsto pelo DL 406/1968 (art. 12, *a*). 3. Dito de outra forma, as exceções à regra geral prevista no *caput* do art. 3º da LC 116/2003 (ISS devido no local do estabelecimento prestador), apesar de mais numerosas e amplas que aquelas previstas no DL 406/1968 (art. 12, *b* e *c*), não abarcam o arrendamento mercantil (art. 3º, incisos I a XII, da LC 116/2003). 4. Embargos de Declaração acolhidos sem efeito infringente.” (STJ, 2ª Turma, EDivAgA 200800403227, rel. Herman Benjamin, j. 15.12.2009)*

Observa-se que embora tenha deixado de avaliar novamente as provas atinentes à demonstração do local da efetiva prestação de serviços (por contrariar a Súmula n. 7 do STJ), proferiu decisão mantendo a interpretação aplicada antes da edição da Lei Complementar n. 116/2003, esclarecendo ainda que a lei complementar apenas ampliou o número de exceções antes previstas:

*“Na hipótese, discutem-se fatos geradores posteriores à LC 116/2003, o que não altera a sorte da demanda, pois a LC 116/2003 determina, em caso de arrendamento mercantil, que ‘o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador’ (art. 3º, *caput*, c/c o item 15.09 da lista anexa), a exemplo do que era previsto pelo DL 406/1968 (art. 12, *a*). Dito de outra forma, as exceções à regra geral prevista no *caput* do art. 3º da LC 116/2003 (ISS devido no local do estabelecimento prestador), apesar de mais numerosas e amplas que aquelas*

previstas no DL 406/1968 (art. 12, *b e c*), não abarcam o arrendamento mercantil (art. 3º, incisos I a XII, da LC 116/2003).”

Atualmente, a maior parte das decisões ainda privilegia as determinações impostas pelo Texto Supremo, mantendo o local do recolhimento do ISS onde os serviços foram efetivamente prestados, conforme se denota das decisões abaixo transcritas:

*“Agravamento regimental em agravo de instrumento. ISS. Local da prestação do serviço. Súmula n. 83/STJ. 1. O município competente para a cobrança do ISS é aquele onde ocorre a prestação do serviço, ou seja, o local em que se concretiza o fato gerador e, não, onde se encontra a sede da empresa prestadora. Precedentes. 2. ‘Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.’ (Súmula do STJ, Enunciado n. 83). 3. Agravo regimental improvido.” (STJ, 1ª Turma, AgA 200900232193, rel. Hamilton Carvalhido, j. 08.10.2009)*

*“Tributário. Agravo regimental. ISS. Competência para cobrança. Fato gerador. Município do local da prestação do serviço. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que competente para a cobrança do ISS é o município onde ocorre a prestação do serviço, ou seja, em que se concretiza o fato gerador. 2. Agravo Regimental não provido.” (STJ, 1ª Seção, AgRg 200801227782, rel. Herman Benjamin, j. 18.09.2009)*

A confusão começou a se instaurar na jurisprudência pátria com a interpretação conferida ao artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, por alguns tribunais brasileiros, abaixo colacionadas.

O primeiro exemplo traz a decisão proferida pela 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, durante o julgamento da Apelação Cível 1.0024.02.748504-4, que decidiu que o ISS é devido no local de prestação de serviço apenas nas hipóteses previstas pelos incisos I até XXII do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003:

*“Tributário – ISS – Prestação do serviço efetivada em local diverso do território do estabelecimento prestador – Competência – Aplicação do art. 3º da Lei Complementar 116/2003. O ISS somente será devido no local da prestação do serviço, nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar 116/2003. Se o objeto social do prestador de serviço não se enquadra nas exceções, em que o imposto será devido no local da prestação do serviço, a denegação da segurança se impõe. Em reexame necessário, reforma-se a sentença, prejudicados os recursos de apelação.” (TJMG, 3ª Câm. Cível, ApCiv 1.0024.02.748504-4/001, rel. Des. Lamberto Sant’ana, j. 01.04.2004, DJ 30.04.2004).*

Na mesma toada, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais decidiu, no julgamento da Apelação Cível 1.0188.03.017631-0, que o imposto municipal deve ser

recolhido no local do estabelecimento do prestador do serviço, exceto no caso das vinte e duas exceções previstas no artigo 3º da Lei complementar que regulamentou aquele tributo.

Este último acórdão restou assim ementado:

*“Ementa: Constitucional e tributário – Mandado de segurança – ISS – Serviços de transporte de cargas, coleta e entrega de documentos e locação de equipamentos – Incidência do ISSQN – Local do estabelecimento da empresa prestadora – Serviço de armazenamento de carga – Competência do município onde os serviços são prestados – Exceção – Inteligência do art. 3º da Lei Complementar 116/2003. Como regra geral, o ISS deve ser recolhido no local do estabelecimento do prestador do serviço, com exceção das vinte e duas hipóteses previstas nos incisos constantes da Lei de Regência, nas quais o imposto será devido no local da respectiva prestação.”*

No final do ano de 2009, o local da prestação de serviços, com a aplicação da Lei Complementar n. 116/2003 foi analisado pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

*“Tributário – ISS – Prestação de serviço – Construção civil – Projeto, assessoramento na licitação e gerenciamento da obra contratada – Competência do município onde se realizou o serviço de construção – Contrato único sem divisão dos serviços prestados. 1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art. 12, letra b, do DL 406/68 e art. 3º, da LC 116/2003). 3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS. 4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência. 5. Recurso Especial conhecido e provido. 6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II, e 6º da Resolução STJ n. 8/2008.” (REsp 1117121/SP, Proc. 2009/0090826-0, 1ª Seção, rel. Min. Eliana Calmon, j. 14.10.2009, DJe 29.10.2009)*

Trata o referido processo de Ação Consignatória onde empresa de engenharia que possui sede no Município de São Paulo, prestou serviços técnicos de elaboração de projetos (engenharia consultiva) na cidade de Presidente Prudente.

Havendo dúvida sobre o Município competente para exigir a exação, tenho em vista que o ISS estava sendo cobrando tanto pelo Município onde a empresa está sediada, como pelo Município onde os serviços foram prestados, ajuizou a empresa, ação consignatória em face de ambos os Municípios.

Registrou a Ministra Eliana Calmon em seu voto que:

“Com a edição da Lei Complementar 116/2003 houve alteração de entendimento em relação ao local de recolhimento do ISS sobre os serviços prestados, porque foi profundamente alterado o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68, revogado pelo novo diploma que, atendendo à reivindicação dos contribuintes, consignou o lugar da sede da empresa como o local de recolhimento do ISS.”

Mais adiante, dita a Ministra – no seu entendimento – quais as regras aplicáveis a partir da edição da Lei Complementar n. 116/2003:

“Assim, a partir da LC 116/2003, temos as seguintes regras:

1ª) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas;

2ª) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador.

Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); 3ª) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.”

Quanto ao local onde os serviços foram efetivamente prestados, extraímos do acórdão trechos de suma importância ao deslinde da presente análise:

“O recorrente alega que a Companhia Paulista de Obras e Serviços – CPOS possui sede na Capital de São Paulo, tendo prestado serviços técnicos especializados de engenharia para elaboração de projetos na cidade de Presidente Prudente.”  
(*relatório*)

“Pelos serviços nominados tem-se que alguns não podem ser realizados na sede da empresa, como por exemplo, o Gerenciamento das Obras de Construção, que só pode ocorrer no local da edificação, ou seja, no Município de Presidente Prudente.”  
(*voto*)

Observa-se no extrato acima, que os serviços de engenharia consultiva não poderiam ser prestados na sede da empresa, vez que não implicavam na pura elaboração de projetos, mas também no gerenciamento e implantação das obras. Dessa forma, temos que os serviços foram prestados efetivamente no local da obra.

Por fim, conclui a Ministra relatora:

“Assim sendo a conclusão é de que, seja sob a égide do DL 406/68, seja ao advento da Lei Complementar 116/2003, o ISS incidente sobre os serviços de engenharia consultiva, obedecendo-se à unidade da obra de construção, deve ser recolhido no local da construção [...]”

Verifica-se no presente caso, que apesar de partir o acórdão analisado – no nosso entender – de premissas equivocadas, a conclusão de que o ISS deverá ser recolhido no local onde os serviços foram efetivamente prestados, coaduna com o aqui defendido.

Explicamos: o referido acórdão parte da premissa de que a Lei Complementar n. 116/2003 alterou o local de recolhimento do ISS para o local da sede da empresa, o que não pode ser admitido. Não é permitido que a lei complementar delimite a competência dos Municípios, o que apenas poderá ser feito pela Lei Maior.

Já afirmamos em outras oportunidades que cabe à lei complementar apenas esclarecer aquilo que por ventura não esteja evidente, manifesto no texto constitucional, atribuindo-lhe plena eficácia. Nesse sentido, entendemos que a Lei Complementar n. 116/2003, em algumas hipóteses, ao determinar o local onde os serviços são considerados prestados incide em inconstitucionalidade, visto que não pode invadir a competência constitucionalmente atribuída aos Municípios, considerando que um serviço efetivamente prestado no Município “A” possa ser tributado pelo Município “B”.

Assim, não entendemos a alteração ou mesmo a oscilação da jurisprudência pátria após a edição da Lei Complementar n. 116/2003, tendo em vista a semelhança de disposições com o Decreto-lei n. 406/1968. Como ressaltado, a jurisprudência estava pacificada em relação ao pagamento do ISS – seria devido no local da efetiva prestação de serviço – e a regulamentação da matéria continuou idêntica, sendo certo que nada justifica a insegurança dos tribunais pátrios ao decidirem sobre o tema.

## CONCLUSÕES

Da presente dissertação podemos extrair as seguintes conclusões:

1. O direito deve ser interpretado sistematicamente, sendo certo que sua análise deve partir sempre da Constituição Federal – norma de superior hierarquia em nosso sistema. Essa é a única forma de buscarmos conclusões seguras.

2. Salientamos a existência de dois sistemas, o da ciência do direito e o do direito positivo. O primeiro é composto de proposições descritivas – dotadas dos valores *verdadeiro* e *falso* – que dizem a respeito dos enunciados prescritivos presentes no segundo. Para este composto de prescrições, os valores são válidos e não válidos.

2.1. Em outras palavras, a Ciência do Direito é metalinguagem em relação à linguagem-objeto do direito positivo, visto que visa explicar, esclarecer, significar, manifestar expor o direito posto, com o devido rigor técnico;

2.2. O Subsistema Tributário Nacional está inserido no sistema do direito positivo, objeto de nossa análise.

3. Passamos então a ressaltar o papel que os princípios jurídicos desempenham na interpretação dos enunciados prescritivos e a consequente elaboração da norma jurídica. Salientamos que a importância dos princípios se destaca quando há conflitos entre normas jurídicas. Nessas ocasiões, devem ser privilegiados os valores que o legislador constitucional decidiu proteger e assim deverá o intérprete agir na hierarquização das normas. Para o presente estudo, é fundamental o papel do princípio da autonomia dos municípios e do princípio da territorialidade, visto que impedem a elaboração pela União Federal, de leis nacionais que invadam a competência tributária reservada aos Municípios. Dessa forma, entendemos que os princípios funcionam como delimitadores da atuação legislativa.

3.1. Nesse diapasão, entendemos que o princípio da autonomia dos municípios decorre do sistema federativo brasileiro e, principalmente, da leitura dos artigos 29 e 30 da Constituição Federal. Em outras palavras, o Texto Supremo atribuiu aos Municípios o direito de legislarem sobre assuntos de interesse local, de se auto-organizarem, inclusive financeiramente;

3.2. Já o princípio da territorialidade pode ser definido como o poder vinculante de uma lei ensejará dentro dos limites geográficos do ente tributante que a editou. Denota-se que tomamos o princípio da territorialidade em sua acepção formal, tendo em vista que tal interpretação coaduna com a rígida repartição de competências determinada pela Constituição Federal. Outrossim, sempre que a Carta Magna desejou que a tributação ultrapassasse as fronteiras do ente tributante que a instituiu, o fez expressamente, não sendo esse o caso do ISS.

4. A estrutura federativa do Estado Brasileiro impõe a repartição rígida e exaustiva da competência tributária impositiva, visando impedir que o legislador infraconstitucional a manipule ao seu bel prazer.

5. A Lei Maior realizou a distribuição de competências entre as pessoas de direito público interno adotando o critério material. O constituinte originário descreveu os comportamentos que podem ser utilizados pelo legislador – de cada uma das pessoas políticas de direito público internas – como hipótese de incidência de impostos.

6. Importante lembrar que ao lado da escolha do critério material para repartir as competências tributárias, o constituinte utilizou para atingir esse objetivo, o critério territorial (aqui entendido como a possibilidade de uma lei irradiar efeitos apenas sobre os fatos jurídicos ocorridos dentro do seu território), uma vez que, somente dessa maneira será possível impedir a pluralidade de incidências e, por conseguinte, a existência de conflitos de competência entre os entes tributantes.

7. As regras-matrizes de incidência tributária são instituídas mediante leis ordinárias dos Municípios e Distrito Federal que, no entanto, devem respeitar os ditames constitucionais objetivando, com isso, prevenir que a autonomia das pessoas competentes coloque em risco a sistemática impositiva.

8. A lei complementar possui a função de uniformizar, homogeneizar o sistema tributário, impedindo a instalação do caos. Extrapolando os limites da competência a ela atribuída e, conseqüentemente, invadindo a competência constitucionalmente conferida aos demais entes federados, estará a lei complementar sujeita à revisão pelo Poder Judiciário.

9. A regra-matriz de incidência tributária é aquela que define a incidência fiscal. A norma jurídica é fruto da interpretação dos enunciados normativos realizada pelo exegeta. Assim, a regra-matriz de incidência tributária é um juízo hipotético-condicional

expresso por uma relação de dever ser (se ocorrer o fato X, então deve ser a obrigação tributária Y).

10. A incidência é a própria aplicação do direito, ou seja, depende da atuação humana. A incidência envolve a operação de subsunção, que se dá quando o fato jurídico guarda identidade com a descrição prevista na hipótese normativa e de implicação, quando o conseqüente surge em razão da realização dos fatos descritos no antecedente normativo.

11. Assim, vertido em linguagem competente o evento descrito hipoteticamente no antecedente normativo, instalar-se-á a relação jurídica.

12. A regra-matriz de incidência é uma estrutura lógica composta por um antecedente, também chamado de hipótese e um conseqüente, conhecido como tese.

12.1. O antecedente da regra-matriz de incidência tributária é formado pelos critérios material, espacial e temporal, ao passo que o seu conseqüente é constituído pelos critérios pessoal e quantitativo.

13. O critério material é o núcleo da hipótese de incidência tributária, descrito por um verbo mais um complemento.

14. O critério espacial da hipótese tributária corresponde às coordenadas espaciais constantes da regra-matriz de incidência tributária, que delimitam a área geográfica em que o fato jurídico tributário deve ocorrer para que se irradiem seus efeitos.

15. O critério temporal determina o momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

16. O critério pessoal da regra-matriz de incidência determina quem pode figurar no pólo ativo e passivo da relação jurídica tributária.

17. Critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pela base de cálculo e alíquota, um carecendo de razão de existência sem o outro. A base de cálculo está completamente vinculada à materialidade do tributo, sendo necessário mensurá-la em atenção aos ditames constitucionais. Já a alíquota possui a função de, em conjunto com a base de cálculo, determinar o montante devido a título de tributo.

18. No tocante ao ISS, a “prestação de serviço” configura seu critério material (caracterizado pelo verbo “prestar” somado ao seu complemento “serviços”). Não integra o critério material do ISS a prestação gratuita de serviços.

19. As prestações de serviço sobre as quais incide o ISS são aquelas que configuram verdadeiras obrigações de fazer, sendo certo que as obrigações de dar não se sujeitam ao mesmo. Tal imposto incide apenas sobre a atividade-fim e não sobre as

diversas etapas (isto na hipótese dos serviços não comportarem segregação, não serem divisíveis). No caso dos serviços serem fracionáveis, o ISS será devido quando cada etapa estiver concluída.

20. São diversas as discussões judiciais que envolvem o critério material da hipótese de incidência do ISS, dentre as quais destacamos aquela que aborda a taxatividade da lista de serviços. Em que pese a jurisprudência majoritária dos tribunais superiores afirmando a taxatividade da lista de serviços, nossa posição é que a lista de serviços encerra um comando meramente sugestivo, uma vez que a competência dos Municípios e Distrito Federal para instituir o ISS encontra-se plenamente limitada pelo art. 156, III, da Constituição Federal e não pode ser restringida por legislação infraconstitucional a pretexto de solucionar conflitos de competência, em total afronta ao princípio da autonomia municipal.

21. O critério temporal está intimamente ligado à realização do critério material. Quanto ao critério temporal do ISS, o nascimento do vínculo obrigacional se dará no momento da conclusão da efetiva prestação de serviço. Não incide o ISS sobre a celebração de contratos e sim sobre a efetiva prestação de serviços.

22. Quanto ao critério pessoal, podem figurar no pólo ativo da obrigação tributária as pessoas políticas internas dotadas de competência legislativa para a criação de tributos. No caso do ISS a competência é conferida aos Municípios e Distrito Federal.

23. O sujeito passivo está profundamente ligado à realização da materialidade presente no antecedente normativo. No caso do ISS o sujeito passivo apenas poderá ser aquele que realizar a prestação de serviços.

24. Como regra geral, a base de cálculo do ISS é o preço da prestação do serviço. Vale lembrar que nem todos os valores recebidos pelo prestador de serviço devem ser considerados base de cálculo do tributo. Existem importâncias recebidas pelo prestador de serviços que não podem ser computadas como receitas do mesmo, mas sim, como receita de terceiros.

25. O critério espacial (da mesma forma que o critério temporal) está intimamente ligado ao critério material da hipótese de incidência normativa e não ao critério pessoal. Assim, concluída a prestação de serviços é possível determinar onde a mesma se deu.

26. Admitindo-se a equivocada hipótese de tributação do ISS em razão do domicílio prestador, estaríamos tributando o fato de se possuir um domicílio ou um

estabelecimento prestador em um determinado Município e não a prestação de serviços em si.

27. A interpretação da mensagem constitucional só pode ser uma: cada Município é competente para tributar os fatos jurídicos tributários ocorridos dentro de seu território. Considerar que o fato jurídico não ocorreu dentro daquele local onde efetivamente aconteceu significaria retirar a competência desse Município e atribuí-la a outro, o que é inviável, ainda mais por meio de normas infraconstitucionais.

28. Vale lembrar que, não havendo disposição constitucional em sentido oposto, o âmbito de validade das leis coincidirá com o território onde elas se aplicam, contudo, diferem do critério material da regra-matriz de incidência tributária, que conjuga as circunstâncias descritas em lei para realização do fato jurídico tributário.

29. Recordamos que a repartição de competências não foi realizada apenas com fundamento no critério material, mas também foi baseada no critério territorial, com o objetivo de evitar a pluralidade de incidências. De outra forma, adotando-se exclusivamente o critério material na repartição de competências instalar-se-ia o conflito de competência entre todos os entes tributantes.

30. Os chamados “conflitos de competência” relativos ao ISS (os quais não acontecem em nossa opinião) se dão – em primeiro lugar – em razão da dificuldade de determinação do critério temporal da regra-matriz de incidência, ou seja, da dificuldade de determinação do momento em que a prestação de serviços foi concluída, dificuldade essa muito mais de ordem prática do que jurídica.

31. Outro ponto que causa confusão e possível conflito é a determinação contida a princípio no artigo 12 do Decreto-lei n. 406/1968, reproduzida posteriormente no artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, que estabelece que o serviço considera-se prestado no local do “estabelecimento prestador” (ou local do domicílio deste).

32. Não assentando a lei nada a respeito do local onde os serviços devem ser considerados prestados, o ISS seria pago ao Município (ou Distrito Federal) onde foi concluída a prestação de serviços, em obediência ao critério constitucional de repartição de competências tributárias, princípio da autonomia dos municípios e princípio da territorialidade. Nesse passo, não haveria qualquer conflito que pudesse se instalar.

33. A Lei Complementar n. 116/2003, ao eleger como regra geral o local do estabelecimento prestador e ainda, apresentar hipóteses taxativas de exceção, determinou que não se encaixando o serviço prestado nas hipóteses prescritas nos Incisos I a XXII do

art. 3º, o ISS deve ser recolhido ao Município onde se situa o estabelecimento prestador, atribuindo à expressão estabelecimento prestador conteúdo muito abrangente, que ao invés de esclarecer, chega a confundir o intérprete, na construção da regra-matriz de incidência do ISS.

34. Entendemos que a Lei Complementar n. 116/2003 elegeu como critério espacial elemento que não se coaduna com as disposições constitucionais. Desta forma, a pretexto de solucionar um conflito de competência, terminou por instaurar um, sendo inconstitucional o seu artigo 3º.

35. A jurisprudência, há alguns anos, havia pacificado o tema, estabelecendo que o ISS era devido no local da efetiva prestação dos serviços, sendo irrelevante para esse fim o local do estabelecimento prestador. Quando o assunto parecia solucionado, a jurisprudência pátria passou a hesitar e atribuir ao artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, interpretação literal, que subverte as regras constitucionais.

36. Não enxergamos qualquer razão que justifique a alteração do posicionamento dantes pacificado em nossos tribunais, considerando a absoluta semelhança entre as disposições constantes na legislação complementar atual e aquelas do diploma legal anterior (Decreto-lei n. 406/1968). Para satisfazer os ditames constitucionais, o ISS só pode ser recolhido ao Município onde o serviço for efetivamente prestado.

## BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. Imposto sobre serviços. *Revista de Direito Tributário* 35. São Paulo: Malheiros, jan./mar. 1986.
- \_\_\_\_\_. Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* 17-18, São Paulo: Malheiros, 1981.
- \_\_\_\_\_. Problemas atuais do imposto sobre serviços. *Revista de Direito Tributário* 27-28, São Paulo: Malheiros, 1984.
- \_\_\_\_\_. *República e Constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_; BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Conflitos de competência e tributação de serviços. *Revista de Direito Tributário* 6, São Paulo: Malheiros, out./dez. 1978.
- \_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. ISS na Constituição: pressupostos positivos – arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário* 37, São Paulo: Malheiros, jul./set. 1986.
- \_\_\_\_\_; e GONÇALVES, José Artur Lima. Legal aspects of interest paid to foreign lenders under Brazilian tax law. *Diritto e Pratica Tributaria*, Milani: Cedam, Casa Editrice Dott Antonio Milani, 1998.
- ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, fev. 2006.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Norma constitucional e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2003 e 2005.
- \_\_\_\_\_. *Segurança base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987.

- \_\_\_\_\_. Normas sobre conflitos “criadoras” de limitações à competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário* 17-18, São Paulo: Malheiros, 1981.
- \_\_\_\_\_. Limites da competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, São Paulo: Malheiros, 1985.
- \_\_\_\_\_. ISS: Serviços de despacho aduaneiros – Momento da ocorrência do fato impositivo – Local da prestação – Base de cálculo – Arbitramento. *Revista de Direito Tributário* 66, São Paulo: Malheiros, 1994.
- \_\_\_\_\_. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário* 5, São Paulo: Malheiros, 1996, p. 72-97.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*. São Paulo: Ícone, 2006.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BORGES, José Souto Maior. Inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança de ISS sobre contratos de assistência médico-hospitalar. *Revista de Direito Tributário* 38, São Paulo: Malheiros, out./dez. 1986.
- \_\_\_\_\_. ISS (Imposto sobre Serviços) na Constituição. *Revista de Direito Tributário* 3, São Paulo: Malheiros: São Paulo, 1978.
- \_\_\_\_\_. ISS – Seguro-saúde. *Revista de Direito Tributário* 61, São Paulo: Malheiros, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975.
- \_\_\_\_\_. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário* 87, São Paulo: Malheiros, 2000.
- \_\_\_\_\_. Sistema tributário na Constituição de 1988 – I. *Revista de Direito Tributário* 47, São Paulo: Malheiros, jan./mar. 1989.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68. *Revista de Direito Tributário* 6, São Paulo: Malheiros, out./dez. 1978.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. *ICMS*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

- \_\_\_\_\_. Imposto sobre Serviços. *Revista de Direito Tributário* 48, São Paulo: Malheiros, abr./jun. 1989.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª ed., 15ª ed e 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000/2003/2005.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- \_\_\_\_\_. O conceito de “exportação de serviços” para fins de não-incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. *Revista de Direito Tributário* 100, São Paulo: Malheiros, 2003, p. 11-18.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- COSTA, Alcides Jorge. ISS – Local da prestação do serviço – Decreto-lei n. 406/1968 e Lei Complementar n. 116/2003. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.
- DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.
- \_\_\_\_\_. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1964.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário* 54, São Paulo: Malheiros, out./dez. 1990, p. 158-163.
- \_\_\_\_\_. *Introdução ao estudo do direito*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda; FERREIRA, Marina Baird. *Dicionário Aurélio eletrônico – versão 2.0*, Regis e J.C.M.M. Editores, 1996.
- GASPAR, Walter. *ISS – Teoria e prática*. 2ª ed. São Paulo: Lumen Juris, 2000.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GIARDINO, Cleber. ISS – Competência municipal. *Revista de Direito Tributário* 32, São Paulo: Malheiros, 1985.

- GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Base de cálculo – Atualização monetária do preço à vista não integra a base de cálculo do imposto – Interpretação do art. 6º do Convênio 66/88 – Inaplicabilidade da Súmula 533/STF – Taxa de permanência – Natureza. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 5, out./dez. 1993.
- HOUAISS. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, versão eletrônica <[www.uol.com.br/dicionarios](http://www.uol.com.br/dicionarios)>.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985, vol. 10.
- \_\_\_\_\_. *O ISS na Constituição*. Curitiba: Juruá, 1991.
- LIMA GONÇALVES, José Artur. *Imposto de Renda – Pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Imunidade tributária. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: IOB.
- LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- \_\_\_\_\_. Controle processual da incidência: declaração de inconstitucionalidade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005a, pp. 839-860.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MENDONÇA, Oscar. O local da prestação de serviço e o ISSQN: guerra fiscal no plano municipal. *Revista de Direito Tributário* 82, São Paulo: Malheiros, 1998, p. 226-232.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos teóricos e práticos*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MOURA, Fabio Clasen de. *Imposto sobre Serviços: operações intermunicipais e internacionais (importação e exportação)*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quatier Latin, 2009.

- NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- PROCHALSKI, Daniel. *ISS. Regra-matriz de incidência e conflitos de competência*. Curitiba: Juruá, 2009.
- SILVA, José Afonso da. Participações financeiras dos Municípios. *Revista de Direito Tributário* 17-18, São Paulo: Malheiros, 1981, p. 218-221.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – Hierarquia de normas – Papel do Código Tributário Nacional no ordenamento. *Revista de Direito Tributário* 84, São Paulo: Malheiros, 1999.
- VELLOSO, Caio Mário da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Tributário* 88, São Paulo: Malheiros, 2000.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)