

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ  
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE GESTÃO E ECONOMIA  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO DE GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

GRAZIANE DE OLIVEIRA AVELAR

**O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO  
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

**CURITIBA - PR  
2018**

GRAZIANE DE OLIVEIRA AVELAR

**O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO  
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA- ISSQN**

Monografia apresentada pela acadêmica Graziane de Oliveira Avelar como exigência do curso de pós-graduação em Gestão Pública Municipal da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de “Especialista em Gestão Pública Municipal”, sob a orientação da professora Dra. Isaura Alberton Lima.

CURITIBA-PR  
2018



Ministério da Educação  
Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Diretoria de Pesquisa e Pós-Graduação  
Especialização em Gestão Pública Municipal



### **TERMO DE APROVAÇÃO**

O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

Por

**GRAZIANE DE OLIVEIRA AVELAR**

Monografia apresentada às 15:00, do dia 19 de outubro de 2018, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista no Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, Turma , ofertado na modalidade de Ensino a Distância, pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Câmpus Curitiba. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

---

Isaura Alberton de Lima  
UTFPR - Curitiba  
(orientador)

---

Hilda Alberton de Carvalho  
UTFPR - Curitiba

---

Joao Mansano Neto  
UTFPR - Curitiba

Dedico este trabalho aos meus filhos  
amados Bernardo e Guilherme.

## RESUMO

AVELAR, Graziane de Oliveira. O aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto sobre os Serviços de qualquer Natureza – ISSQN. 2018. 39 f. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal) – Programa de Pós-Graduação da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2018.

Em tempos atuais, a situação em que o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) está delimitado, especificamente atinente ao seu aspecto espacial, tem desembocado em um dos maiores focos de contenciosos administrativos e judiciais do Brasil, com patentes prejuízos para os entes tributantes e os prestadores de serviços. Nesse sentido, o presente estudo tem o escopo de esclarecer o aspecto espacial, qual seja, limites geográficos em que haverá a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, tendo em vista os diversos casos de bitributação verificados, inclusive, mesmo após a vigência da Lei Complementar n°. 116/2003, norma geral concernente à matéria. Desta feita, propõe-se, inicialmente, destacar o arquétipo constitucional do imposto sobre serviços, ressaltando a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sedimentada sobre o tema em apreço, manifestamente contrária à previsão legal trazida pela Lei Complementar n°. 116/2003. Para tanto, utiliza-se uma pesquisa estritamente documental acerca da temática em questão. Nesse passo, analisa-se a questão atinente à bitributação, sob o prisma doutrinário e jurisprudencial, ressaltando a divergência firmada sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, que desemboca na árdua tarefa de se definir, com propriedade, o município competente para arrecadação e cobrança do tributo, rechaçando-se a jurisprudência consolidada acerca do aspecto espacial do tributo em questão.

**Palavras chaves:** Guerra fiscal. - Imposto sobre serviços de qualquer natureza. - Aspecto espacial da hipótese de incidência.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>09</b>
1.1 Objetivos.....	09
1.2 Justificativa.....	10
1.3 Metodologia.....	10
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: O PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS .....</b>	<b>11</b>
2.1.1 O sistema constitucional tributário.....	11
2.2 O arquétipo constitucional ISSQN .....	12
<b>2.2.1 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS .....</b>	<b>13</b>
<b>2.2.2 BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO DO ISSQN .....</b>	<b>15</b>
2.2.3. A lei complementar nº. 116/2003.....	16
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>19</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS: O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN .....</b>	<b>20</b>
4.1 A guerra fiscal no âmbito do ISSQN .....	20
4.2 Conflito de competência entre os municípios: o local da prestação de Serviços (O aspecto espacial do ISSQN decorrente da legislação vigente).....	22
<b>4.3 A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL EMANADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ).....</b>	<b>26</b>
4.3.1 A orientação jurisprudencial emanada pelos tribunais inferiores .....	29
4.3.2 A visão doutrinária sobre o aspecto espacial do ISSQN.....	34
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>36</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>38</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), em tempos atuais, ganhou significativa importância como fonte de receita e transformou-se em alvo de disputas envolvendo a legitimidade para sua cobrança. (LONGEN, 2011)

Nesse aspecto, não são poucos os municípios que na tentativa de aumentar as próprias receitas, passaram a atrair grande número de empresas praticando alíquotas sensivelmente reduzidas. Assim, muitos prestadores de serviços transferiram suas empresas para determinadas localidades, ainda que de forma fictícia e fraudulenta

Cabe destacar, ainda, que a precária estrutura das administrações tributárias, especialmente em municípios pequenos, tende a proliferar e motivar a manutenção da economia ilegal de tributos ocasionada pela instalação de empresas fachadas que recolhem valores ínfimos, geralmente fixados por estimativas, sem nenhum respaldo na realidade praticada pela própria empresa. (LONGEN, 2011)

Muito embora o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tenha firmado entendimento no sentido de que o local da efetiva prestação de serviços, quando da concretização do fato gerador é que define o município para a cobrança do referido tributo, a questão não se encontra devidamente pacificada. (LONGEN, 2011)

Conforme Longen (2011), não são raros os casos em que dois ou mais municípios almejam tributar os mesmos fatos geradores, situação inadmissível em nosso ordenamento jurídico, vez que prestigia a bitributação e ofende o princípio da segurança jurídica, assegurado pela Constituição Federal.

A solução tornou-se ainda mais tormentosa com a edição da Lei Complementar 116/203 (BRASIL, 2010), que poderia ter estancado todas as discussões atinentes à matéria, mas que trouxe ainda mais dúvidas para o intérprete e o aplicador do direito.

### **1.1.OBJETIVOS**

A proposta do presente trabalho é discutir o aspecto espacial de incidência do ISSQN, qual seja, a localidade em que haverá a incidência do respectivo tributo, sistematizando as orientações jurisprudenciais firmadas sobre o assunto frente à legislação complementar, em vigor, atinente sobre a matéria.

Desta forma, tem-se como objetivo específico dirimir, com propriedade, a tormentosa tarefa de definir, com fincas a evitar a bitributação, rechaçada em nosso ordenamento pátrio, o município competente para se realizar a cobrança do pertinente tributo.

## **1.2 JUSTIFICATIVA**

A Temática em questão se torna relevante visto que a guerra fiscal se encontra instalada em diversos municípios brasileiros, os quais visam à arrecadação irrestrita de tributos. Desta feita, torna-se necessária a análise minuciosa sobre a hipótese de incidência do ISSQN, consoante a legislação em vigor e jurisprudência firmada, a fim de dirimir eventuais dúvidas acerca da legitimidade de sua cobrança.

## **1.3 METODOLOGIA**

A metodologia empregada consistiu em uma análise sistemática acerca do tema, especificamente em doutrinas, artigos científicos e legislação correlata, nitidamente qualitativa e documental

Paralelo ao estudo doutrinário sobre o aspecto de incidência do ISSQN, foi realizada uma pesquisa jurisprudencial sobre o tema, contrapondo-se a legislação ora então vigente, perquirindo-se uma visão histórica acerca da questão.

## **2 . FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: O PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

### **2.1 .1 O sistema constitucional tributário**

Fonseca e Bassoli (2010) relatam que o legislador constituinte brasileiro adotou a Federação como modelo para a organização político-administrativo do Estado. Cada ente federado, por sua vez, é titular de autonomia legislativa, administrativa e política.

Nesse aspecto, visando possibilitar a efetividade da autonomia financeira, a Carta da República designou atribuições legislativas tributárias, a fim de possibilitar a arrecadação de recursos de forma que os entes federativos possuam receitas para atender suas despesas.

O ente municipal é uma organização político-administrativa da República Federativa do Brasil e possui autonomia política, administrativa, normativa e financeira, todas devidamente atribuídas pelo texto constitucional. (BRASIL, 2009)

A autonomia deste ente federativo está assegurada por meio da definição de suas próprias fontes de recursos a fim de atuar no desempenho de suas atribuições.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, como todos os demais tributos integrantes do sistema jurídico brasileiro, tem sua origem na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2009) e, por esta razão primordial, se submete aos princípios e diretrizes ali traçados.

Nesse sentido Macedo (2004) relata que o sistema constitucional tributário possui uma característica de bipolaridade, ou seja, de um lado há as competências tributárias, no sentido de instituir e exigir determinados tributos e, por outro, há também os princípios limitadores da atividade tributante, representados pelo Estado tributante e o cidadão contribuinte.

A repartição de competências tributárias delimitada pela Constituição Federal vigente entre todas as entidades tributantes é uma forma de limitação imposta pelo próprio texto constitucional.

Assim, a Constituição da República, ao repartir competências tributárias, reservou aos municípios o imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar” - artigo 155, inciso III, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1 da Emenda Constitucional n. 03/93. A exceção referida são os serviços de “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, submetidos exclusivamente ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS)

Na realidade, a Constituição da República não institui tributos, mas tão-somente outorga competências tributárias aos entes federativos (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), cuja limitação é trazida pela regra-matriz indicada no texto constitucional.

Concernente ao Imposto sobre Serviços, a Carta da República, em seu artigo 156, inciso III, disciplinou a competência para os municípios instituírem o pertinente tributo, cuja regra matriz é assim definida: “Artigo 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar”. Assim Macedo (2004) verifica, portanto, que o referido dispositivo constitucional estabelece a competência para o legislador municipal criar a norma geral e abstrata do ISSQN, delimitando os contornos do critério material.

Nesse diapasão, para que o ente municipal possa instituir e cobrar o ISSQN, este tem de estar previsto em sua legislação ordinária, mais especificamente em seu Código Tributário Municipal.

Desta forma, o critério material do ISSQN é exteriorizado pelo verbo *prestar* e seu complemento *serviço*; prestar serviço, nesse rumo, é uma relação jurídica que incidirá a norma geral e abstrata do imposto sobre serviços. (FARINA, 2010).

## 2.2 O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ISSQN

Conforme já elucidado anteriormente, compete ao legislador infraconstitucional, quando da regulamentação do ISSQN, atuar em estrita conformidade com as diretrizes, princípios e preceitos contidos e traçados no texto constitucional, em fiel observância ao sistema constitucional tributário.

Analisando o art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2009), outrora transcrito, depreende-se que referido texto constitucional outorga aos municípios a competência tributária concernente ao ISSQN.

Destaca-se, oportunamente, que referida competência é exclusiva, não podendo ser atribuída a nenhuma outra pessoa política, com exceção do Distrito Federal, em decorrência de seu caráter híbrido.

Cabe salientar, igualmente, segundo Farina (2010), o texto constitucional não estabelece hipóteses de incidência do tributo. Ou seja, a Constituição da República não demarca quais fatos hipotéticos que, empiricamente identificados, darão nascimento à

obrigação de recolhimento do tributo correspondente. Sua missão é de delimitar o perímetro de atuação do legislador quando do exercício de sua competência tributária.

Nessa toada, compete aos municípios – igualmente ao Distrito Federal, no exercício de sua competência, instituir o ISSQN, mediante a edição de leis que descrevam as hipóteses de incidência que farão nascer às obrigações tributárias.

### **2.2.1 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Preceitua o artigo 110 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2010) *in verbis*:

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

O Código Civil de 2002 (BRASIL, 2010), em seu artigo 594, assim disciplina: “Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição. ”

Ora, da análise dos supracitados artigos depreende-se que a legislação não estipula o conteúdo semântico do conceito de serviços.

Por sua vez, o contrato de prestação de serviços regulado pelo Código Civil estabelece a relação jurídica de prestação de serviços, não apontando qualquer significado para a expressão prestação de serviços.

Assim, Macedo (2004) relata que pode-se estabelecer o conteúdo semântico do conceito de serviço: ação ou efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar um trabalho intelectual ou uma obra material.

Nesse prisma, o cerne do imposto em comento é a efetiva prestação de serviços e, por esta razão substancial, o conceito de serviço tributável dará nascimento ao critério material da hipótese de incidência da regra-matriz do ISSQN.

Vale ressaltar que muitas polêmicas que envolvem o ISSQN advêm do alcance dado ao significado jurídico do termo serviço.

Excluem-se, nesse contexto, os serviços públicos da abrangência da definição almejada, haja vista que são imunes, em decorrência da imunidade recíproca preconizada na Constituição Federal.

Várias correntes doutrinárias surgiram para estabelecer o alcance e conteúdo do vocábulo serviços.

Uma primeira corrente refere-se à tese literalista e, como a própria denominação sugere, atrela a letra do inciso III, art. 156, da Carta Magna, disciplinando que serviço é aquele definido em lei complementar. De igual forma, a definição de serviços se torna ainda imperiosa, razão pela qual aludida teoria é refutada.

Uma segunda corrente, por seu turno, defende a tese econômica acerca do vocábulo que denota o conceito de serviço como sendo o produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade que não se apresenta sob a forma de bem imaterial. Igualmente, referida teoria é repelida pelos estudiosos, haja vista que seu significado não se coaduna com o sistema do ordenamento constitucional tributário.

Surge, nesse compasso, uma terceira tese, em harmonia com o art. 110 do CTN já citado anteriormente, que defende a definição de serviço tributável pelo ISSQN aquele correspondente à prestação de serviço tipificada pelo Código Civil, em que o vocábulo “fazer” prevalece sobre o vocábulo “dar”.

Referida tese restringe a incidência do ISSQN às prestações de fazer. Esse entendimento tem prevalecido nos julgamentos do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se verifica pelo teor do acórdão transcrito:

*TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. (...) A terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação (...). 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. (Supremo Tribunal Federal, RE n. 116.121-3/SP, pleno, Rel. p/ o acórdão o Min. Marco Aurélio de Mello, julgado em 11.10.2000, DJU de 25.5.2001, disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)).*

Portanto, incabível a adoção da teoria econômica para o conceito de serviço, tendo em vista que o conceito de serviço definido pela economia não traduz qualquer pertinência jurídica.

Barreto (2009) relata que nessa esteira, serviço é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.

Analisando o conceito acima, depreende-se que serviço é aquele prestado a favor de outrem, porque, do contrário, não corresponderia a serviço propriamente dito, mas sim a trabalho favor próprio, em que não se daria a transferência de riqueza passível de tributação;

com conteúdo econômico, porquanto novamente, se não há transferência de riqueza, não há subsunção do fato concreto ao fato hipotético descrito na norma, pois não há parcela de riqueza a ser apropriada pelo Estado; sob o regime de direito privado, uma vez que os serviços públicos não são passíveis de tributação, tendo em vista a imunidade recíproca albergada pela Constituição; em caráter negocial, haja vista que o serviço filantrópico ou familiar, por exemplo, não é passível de tributação; e, por fim, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial, de forma a deixar claro que o ISSQN incide tanto sobre a “circulação de bens imateriais” quanto materiais, refutando, assim, a dicotomia equivocada por parte da doutrina que considera que ele recai apenas sobre a circulação de bens imateriais (FARINA, 2010).

Segundo Fonseca e Bassoli (2010), é tributável pelo ISSQN a prestação de serviço e não o seu consumo, fruição, utilidade ou utilização. Diante dessa afirmação, conclui-se que o prestador de serviço é o destinatário constitucional tributário, já que ele é quem se beneficia da remuneração pela prestação.

Assim, o conceito jurídico de serviço transmite a competência tributária conferida aos municípios e ao Distrito Federal pela Constituição da República de 1988.

## **2.2.2 BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO DO ISSQN**

A tributação dos serviços no Brasil se iniciou em 1812, por meio de alvará. Posteriormente, com a Constituição de 1924, foi promulgada a lei orçamentária que instituiu o denominado imposto sobre as lojas.

No ano de 1860, o imposto sobre as lojas transformou-se em imposto sobre indústrias e profissões, de competência do Império. Somente no ano de 1891 a competência do “imposto sobre indústrias e profissões” passou a ser de titularidade do Estado.

Com as Constituições de 1937 e 1946, houve significativa alteração do aludido tributo, cuja competência se estendeu aos municípios.

Nesse sentido, com o advento da emenda complementar n. 18, de 01.12.1965, o “imposto sobre indústrias e profissões” foi extinto e cedeu lugar ao “imposto sobre serviços de qualquer natureza”.

Desta forma, com a Constituição de 1967, o texto constitucional inovou ao estabelecer que os serviços sobre os quais houvesse a incidência do ISSQN seriam definidos em lei complementar. Referida lei foi promulgada no ano seguinte, sob a forma de decreto-lei, de número 406.

Com o advento da Constituição cidadã, no ano de 1988, referido imposto foi mantido sob a competência dos municípios, tendo sido estipulado, no art. 156, parágrafo 3 do texto constitucional, a necessidade de promulgação de lei complementar a fim de definir os aspectos de incidência do referido tributo.

Assim sendo, Uemura (2010) relata que o decreto-lei n. 406/68 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, tendo sido revogado, quase em sua totalidade, com a promulgação da Lei Complementar n. 116/2003, vigente em nosso ordenamento jurídico.

### **2.2.3 A lei complementar nº. 116/2003**

Nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, já citado anteriormente, é garantido aos municípios instituir o Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos na competência tributária dos estados-membros, tais como aqueles enumerados no art. 155, II do mesmo texto constitucional. Ao final do supracitado artigo, têm-se as expressões “definidos em lei complementar”, assertiva que ainda provoca controvérsias acadêmicas e jurisprudenciais.

Mas qual seria o papel desta lei complementar? Conforme regra trazida pelo art. 146 da Constituição Federal, as leis complementares em matéria tributária possuem a função precípua de dirimir os conflitos de competências assim como impor limitações ao poder de tributar.

Segundo leciona Amaro (2006):

*Dir-se-ia que a constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar, etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária (...). A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, desta forma, uniformidade ao Sistema Tributário Nacional. (AMARO, 2006, p. 168/169).*

Pois bem. Considerando o aludido artigo citado, Fonseca e Basolli entendem que a lei complementar teria como função a prevenção de conflitos de competências, trazendo a harmonização, sem, no entanto, restringir a autonomia dos municípios por ser esta uma cláusula pétrea.

De fato, o intérprete do ISSQN deve buscar, primeiramente, a Constituição Federal, a Lei Complementar 116/2003 (norma de nível nacional) e a lei do município a fim de traçar a regra-matriz de incidência fiscal do Imposto sobre Serviços.

Carreira e Neto (2009) informam que a lei Complementar n. 116/03 define a competência para exigir o tributo, seu fato gerador, seu limite de alíquota, os serviços sobre os quais haverá a incidência do ISSQN, sua base de cálculo, seu sujeito passivo, entre outros elementos.

Nesse contexto, a relação jurídica vislumbrada indica o município como sujeito ativo; o prestador de serviços, por sua vez, seja pessoa física ou jurídica caracteriza-se como sujeito passivo; a base de cálculo, lado outro, tem como pressuposto o valor do serviço prestado e, por fim, a alíquota é o percentual definido na legislação municipal.

A prestação de serviços, consoante pode observar, envolve uma relação jurídica entre o prestador de serviços e o tomador de serviços, implicando obrigações para ambas as partes, sendo certo que natureza destas obrigações é determinante para a tributação do serviço.

Com efeito, nem mesmo o legislador de normas nacionais pode alterar o conceito de prestação de serviços, caracterizado como nítida obrigação de fazer. Referida obrigação já fora definida pelo Direito Civil. Optou o legislador, por sua vez, apresentar uma relação de serviços sujeitos à tributação por meio do ISSQN, na tentativa de identificar os serviços passíveis de tributação e, inclusive, evitar possíveis conflitos de competências.

Segundo Fonseca e Bassoli (2010), parcela da doutrina entende que, na tentativa de prevenção dos conflitos de competência, o rol trazido pela Lei Complementar n. 116/2003 deve ser interpretado como enumeração exemplificativa e não taxativa. Considerando-se que a competência do município de tributar independe de lei complementar, não é dado ao legislador estabelecer quais seriam os serviços a serem tributáveis pelo ISSQN. Outra corrente doutrinária sustenta que no regime constitucional vigente, se o serviço não estiver previsto em lei complementar municipal, jamais poderá servir de hipótese de incidência do ISSQN, por impedimento constitucional. Sustenta que a lista é taxativa.

A doutrina majoritária, a esse propósito, entende que a lista é taxativa. Porém, antes de se checar a taxatividade ou não de determinado serviço, imperiosa se torna a verificação dos parâmetros constitucionalmente traçados e necessários à tributação do ISSQN.

Isso porque o próprio texto constitucional se incumbiu de traçar a regra matriz de incidência do ISSQN, estabelecendo os critérios (material, espacial, temporal) que devem ser devidamente preenchidos para correta tributação do ISSQN.

Carraza (2007) esclarece que o modelo federativo garante ao município a autonomia e, nos termos constitucionais atribuiu-se competência para instituir o ISSQN. Para tanto, importa se o serviço prestado encaixa-se na hipótese de incidência deste tributo e não se ele está

incluso na lista, já que ela é sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente dispensável, tanto pelo legislador municipal quanto pelo juiz e pelo administrador público.

### **3. METODOLOGIA**

A metodologia empregada no presente trabalho científico baseou-se em uma pesquisa exploratória, com o fito de se carrear diversas temáticas sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN.

Foram utilizadas, sobretudo, fontes de pesquisas primárias, além do arcabouço jurisprudencial, tanto dos tribunais superiores quanto inferiores.

A pesquisa utilizada foi, sobretudo, qualitativa, a fim de se perquirir as diferenças ideias sobre a temática em apreço, utilizando-se como parâmetro a pesquisa essencialmente documental.

Acerca do estudo de documentos, foram analisados diversos documentos jurídicos, correspondentes a acórdãos prolatados sobre o tema. A construção jurisprudencial, nesse sentido, baseou-se essencialmente na visita a sítios como o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e o Superior Tribunal de Justiça.

A revisão bibliográfica, por sua vez, baseou-se, essencialmente, sobre as diversas doutrinas já formuladas sobre o tema, em especial aos artigos jurídicos publicados em diversos sítios de renome, além de doutrinas clássicas emanadas de tributaristas conceituados.

## 4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS: O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

### 4.1 A guerra fiscal no âmbito do ISSQN

De acordo com Canalle e Freitas (2007), a guerra fiscal no âmbito do ISSQN é caracterizada pela renúncia fiscal de um ente tributante com o objetivo de atrair para o seu espaço territorial um número significativo de empresas ou determinado segmento da economia. Na medida em que um ente oferece uma determinada vantagem – redução de uma alíquota e base de cálculo, por exemplo, o ente tributante vizinho propõe uma vantagem maior, cabendo ao empresário, nesse sentido, escolher quais os benefícios são mais atraentes para a fixação de sua empresa.

Essa é a famigerada Guerra Fiscal, que muitos municípios vêm utilizando, sob a alegação de atrair investimentos para o desenvolvimento da economia local.

No tocante aos impostos sobre serviços, há duas temáticas acerca da guerra fiscal que merecem destaque: a primeira diz respeito à concessão de incentivos fiscais pelos municípios, conforme explanado anteriormente. Mas não se pode olvidar da tormentosa interpretação dada ao art. 3 da Lei Complementar n. 116/2003 sobre a expressão “local do estabelecimento prestador” de serviços.

E ainda Canalle e Freitas (2007) relatam concernente aos incentivos fiscais, estes têm fundamento no art. 151 da Constituição da República de 1988 e têm como escopo promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país. Apresentam-se, nesse aspecto, sob diversas formas, tais como isenção, redução da base de cálculo ou alíquota, anistia, vantagens financeiras, creditícias, operacionais, suspensão de impostos, dentre outras.

Nesse mesmo rumo, cumpre destacar que muito embora os municípios possuam autonomia para concederem isenções, incentivos e benefícios fiscais, somente com a previsão em lei complementar referidos entes tributantes poderão instituir tais desonerações. É o que reza o art. 156, parágrafo 3, inciso III da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2009):

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*(...)*

*III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;*

*§3º - Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:*

*III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

De fato, os municípios não podem definir, conforme sua conveniência, acerca de tais desonerações, visto que estão sujeitos aos limites estabelecidos pela Lei Complementar n.101/2000, sob pena de uma eventual desobediência implicar responsabilidade aos administradores fazendários, assim relatam Canalle e Freitas (2007).

Pois bem. As limitações impostas pela Lei Complementar n. 101/2000 tornam-se necessárias, diante dos abusos praticados pelos administradores públicos.

De acordo com Canalle e Freitas (2007), sabe-se que os incentivos fiscais vêm sendo concedidos sob o manto do interesse público, sendo outorgados por critérios meramente políticos. Além do mais, empresas estruturadas, organizadas, levam vantagens em relações a outros ramos da economia.

Referido panorama acarreta situações de patente inconstitucionalidade. Isso porque mesmo com a promulgação da Emenda Constitucional n. 32/2002, que estabeleceu o teto mínimo de 2% para o ISSQN, alguns municípios oferecem alíquotas inferiores a este teto, desrespeitando veementemente a regra matriz ditada pela Carta da República e, ainda, ignorando o próprio princípio da igualdade.

Tais atitudes acarretam a manutenção de verdadeiros paraísos fiscais: muitas empresas se instalam nos municípios que concedem tais benefícios, mas de forma fictícia, mantendo aquela sede de “fachada”, com apenas a indicação de um endereço formal.

Nesse contexto, Canalle e Freitas (2007) relatam o surgimento do segundo conflito envolvendo os municípios nessa batalha fiscal: há grande número de prestadores de serviços - pessoas físicas ou jurídicas – estabelecidas em determinado município e prestando serviços em outro. Surge a tormentosa questão: qual município compete para tributar tais prestações? O Município em que estas ocorrem ou o local do estabelecimento prestador?

Trata-se, na realidade, de um conflito de competência homogêneo, donde surge o questionamento acima colacionado, a fim de se perquirir qual o município competente para se cobrar o ISSQN.

Questões atinentes a essa matéria são levantadas diariamente em diversos municípios brasileiros. A guerra fiscal, neste caso, se caracterizou em um desvio de intenções pelo legislador ordinário, favorecendo os administradores públicos que burlam a lei e que, nesse sentido, adotam interpretações tortuosas acerca da legislação em vigor. (MARTINS, ALBUQUERQUE, 2006)

## **4.2 Conflito de competência entre os municípios: o local da prestação de serviços (O aspecto espacial do ISSQN decorrente da legislação vigente)**

O art. 3 da Lei Complementar n. 116/2003 estabelece o âmbito espacial da regra matriz do imposto sobre serviços. Confira-se:

*Art. 3. 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 Ia XXII, quando o imposto será devido no local: 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, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para o mencionado texto legislativo, o aspecto espacial da norma, relevante para incidência é, em regra, o local do estabelecimento prestador, ou do domicílio do prestador, com exceção as hipóteses elencadas, cujo local será da execução dos serviços.

Estabelecimento prestador, por sua vez, definido no art. 4 da Lei Complementar 116/2003, caracteriza-se como o complexo de várias forças econômicas e dos meios de trabalho que o comerciante consagra ao exercício do comércio, impondo-lhes uma unidade formal.

Deste modo, segue a redação do artigo 4 da aludida lei:

*Art. 4 – Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade autônoma ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contrato ou quaisquer outras que venham a ser utilizados.*

Segundo Macedo, o legislador complementar teve o cuidado de evitar artifícios, com a definição acima mencionada, por parte de alguns contribuintes que de forma maliciosa

instalaram-se em municípios onde a alíquota do ISSQN é menor, mas que efetivamente realizam a prestação de serviços em outros. Para a Lei Complementar 116/2003, torna-se irrelevante para fins de caracterização de estabelecimento prestador o caráter permanente ou temporário da efetiva prestação de serviços. Importa, tão-somente, o local em que o contribuinte desenvolva suas atividades (MACEDO, 2010).

Trata-se, na verdade, do local em que são encontrados os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço. É necessário, nesse aspecto, que o estabelecimento tenha um mínimo de condições materiais que possam configurar uma unidade econômica ou de atividade profissional. O critério a ser utilizado é a verificação do local onde se encontra presente a estrutura, ainda que de forma mínima, para o desempenho das atividades, sejam elas intelectuais ou econômicas (FERNANDES, 2010)

Destaca-se, igualmente, que o art. 12 do Decreto-lei 406/68 dispunha de norma idêntica à novel lei. Confira-se:

*Art. 12. Considera-se local da prestação de serviços:*

- a) O do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;*
- b) No caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;*
- c) No caso de serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o município em cujo território haja parcela da estrada explorada.*

Impende realizar que a Lei Complementar 116/2003 esclareceu alguns pontos controvertidos acerca do local de incidência e do pagamento do tributo, mantendo o regramento contido no artigo 12 do Decreto-Lei 406/1968, ampliando tão-somente o rol de exceções, não se restringindo apenas aos serviços de construção civil.

Como se pode observar, tanto o Decreto-Lei 406/1968 quanto a Lei Complementar 116/2003 são normas gerais de direito tributário, cuja previsão está contida no art. 146, inciso III, da Carta Magna. Trata-se de legislação quadro, moldura, verdadeira lei de princípios.

Nessa toada, a Lei Complementar 116/2003 cumpre o papel de norma geral apta a delimitar o âmbito de competência tributária municipal. Tem o papel, inclusive, de resolver eventuais conflitos entre os municípios. Referida lei nacional prevê a hipótese de incidência do ISSQN e estabelece a regra jurídica que delimita o seu aspecto espacial, assim relata Toffanelo (2008).

Com o manifesto intento de prever conflitos e em fiel observância ao artigo 146 da Constituição Federal Vigente, a lei complementar 116/03 previu, de forma expressa, que o ISSQN seria devido ao município onde está localizado o estabelecimento prestador ou, na sua falta, no local do domicílio prestador.

As leis complementares têm o condão de harmonizar o ordenamento jurídico, funcionando como verdadeiro instrumento de integração da legislação a fim de evitar conflitos entre diferentes entes públicos.

Toffanelo (2008) diz que a regra jurídica prevendo o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN tem natureza jurídica de norma geral e, por esta razão primordial, somente pode ser alterada por lei complementar. Referida regra é derivada do princípio fundamental de separação e harmonia entre os poderes e também tem o condão de evitar o conflito de competência entre os entes públicos municipais.

Por oportuno, destaca-se que a legislação infraconstitucional atinente ao ISSQN preferiu, de forma excepcional, priorizar o princípio da extraterritorialidade, admitido em nosso ordenamento jurídico, desde que haja a previsão em:

- 1) Convênios de cooperação de que participem os municípios, os Estados e o distrito Federal; ou
- 2) Que exista previsão em norma geral nacional.

E, por tratar-se a lei complementar 116/03 de norma geral nacional, forçoso concluir que, excepcionalmente, referida lei tem a característica da extraterritorialidade e teve como propósito estancar as polêmicas atinentes ao aspecto espacial do imposto sobre serviços – ISSQN.

Resumindo-se, a lei complementar ora em comento, visou pôr um fim às discussões existentes, até então, sobre o conturbado aspecto espacial, qual seja, a localidade em que se considera o serviço efetivamente prestado:

<b>LEI COMPLEMENTAR 116/2003</b>	<b>LOCAL</b>
<u>Serviço Prestado</u>	<u>Localidade em que se encontra inserido o estabelecimento prestador</u>

### 4.3 A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL EMANADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)

Conforme já explicitado nos tópicos antecedentes, a Lei complementar n. 116/2003 dispõe, em seu artigo 3, o aspecto espacial de incidência do ISSQN. Referido tributo torna-se devido no local onde está localizado o estabelecimento do prestador do serviço, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador, com ressalvas às exceções legais.

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento diverso, entendendo que, para fixação de competência do município tributante, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, segundo Toffanello (2008), Confira-se:

*EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISSQN. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.*

*I - Para fins de incidência do ISSQN - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 406/68. II - Embargos rejeitados." (EREsp 130792/CE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07.04.2000, DJ 12.06.2000 p. 66)*

Na intenção de elucidar o pensamento daquele Tribunal transcreve-se, outrossim, trecho do voto proferido pelo Ministro Garcia Vieira, no acórdão acima referido, *ipsis litteris*: (TOFFANELO 2008):

*Sr. Presidente, verifica-se por vários precedentes que tenho em mãos que o entendimento predominante, atualmente, nesta Primeira Seção, na Primeira Turma e, também, na Segunda Turma é no sentido de que o fato gerador se concretiza no local onde o serviço é prestado. Por exemplo, temos aqui o Recurso Especial nº 168.023-CE, Relator Ministro José Delgado, DJ de 03/08/98. Está dito o seguinte: "O fato gerador do ISSQN se concretiza no local onde o serviço é prestado." No mesmo sentido, Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 115.338-ES, do qual fui Relator, DJ de 08/09/98. No Recurso Especial nº 72.398/SP, Relator o Sr. Ministro Demócrito. Reinlado. DJ de 10/06/96, julgado no dia 06 de maio de 1996: "O local do recolhimento do ISSQN incidente sobre a administração de bens ou negócio, inclusive consórcio, é o do território, do município, onde se realiza o serviço." Recurso Especial nº 118.123/RS, do qual fui Relator, julgado dia 17/11/98: "Embora o art. 12, letra a, considere como local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido Imposto pertença ao município em cujo território se realizar o fato gerador." Recurso Especial nº 23.371-2/SP, Relator o Sr. Ministro Milton Luiz Pereira, DJ de 26/09/94: "Para o ISSQN quanto ao fato gerador considera-se o local onde se efetivar a prestação do serviço."*

*Da Segunda Turma, Recurso Especial nº 115.279-RJ, Relator o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 1º de julho de 1999, julgado no dia 6 de abril de 1999: "O município competente para cobrança do ISSQN é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele município o poder de tributar o serviço ocorrido em seu território."*

*Temos também os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 168.023-CE, Relator o Sr. Ministro Paulo Gallotti, de 03 de novembro de 1999, julgado no dia 22 de setembro de 1999. Consta da ementa: “O município competente para exigir o ISSQN é aquele onde o serviço é prestado.” O Ministro Paulo Gallotti cita, aqui, vários outros precedentes: O Recurso Especial nº 115.338-ES, do qual fui Relator, e Recurso Especial nº 115.279/RJ, Relator o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins. V.Exa., por esses exemplos, pode verificar que a questão nas duas Turmas e, também, nesta Egrégia Seção, agora é no sentido de que é o local da prestação do serviço.*

Segundo Toffanelo (2008) impende ressaltar que, consoante se extrai do voto acima transcrito, o STJ entendeu que, para fins de fixação de competência do ISSQN, torna-se irrelevante o lugar onde está estabelecido o prestador dos serviços. Nesse compasso, o aspecto espacial para hipótese de incidência deixou de ser aquele estabelecido na legislação complementar, passando a ser o do local onde o serviço foi prestado.

Pois bem. As decisões tomadas pelo Superior Tribunal de Justiça levaram em consideração as disposições contidas no art. 12 do Decreto-Lei 406/1968. O questionamento ainda subsiste em face à Lei Complementar 116/03 e, em decorrência da base constitucional da discussão – se a lei complementar ofende ou não a atribuição de competências, a problemática deverá ser decidida pelo Supremo Tribunal Federal, segundo Paulsen (2007).

Seguem, abaixo, algumas ementas com idêntico raciocínio:

*Resp 16033 / SP  
RECURSO ESPECIAL 1991/0021867-7  
Relator(a) Ministro HÉLIO MOSIMANN (1093)  
Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA  
Data do Julgamento 14/12/1994  
TRIBUTARIO. ISS. LOCAL DO RECOLHIMENTO. SERVIÇOS DE PAISAGISMO. OBRA JA CONCLUIDA.  
A REGRA GERAL SOBRE A COMPETENCIA PARA INSTITUIR O TRIBUTO (ISS) E A DO LOCAL ONDE SE SITUA O ESTABELECIMENTO PRESTADOR, EXCEPCIONANDO-SE OS CASOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, EM QUE A COMPETENCIA TRIBUTARIA SE DESLOCA PARA O LOCAL DA PRESTAÇÃO.*

e

*Resp 59466 / GO  
RECURSO ESPECIAL 1995/0002996-0  
Relator(a) Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (280)  
Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 24/10/1996  
TRIBUTARIO. ISS. MUNICIPIO. COMPETENCIA PARA EXIGIR O TRIBUTO.  
I - PARA FINS DE EXIGENCIA DO ISS, DETERMINASE A COMPETENCIA TRIBUTARIA PELA LOCALIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR DO SERVIÇO, AINDA QUE A MATRIZ DA EMPRESA SE SITUE EM OUTRO MUNICIPIO.  
PRECEDENTES.  
II - RECURSO ESPECIAL CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.*

Desta feita, o Superior Tribunal de Justiça preferiu ignorar a regra trazida pelo art. 12 do Decreto-Lei 406/68, deixando de considerar como estabelecimento o local onde efetivamente se mantinha toda a estrutura inerente à prestação de serviços, decidindo, ao contrário, que o imposto deveria ser recolhido onde efetivamente o serviço foi prestado (TOVAR, 2004). Constata-se:

*REsp 41867/RS*

*Ministro DEMÓCRITO REINALDO (1095) TI - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 04/04/1994 TRIBUTARIO. ISS. SUA EXIGENCIA PELO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68. EMBORA A LEI CONSIDERE LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68), ELA PRETENDE QUE O ISS PERTENÇA AO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE REALIZOU O FATO GERADOR. E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO QUE INDICA O MUNICIPIO COMPETENTE PARA A IMPOSIÇÃO DO TRIBUTO (ISS), PARA QUE SE NÃO VULNERE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL IMPLÍCITO QUE ATRIBUI AQUELE (MUNICIPIO) O PODER DE TRIBUTAR AS PRESTAÇÕES OCORRIDAS EM SEU TERRITORIO.*

Decorre claramente do exposto que as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça são calcadas no princípio da territorialidade das leis tributárias. Desta feita, entende-se que o ISSQN só pode ser devido no local em que o serviço foi efetivamente prestado.

Veja-se, sobre este aspecto, a lição de Barreto (2000, p. 07):

*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 da 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 prestador'. Admissão da espécie implica atribuir à lei municipal eficácia extraterritorial, é dizer, supor que a lei de um Município possa ser eficaz em outro, afastando a competência deste, no qual foram prestados os serviços.*

Constata-se, com base no trecho acima transcrito, que este eminente doutrinador defende o princípio da territorialidade da tributação: o município competente para a cobrança do tributo é aquele em cujo território se concretizou o fato gerador. (CANALLE e FREITAS, 2007)

Sobre tal aspecto, a intenção do Superior Tribunal de Justiça foi norteadada por fortes ideais, na luta incessante de combate à fraude e a simulação de estabelecimentos de fachada ou fictícios, com intenção de se impedir a propagação da “Guerra Fiscal” travada entre os

municípios. Em outras palavras, para o Superior Tribunal de Justiça, se o serviço é prestado no município “A”, neste local que deverá haver a tributação do ISSQN, ainda que o estabelecimento do prestador esteja situado no município “B”.

Ainda sobre este prima, seria o mesmo que dizer, conforme o entendimento jurisprudencial assentado, a lei do município “B” estaria dotada de “extraterritorialidade”, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de um município em que ela não pode ser aplicada. Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça cria verdadeira norma geral, revogando as regras contidas na legislação complementar (Decreto-Lei 406/1968 e Lei Complementar n. 116/2003), (TOFFANELO, 2008).

Pois bem. O Superior Tribunal de Justiça, em síntese, afirmou o entendimento acerca da autonomia municipal, assegurada pela Carta da República de 1988, tornando-se irrelevante, para fins de cobrança do ISSQN, o local onde se encontra o estabelecimento prestador, haja vista que é assegurado constitucionalmente a cada município proceder s tributação dos serviços concretizados em seu território. Em suma:

<b>PARA O STJ</b>	<b>LOCAL</b>
<b>Jurisprudência consolidada: é devido o ISSQN</b>	<b>Na localidade em que o serviço, de fato, é prestado, independentemente do local em que esteja localizado o estabelecimento prestador.</b>

#### 4.3.1 A orientação jurisprudencial emanada pelos tribunais inferiores

Os tribunais inferiores têm seguido a orientação jurisprudencial sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça. Abaixo, vale mencionar algumas ementas selecionadas com esse propósito, *in verbis*:

***Ementa:***

*TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - LOCAL DO ESTABELECIMENTO - FATO GERADOR - COMPETÊNCIA PARA EXIGÊNCIA - MUNICÍPIO ONDE FOI PRESTADO O SERVIÇO. Conforme entendimento do eg. Superior Tribunal de Justiça, é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador, observando-se, sobretudo, a lei aplicável ao caso concreto, a saber, o Decreto-Lei 406/68. ( Tribunal de Justiça de Minas Gerais, processo n. 1.0079.99.000390-1, Desembargador Geraldo Augusto,*

*data do julgamento: 30/03/2010, data da publicação 22/04/2010, disponível em www.tjmg.jus.br, consulta em 11.01.2011).*

***Ementa:***

***TRIBUTÁRIO - ISSQN - FATO GERADOR COMPETÊNCIA PARA A COBRANÇA - LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E NÃO ONDE ESTÁ ESTABELECIDO A EMPRESA - SENTENÇA REFORMADA. O fato gerador do ISSQN se concretiza no local onde o serviço foi efetivamente prestado, de sorte que o município competente para exigir o pagamento do tributo é aquele onde foi realizado o serviço e não o do local onde se encontra estabelecida a empresa. (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, processo n. 1.0188.04.030015-7, Desembargador Maurício Barros, data do julgamento: 29.08.2006, data da publicação: 15.09.2006, disponível em www.tjmg.jus.br, consulta em 11.01.2011)***

***Ementa:***

***DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS TRIBUTADOS - ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA - A competência para a cobrança do ISS é do município em que ocorreu a prestação dos serviços tributados, e não daquele em que estabelecido o prestador, consoante a interpretação que a jurisprudência vem fazendo dos artigos 3º e 4º da LC 116/03. (Tribunal de justiça de Minas Gerais, processo n. 1.0024.07.597480-8, Desembargador Dídimo Inocêncio de Paulo, data do julgamento 16.04.2009, data da publicação 19.06.2009, disponível em www.tjmg.jus.br, acesso em 11.01.2011).***

Cabe aqui, nesse aspecto, transcrever o voto proferido pelo Desembargador Edivaldo George dos Santos, nos autos n.1.0567.03.019085-2/001, que com muita propriedade explicita a tese já sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça:

*“Conheço do reexame necessário, porque presentes os pressupostos de admissibilidade.*

*Upnet Ltda. ajuizou a presente Ação Declaratória de Inexigibilidade de Tributos contra o Município de Sabará, alegando, em síntese, que tem por objeto social a construção de estações e redes de telefonia e comunicação, com emprego de materiais, projetos, instalações, manutenções, consultoria, representação e prestação de serviços de telecomunicações, informática e engenharia; que os serviços prestados podem ser enquadrados em diversos itens constantes na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68; que em relação aos serviços de construção relacionados no item I, o ISS deve ser recolhido no Município em que tais serviços forem prestados, conforme ser vê da alínea "b", do art. 12 do Decreto-Lei 406/68; que no que tange aos demais serviços dos itens II e V, há discussão entre o Fisco e o contribuinte, todavia, encontra-se pacífico o entendimento na jurisprudência de que o ISS relativo a qualquer serviço constante na Lista anexa ao Decreto-Lei 406/68 deve ser recolhido no Município em que o serviço tenha sido prestado; que os Municípios tais como Belo Horizonte, Contagem e Betim, onde os serviços vêm sendo prestados vêm retendo o ISS; que se tiver que pagar o ISS no Município onde presta os serviços e no Município de Sabará, estará pagando em duplicidade o imposto. Citou várias jurisprudências e requereu a concessão da liminar para*

*suspender a cobrança do Município de Sabará e, ao final, a procedência do pedido para ser declarado que a autora não tem a obrigação de recolher o imposto na aquele Município, quando a prestação do serviço ocorrer em outro Município.*

*Na contestação, o réu requereu a extinção do processo sem exame de mérito, ao argumento de que os serviços prestados pela Upnet não se enquadram no item 32 do rol de serviços a que se refere o Decreto-Lei 406/68; que as notas fiscais expedidas pela autora são provas evidentes de que a mesma não presta serviços de construção civil. No mérito, alegou que as legislações dos Municípios de Belo Horizonte, Contagem e Betim ferem o Decreto-Lei ; que com a aprovação da Lei Complementar 116/2003, o item 32 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, passou a ter nova redação conforme o item 7.02; que os serviços prestados pela Upnet estão enquadrados no item 31.01; que o item 31.01 não está incluído entre os itens I a XXII, do art. 3º da Lei Complementar Federal nº 116/2003, devendo a autora recolher o ISS no Município de Sabará; que a autora pleiteia pedido buscando guarida em leis anteriores à Lei Complementar Federal 116/2003. Requereu a improcedência do pedido.*

*O MM. Juiz de Primeiro Grau julgou procedente o pedido para declarar como ilegais e inexigíveis a cobrança e/ou a Certidão de Dívida Ativa do Município de Sabará relacionada à cobrança de ISSQN de serviços realizados pela autora em outro Município. Condenou o Município de Sabará ao pagamento de honorários advocatícios, o qual arbitrou em 10% (dez por cento) do valor atribuído à causa. Submeteu a sentença ao reexame necessário.*

*Não houve a interposição de recurso ordinário.*

#### **ISSQN - FATO GERADOR - LOCAL DA PRESTAÇÃO**

*Cuida-se de Ação Declaratória de Inexigibilidade de Tributo ajuizada pela Upnet Ltda. contra o Município de Sabará, com o objetivo de obter declaração judicial de não estar obrigada a pagar o ISS ao Município pela prestação de serviço de construção civil em outro Município.*

*A propósito, preleciona Roque Carraza que:*

*"O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é sempre devido (e não é só o caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse Município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a eles relacionados, os deveres instrumentais tributários". ("apud" José Eduardo Soares de Melo, Aspectos Teóricos e Práticos do ISS, 2ª edição, Dialética, ano 2001, pág. 118).*

*O aludido tributo tem previsão no art. 156, III, da Constituição Federal, incide sobre serviços de qualquer natureza, é de **COMPETÊNCIA** do município e tem como contribuinte o prestador do serviço.*

*No que tange ao município competente para sua cobrança, registre-se que não apenas o artigo 12 do Decreto-lei 406/68, mas também os artigos 3º e 4º da Lei Complementar 116/03, que revogaram aquele dispositivo legal, indubitavelmente tomam como local da prestação do serviço, para fins de apuração do ente tributante, o local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, a do domicílio do prestador, excetuadas as hipóteses ali expressamente elencadas.*

*Não obstante, o entendimento que vem sendo adotado pela doutrina e pela jurisprudência majoritária ao interpretarem o disposto em tais normas é no sentido de que o ISS é devido ao município do local em que ocorreu a efetiva prestação dos serviços.*

*Isso porque o fato gerador de tal imposto é justamente a prestação de serviços, tornando-se, destarte, desarrazoado permitir que o tributo seja recolhido aos cofres de ente municipal diverso, em cujo território está fixado o estabelecimento, uma vez que o domicílio do prestador de serviços não guarda qualquer consonância com o*

local em que realizada a atividade social, não podendo, assim, influir na fixação do tributo.

É certo que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, antes mesmo da edição da LC n.º 116/2003, já havia consolidado entendimento no sentido de ser competente para a exigência do imposto o Município onde realizada a prestação do serviço, pouco importando o domicílio do prestador. Segundo as decisões do colendo STJ, o entendimento acerca do tema não foi modificado com a entrada em vigor da LC n.º 116/2003; pelo contrário, foi reforçado.

Da análise das disposições pertinentes à matéria, pode-se afirmar que o critério para determinação do sujeito ativo da obrigação tributária não traz, hoje, qualquer ligação com o estabelecimento constante no contrato social ou com o local da unidade administrativa da prestadora de serviço, mas, sim, com o local em que efetivamente ocorre a sua prestação. Tal assertiva pode ser feita, independentemente de se incluir os serviços prestados dentro do rol previsto nos incisos do art. 3º da Lei Complementar n.º 116/2003.

Saliente-se que, conforme asseverou o sentenciante, às fls. 173, o objeto social da autora se enquadra perfeitamente dentro do conceito de obras e serviços de engenharia, "verbis":

"A construção de estações e redes de telefonia e comunicação, com emprego de materiais, projetos, instalações, manutenção, consultoria, representação e prestação de serviços de telecomunicações, informática e engenharia, nada mais é do que a realização de serviços e obras semelhantes, conforme preconizado no item 32 da Lista anexa e, produção técnica especializada, conforme consta na parte final do conceito.

Portanto, não é o local do estabelecimento prestador do serviço que determina a **COMPETÊNCIA** tributária do município para a cobrança do **ISS**, mas o local onde ocorreu o fato gerador, ou seja, onde se prestou o serviço. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente, para que não se vulnere o princípio constitucional que, implicitamente atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não é dotada de extraterritorialidade.

As Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificaram o entendimento de que o tributo é devido no local da efetiva prestação de serviços, onde ocorreu o fato gerador do imposto.

Nesse sentido, vale transcrever as seguintes jurisprudências:

*Ementa:*

**TRIBUTÁRIO. ISSQN. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 284, 282 E 356/STF E 211/STJ...** Mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/03, 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. 4. Recurso especial conhecido em parte e provido." (STJ: REsp nº 678655/SP., 2ª T., rel. Min. Castro Meira, v.u., DJ de 30/03/2006, p. 197).

**"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; Primeira Seção, Relator para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI; DJ de 12/6/2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ; Primeira Turma, Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJ de 1º/7/2005, p. 373; AgRg**

no Ag 607.881/PE; Segunda Turma, Relator Min. FRANCIULLI NETTO; DJ de 20/6/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ; Primeira Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJ de 29/11/2004, p. 239. (AgRg no Ag 762249 / MG; Ministro LUIZ FUX; DJ 28.09.2006).

*"Recurso Ordinário. Mandado de Segurança. Tributário. ISS. Local da Prestação do Serviço. 1. As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Dec-lei n.º 406/68, revogado pela Lei Complementar n.º 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que 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. Ademais, nos termos do art. 106 do CTN, em caso de situação não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infrator. 3. No particular, não subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixadas pelo Município da sede da empresa, pois a Lei Complementar n.º 116/2003 estabelece sem eu art. 3º, inc. XVI, que para os serviços de vigilância a **COMPETÊNCIA** para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do local dos bens ou do domicílio dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados". 4. Recurso ordinário provido (REsp n.17156, relator Ministro Castro Meira, DJ de 20.9.2004). Pelo exposto, em reexame necessário, confirmo a sentença". (disponível em [www.tjmg.jus.br](http://www.tjmg.jus.br), acesso em 11.01.2011).*

Nessa mesma linha de raciocínio, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, igualmente, perfilha do mesmo entendimento:

***Ementa:***

*ISS - Repetição de indébito Competência tributária do Município de Belém do Pará, local onde houve a efetiva prestação dos serviços - Procedência do pedido - Recurso da Municipalidade improvido. (Tribunal de justiça do Estado de São Paulo, processo n. 994.07.069004-4, relatora desembargadora Maria Cláudia Bedotti, data do julgamento 03.12.2010, data da publicação 15.12.2010, disponível em [www.tjsp.jus.br](http://www.tjsp.jus.br), acesso em 11.01.2011)*

***Ementa:***

*ISS – Competência fiscal - Serviços prestados em município diversa da situação do estabelecimento do contribuinte Competência tributária do local da prestação dos serviços e da sede da empresa, relativamente a serviços prestados em cada um desses locais. (Tribunal de justiça do Estado de São Paulo, processo n 994.08.115767-3. Relator Desembargador Rodrigo Enout, data do julgamento 25.11.2010 , data da publicação 21.12.2010, disponível em [www.tjsp.jus.br](http://www.tjsp.jus.br), acesso em 11.01.2011).*

Em sentido contrário, conforme observa JUNIOR (2008), a Terceira Câmara do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, no julgamento da apelação n. 1.0024.02.748504-4, entendeu que o ISSQN é devido no local de prestação de serviços, nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3 da Lei Complementar 116/03.

Ainda, o mesmo tribunal mineiro decidiu, no julgamento da apelação 1.0188.03.017631-0, que o mencionado imposto municipal deve ser recolhido no local do estabelecimento prestador, excetuando-se as hipóteses mencionadas no próprio art. 3 da Lei Complementar 116/03. (JUNIOR, 2008).

Depreende-se, portanto, que a jurisprudência sedimentada pelos tribunais inferiores ainda perfilham, em sua grande maioria, o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

#### **4.3.2 A visão doutrinária sobre o aspecto espacial do ISSQN**

A questão atinente ao aspecto espacial do ISSQN não encontra posição pacífica na doutrina, culminando divergências entre os mais renomados doutrinadores.

Baptista (2005) leciona que o local de prestação de serviços, para fins de tributação do ISSQN, é aquele em que o prestador cumpre com o seu dever jurídico – prestação fim – na forma do contrato celebrado com o tomador de serviços. Nessa mesma linha de raciocínio seguem os ensinamentos de Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto.

Carraza (2007), por sua vez, segue o idêntico raciocínio, que culminou na adoção do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça. Se um determinado serviço é prestado no município “A”, neste mesmo município que deve ser tributado o ISSQN, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado no município “B”. Admitir outro raciocínio é conceder à legislação do município “B” o caráter da extraterritorialidade.

Segundo demonstrado acima, ambas as orientações doutrinárias perfilham o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

De outra banda, Melo (2005) elucida que o entendimento firmado no Superior Tribunal de Justiça incorre em verdadeira antinomia constitucional porque, ao prestigiar o princípio da territorialidade da tributação e autonomia municipal, ofende o princípio da legalidade, vez que se chova com clareza aos preceitos já elencados pelo Decreto-lei 406/68, fielmente observados pela Lei Complementar 116/03.

Harada (2008) defende a tese da prevalência do local do estabelecimento prestador sobre o local onde efetivamente o serviço foi prestado.

Para este doutrinador, o conceito de estabelecimento é a grande problemática da questão, sendo certo que a norma que traduz a exceção ao princípio da territorialidade encontra-se em perfeita harmonia com o sistema jurídico, haja vista que se trata de legislação complementar.

Desta feita, a exceção ao princípio da territorialidade é mantida pela Lei Complementar 116/03, com ressalva aos vinte itens mencionados na legislação, todos pertinentes a serviços.

Martins (2004) assume a posição positivista, defendendo que a regra geral da efetivação do fato gerador se concretiza no local do estabelecimento prestador. Qualquer outra interpretação contrária ao texto legislativo transformaria o intérprete em verdadeiro legislador, sem deter poderes constitucionais para tanto.

Machado (2007), por sua vez, também assume a positivista. Em que pese à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, a Lei Complementar 116/2003 manteve a regra trazida pelo Decreto-Lei 406/1968, revelando ser determinante para o critério de fixação de competência o local onde está o estabelecimento prestador de serviços.

Percebe-se, neste ponto, que referido problema não se encontra pacificado na doutrina, haja vista que os doutrinadores se alinham ao entendimento perfilhado pelo Superior Tribunal de Justiça ou, ainda, adotam o critério legalista imposto pela Lei Complementar 116/2003.

Desta forma, depreende-se que a questão primordial acerca do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN não tem uma posição doutrinária pacificada. Renomados autores divergem sobre o referido instituto, ora aplicando a letra fria da lei, ora perfilhando do entendimento emanado e consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ. Em suma:

<b>PARA A LEI COMPLEMENTAR:</b>	<b>PARA A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA:</b>
<p style="text-align: center;">ADOTA CRITÉRIOS DE <b>EXTRATERRITORIALIDADE</b>, VEZ QUE NÃO CONSIDERA RELEVANTE O LOCAL EM QUE O SERVIÇO É PRESTADO (via de regra). ASSIM, A LEI DE UM MUNICÍPIO A, EM QUE SE ENCONTRA SEDIADO O ESTABELECIMENTO PRESTADOR, IRRADIA EFEITOS NO MUNICÍPIO B, LOCALIDADE EM QUE O SERVIÇO, DE FATO, É PRESTADO.</p>	<p style="text-align: center;">LOCALIDADE EM QUE SE PRESTA O SERVIÇO É A COMPETENTE PARA ARRECADAR E COBRAR O ISSQN</p>

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A previsão legal contida no art. 3 da Lei Complementar 116/2003, referente ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, é idêntica à previsão já estabelecida pelo art. 12 do Decreto-Lei 406/1968. A única ressalva diz respeito às exceções trazidas elencadas nos incisos I a XXII do art. 3, já mencionado.

Desta feita, independentemente de o serviço ter sido prestado sob a égide do decreto-lei 406/68 ou da lei complementar 116/2003, a norma que dispõe sobre o local de prestação de serviços, para fins de cobrança do ISSQN, é a mesma.

Não se pode olvidar, igualmente, que o Poder Judiciário está impedido de atuar como legislador positivo. Compete ao Judiciário, tão-somente, deixar de aplicar norma inconstitucional, quando declarada sua inconstitucionalidade seja pela via difusa ou concentrada.

Portanto, o Poder Judiciário não pode impor aos demais poderes obrigações de fazer ou não fazer acerca de determinadas ações, fazendo às vezes do legislador. Ainda, a atuação do Judiciário como legislador positivo ofende o princípio da separação de poderes, assegurado pela Carta da República de 1988.

Nesse contexto, observa-se que o Poder Judiciário, ao analisar a questão do local de incidência para fins de tributação do ISSQN, acaba por substituir o legislador ordinário, na contramão do texto legal, vez que impõe, no caso *sub examine*, o direito que deve ser aplicado, ofendendo-se a disposição legal sobre o tema.

A função primordial do Poder Judiciário é, tão-somente, a criação de normas individuais, em fiel análise do caso concreto. Desta feita, o Poder Judiciário encontra-se impossibilitado de substituir uma norma geral, manifestamente editada com o fim de se evitar os conflitos vislumbrados entre os municípios, por outra norma geral. E essa norma geral encontra-se vigente em nosso ordenamento jurídico: Lei Complementar 116/2003.

Tanto o Decreto-Lei 406/1968 quanto a lei complementar 116/2003 são, mais uma vez, normas gerais em matéria tributária e determinam a identificação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN. E é justamente essa normativa que deve prevalecer.

O legislador ordinário, por sua vez, optou por escolher as regras atinentes à matéria a fim de se evitar conflitos e guerras fiscais, com a presunção de que o serviço é prestado, na grande parte dos casos, no local onde o prestador encontra-se estabelecido.

O ordenamento jurídico, por ficção jurídica, definiu que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador. Desta feita, o entendimento firmado, em sentido contrário, pelo

Superior Tribunal de Justiça, acerca do recolhimento do ISSQN no local de prestação dos serviços configura verdadeira norma geral, cujo conteúdo ofende a norma geral positivada em legislação complementar.

Note-se, nesse contexto, que o Superior Tribunal de Justiça, reiteradamente, atua como legislador positivo, a pretexto de solucionar o problema vislumbrado com a bitributação, ao definir o aspecto espacial de incidência do ISSQN sendo o local em que o serviço, de fato, é prestado. Atuando justamente como legislador positivo, o STJ ofende o regramento geral, já consolidado, que determina o local do serviço prestado aquele em que está inserido o estabelecimento prestador.

Não se pode olvidar, nesse aspecto, que consoante regra trazida pelo art. 146, I, da CF/1988, compete à lei complementar dispor sobre os conflitos e, ainda, estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Portanto, a Lei Complementar é justamente aquela apta a dirimir conflitos sobre a matéria tributária, rechaçando-se a interpretação firmada pelo Poder Judiciário, de forma geral. Patente se concluir, portanto, que o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça e demais tribunais inferiores é equivocado, porquanto compete à legislação complementar definir normas gerais de direito tributário e dispor sobre os conflitos de competência referentes à matéria.

A Lei Complementar 116/03, neste prima, cumpriu seu intento, identificou em cada caso a entidade federativa a quem pertence o imposto. Portanto, qualquer questionamento acerca de sua inconstitucionalidade ofende as autorizações contidas no art. 146, I e III da Constituição Federal.

Em suma, a extraterritorialidade trazida na Lei Complementar 116/03, qual seja, a manutenção do local em que o estabelecimento prestador encontra-se instalado, ainda que o serviço seja prestado em outro município, está em consonância com as disposições contidas no art. 102 do CTN e artigo 146, I e III da Constituição Federal de 1988.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª edição rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3ª Ed., São Paulo, Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_. **ISS - Conflitos de Competência. Tributação de Serviços e as Decisões do STJ**, Revista Dialética de Direito Tributário 60, São Paulo, 2000.

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

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Versão do Senado, Edições técnicas, Brasília/DF, 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc116.htm>>, acessado em dez. 2017.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm) >, acessado em dez. 2010b.

\_\_\_\_\_. **Código Civil Brasileiro – Lei 10406/2002**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L5869.htm)>, acessado em Dez. 2010c.

CANALLE, Valéria. FREITAS, José Adelino de. **A Guerra Fiscal no âmbito do ISS**. Artigo apresentado no II Encontro de Estudos Tributários – ENET. Londrina, 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARREIRO, Arlene dos Santos. NETO, João Vicente Costa. **A responsabilidade tributária no campo do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN e seus impactos**. Disponível em: <[http://www.contabeis.ufba.br/Site/arquivos/Editor/file/TCC%20Gest%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%20Tribut%C3%A1ria/Artigo\\_Arlene\\_Final\\_Nota%20240909.pdf](http://www.contabeis.ufba.br/Site/arquivos/Editor/file/TCC%20Gest%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%20Tribut%C3%A1ria/Artigo_Arlene_Final_Nota%20240909.pdf)>, Acessado em dez. 2017.

FARINA, Laura Margherita. **O perfil Constitucional do Imposto sobre Serviços (ISS)**. Disponível em: <<http://scholar.google.com.br>>. Acessado em 10 de dez. 2010>.

FONSECA, Ruth Maria Guerreiro da. BASSOLI, Marlene Kempfer. **A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Disponível em <[www.uel.br/revistas/direitopub](http://www.uel.br/revistas/direitopub)>. Acessado em dez. de 2017.

FERNANDES, Eugenio Eustáquio Veloso. **Breves Considerações e Sugestões de alteração da LC116/03**. Disponível em: <<http://www.sinfisco.com.br/files/artigos/brevesconsideracoes.pdf>>, acessado em dez. 2017.

HARADA, Kyoshi. **ISS – Doutrina e Prática**. 1ª ed. São Paulo:Atlas, 2008.

LONGEN, Márcia Zilá. **O ISSQN e o conflito entre municípios. Quem pode cobrar? A quem recolher?**. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2185, 25 jun. 2009. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/13046>>. Acessado em jan. 2018.

MACEDO, Marivaldo Ribeiro dias de. **Aspectos relevantes do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)**. Disponível em<<http://scholar.google.com.br>>. Acessado em 10 de dez. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ALBURQUEQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. **Solução para a Guerra Fiscal do ISS**. Disponível em<[www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br)>. Acessado em dez. 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 4ª. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

TOFFANELO, Rafael Dias. **Aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. IV Concurso de Monografias. Instituto de Estudos Tributários – IET. 2008.

UEMURA, Henrique Kazuo. **O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e o aspecto espacial de sua hipótese de incidência**. Disponível em; <[www.jusnavigandi.com.br](http://www.jusnavigandi.com.br)>. Acessado em dez. 2017.