

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – SP**

**Alane Stephanie Muniz Barbosa**

**A INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS DOS TOMADORES DE  
SERVIÇOS INSTITUÍDA PELAS LEIS COMPLEMENTARES Nº 157 DE 2016 E Nº  
175 DE 2020**

**São Paulo  
2021**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – SP**

**Alane Stephanie Muniz Barbosa**

**A INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS DOS TOMADORES DE  
SERVIÇOS INSTITUÍDAS PELAS LEIS COMPLEMENTARES Nº 157 DE 2016 E Nº  
175 DE 2020**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário sob a orientação do Prof. Doutor Allan George de Abreu Fallet.

**São Paulo  
2021**

**Alane Stephanie Muniz Barbosa**

**A INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS DOS TOMADORES DE  
SERVIÇOS INSTITUÍDAS PELAS LEIS COMPLEMENTARES Nº 157 DE 2016 E Nº  
175 DE 2020**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário sob a orientação do Prof. Doutor Allan George de Abreu Fallet

Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

---

---

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esse trabalho de Monografia Jurídica aos meus pais, Cicero José Barbosa e Maria do Perpétuo Socorro Muniz Barbosa pela força, incentivo, compreensão, carinho e amor. Sem eles ao meu lado, a conclusão do Curso de Pós-graduação em Direito Tributário jamais seria possível.

## AGRADECIMENTOS

A conclusão do presente trabalho é resultado de um esforço conjunto em prol do aprofundamento do estudo do direito tributário que, apesar dos óbices ocasionados pela pandemia da COVID-19 e o conseqüente isolamento social que tornaram o fluxo natural de estudos e debates presenciais um desafio, foi enriquecedor e contributivo para o âmbito acadêmico e profissional.

Em razão dessa experiência e, principalmente, pelos contornos das dificuldades impostas pela situação *sui generis* experienciada pela sociedade, agradeço especialmente:

aos meus pais Cícero e Socorro, e meus irmãos Nicholas e Tiphani, base familiar que me deu todo o apoio e incentivo para não somente finalizar o Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário, mas por sempre me apoiar e dar forças para alcançar os objetivos;

aos meus amigos e colegas de curso pelos debates enriquecedores, pela colaboração e solidariedade;

ao Professor Doutor Allan George de Abreu Fallet, pela orientação, pela paciência e disposição para contribuir e sanar as dúvidas e inquietações que foram fundamentais não apenas para a conclusão do presente trabalho, mas também para um pensar mais indagativo e profundo do direito tributário.

## RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar as implicações jurídicas e práticas da introdução, pelas Leis Complementares 157/16 e 175/20, de alterações normativas à redação do artigo 3º da Lei Complementar 116/03, as quais inseriram algumas exceções à competência tributária quanto a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre os serviços de planos de saúde e medicina, planos de atendimento e assistência médico-veterinária, administração de fundos de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil.

Com isso, afere-se as introduções legislativas, motivadas por necessidades econômicas pautadas na busca do Poder Legislativo em afastar a dependência dos pequenos municípios quanto aos repasses constitucionais do Fundo de Participação dos Municípios e das transferências relativas aos impostos estaduais pagos pelos estados da federação, estão em consonância com os permissivos constitucionais, concluindo-se pela inconstitucionalidade das normas introduzidas no sistema jurídico à luz da teoria da autopoiese.

Palavras-chave: Direito Tributário. ISS. Competência Tributária. LC 157/16. LC 175/20.

## SUMÁRIO

<b>1. O SISTEMA DO DIREITO .....</b>	<b>10</b>
<b>1.1. Conceito de tributo .....</b>	<b>13</b>
<b>1.2. Espécies tributárias.....</b>	<b>20</b>
<b>1.3. A competência tributária .....</b>	<b>21</b>
<b>1.4. A lei complementar em matéria tributária.....</b>	<b>25</b>
<b>2. IMPOSTO SOBRE PRODUTO DE QUALQUER NATUREZA E LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03 .....</b>	<b>27</b>
<b>2.1. Conceito de serviço.....</b>	<b>28</b>
<b>2.2. A regra matriz de incidência tributária.....</b>	<b>30</b>
<b>2.3. A regra matriz de incidência tributária do ISS.....</b>	<b>35</b>
<b>3. AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELAS LEIS COMPLEMENTARES Nº 157/16 E Nº 175/20 QUANTO À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS.....</b>	<b>40</b>
<b>3.1. As alterações introduzidas pela Lei Complementar nº LC 157/16. ....</b>	<b>40</b>
<b>3.2. O entendimento jurisprudencial pátrio quanto ao local da prestação dos serviços.....</b>	<b>46</b>
<b>3.3. As alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 175/20.....</b>	<b>51</b>
<b>4. CONCLUSÃO.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>60</b>

## INTRODUÇÃO

O imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISS) passou por algumas alterações legislativas desde o advento da Constituição Federal de 1988 (CF). Até a publicação da Lei Complementar (LC) 116/03, encontrava fundamento infraconstitucional no Decreto-Lei 406/1968 (DL), quando, então, ganhou os contornos hoje conhecidos, acabando com algumas discussões jurisprudenciais a respeito de determinados assuntos, dentre os quais destaca-se o conflito de competência entre os entes políticos municipais.

Todavia, em busca de equalizar as contas públicas e diminuir a dependências financeira de municípios menores ao Fundo de Participação dos Municípios e às transferências obrigatórias relativas à arrecadação dos impostos estaduais, o Congresso Nacional aprovou a LC 157/16, que será objeto do presente trabalho.

Dentre outras disposições, essa LC alterou o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISS em relação aos serviços de planos de saúde e medicina e assistência médico-veterinária, administração de fundos de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, agenciamento, corretagem e intermediação de contratos de arrendamento mercantil.

Diante da inovação jurídica e dos problemas decorrentes dela, foram ajuizadas as Ações Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5835 e 5862 e a Ação de Arguição de Preceito Fundamental (ADPF) 499, invocando a proteção jurisdicional para afastar as inconstitucionalidades trazidas pelo novo regramento do artigo 3º da LC 116/03, incluídos pela LC 157/16.

O Supremo Tribunal Federal, em acolhimento ao pedido de tutela antecipada feito na ADI 5835, determinou temporariamente a suspensão da eficácia das alterações trazidas pela LC 157/16, o que ocasionou a movimentação do Poder Legislativo para inserir novo regramento legal em complemento às disposições outrora trazidas por essa lei com a finalidade de manter a equalização das contas públicas dos municípios menores.

Assim, em 23 de setembro de 2020, foi publicada a LC 175/20 regulamentando as obrigações acessórias do ISS quanto aos serviços mencionados pela LC 157/16, dispondo sobre a partilha do produto da arrecadação do imposto entre o município do prestador e o município do domicílio do tomador de serviços, criando o Comitê Gestos das Obrigações Acessórias do ISS (CGOA) e incluindo novas normas jurídicas ao artigo 3º da LC 116/03 para explicitar quem são os tomadores dos serviços que tiveram o critério espacial alterado.

Assim, partindo desse arcabouço fático, o presente trabalho objetiva analisar, por meio descritivo, as alterações trazidas pelas LCs 157/16 e 175/20, se existe consonância com as

prescrições da CF bem como as implicações práticas dos efeitos dessas normas no mundo fenomênico.

Para tanto, adota a teoria da autopoiese, de Niklas Luhmann, para analisar as introduções legislativas em conformidade com as exigências formais e materiais, explícita e implicitamente, na CF.

## 1. O SISTEMA DO DIREITO

Convém primeiramente esclarecer que o presente trabalho adotará a concepção de sistema à luz da teoria autopoietica, trazida por Niklas Luhmann.

Um sistema nada mais é que um todo composto de partes que interagem entre si, sendo interdependentes uma das outras, de modo que formam uma unidade para desempenhar determinado objetivo.

De acordo com a teoria geral dos sistemas, existem quatro tipos de sistemas: o de máquinas, o dos seres vivos, os sistemas psíquicos e os sistemas sociais. Excluindo-se o sistema de máquinas, que é composto de engrenagens, os demais sistemas possuem caráter autopoietico.

A autopoiese, cuja etimologia deriva do grego *autopoieis* (autoprodução), traz a ideia de estrutura por meio de sistemas e subsistemas fechados que produzem e reproduzem sua própria organização, por meio de seus respectivos componentes.<sup>1</sup> Em outras palavras, possuem a capacidade de autocriação e autorreprodução de acordo com a necessidade de consenso com os meios exógenos que, indiretamente, lhes influenciam.

A teoria de Luhmann concebe a sociedade como um macrossistema autopoietico, isto é, sem interferências diretas do ambiente e de outros elementos que nele atuam, mas passível de alterações advindas de suas próprias bases como verdadeiro sistema de retroalimentação (autorreferência).

O sistema social é constituído pela comunicação, ela serve para gerar mais transmissão e recepção de mensagens e, por meio disso, tem a capacidade autopoietica. Dentro desse sistema, há microssistemas ou subsistemas que, apesar de o integrarem, também são dotados de autonomia. Isso ocorre todas as vezes em que um plexo das relações sociais começa a ganhar autonomia por meio da realização de operações que nenhum outro sistema realiza diferenciado, portanto, dos demais<sup>2</sup>. Foi o que ocorreu, por exemplo, com o direito, a economia, a política, a moral, a religião etc.

Todo subsistema social é composto de função e estrutura. A função, nada mais é que toda ação ou atividade desenvolvida para atingir os objetivos previstos de determinado complexo, sendo possível mediante determinações estruturais denominadas de código e programa.

---

<sup>1</sup> ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP, tomo I (recurso eletrônico): teoria geral e filosofia do direito / coords. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro Gonzaga, André Luiz Freire - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017 p. 3. <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/>. Acessado em 27/03/2021.

<sup>2</sup> ARAÚJO, Marilene. *A Constituição e a teoria dos sistemas de Luhmann*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. Vol. 79. p. 427-477. abr-jun 2012.

O direito é um sistema de segundo grau ou subsistema derivado do sistema social<sup>3</sup>, visto que também é constituído de comunicação, diferenciando-se do sistema social e dos demais subsistemas em decorrência de possuir função e estrutura próprios.

A função do direito consiste na “estabilização das expectativas normativas pela regulação de suas generalizações temporais, objetivas e sociais”<sup>4</sup>, para a interferência das condutas humanas, determinando como elas devem ser. Tal função apenas pode ser cumprida se atendidas as determinações estruturais denominadas de código e programa.

O código nada mais é que o esquematismo binário formado pela dicotomia lícito/não lícito. É por meio dele que se identifica, dentro das comunicações do sistema social, o que pertence ou não ao sistema jurídico. Para que os códigos cumpram seu papel, é necessária a existência de programas (normas jurídicas veiculadas na CF, leis ordinárias, LC, decretos etc.) que determinam a maneira como tais códigos devem ser utilizados, qualificando quais fatos sociais serão tidos como lícitos e quais como ilícitos.

Com efeito, o fato de haver subsistemas dentro do sistema social não significa, necessariamente, dizer que eles são rígidos e fechados, não recebendo qualquer tipo de influências externas (*inputs*), seja do próprio sistema social seja de outros subsistemas nele contidos. Ao revés, por ser um sistema comunicacional todos eles são sintaticamente fechados, mas semanticamente abertos de tal modo que, para que haja a inserção daquela influência externa dentro dos subsistemas, essa terá que ser assimilada de acordo com os critérios próprios (código e programa) do sistema influenciado.

Partindo do pressuposto luhmanniano, Fabiana Del Padre Tomé bem explica que:

O sistema jurídico pode assimilar, de acordo com seus critérios (código e programa), os fatores do ambiente, sem que seja diretamente influenciado por eles. As expectativas normativas não são determinadas imediatamente por interesses econômicos, pela política, pela ética, pela moral etc.; dependem de processos seletivos de filtragem conceitual no interior do sistema jurídico, exigindo a digitalização interna de informações provenientes do ambiente.<sup>5</sup>

Dessa forma, o sistema jurídico assimila seletivamente os fatores do ambiente externo, fazendo-o por meios próprios (comunicação inata), de tal modo a garantir a sua identidade e manutenção como sistema autônomo, autorreprodutivo e autorreferencial, como bem explana José Aparecido Camargo:

(...) entende-se o direito, subsistema derivado do sistema social, como produto da comunicação entre os elementos que compõem o sistema jurídico, cujos limites se formam pelo Texto constitucional que é a fronteira dentro da qual circulam as

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p 167.

<sup>4</sup> LUHMANN, Niklas. *O Direito da Sociedade* [livro eletrônico]. São Paulo: Martins Fontes: 2016. posição 2041.

<sup>5</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses: 2005. p. 46.

interações de um sistema fechado, auto-referente (*sic*), pretensamente não afetado pelo ambiente externo.<sup>6</sup>

Adotando as lições de Marcelo Neves, discípulo brasileiro de Luhmann, Paulo de Barros Carvalho bem explana que “os sistemas autopoieticos ostentam a chamada ‘clausura organizacional’: são fechados no plano operacional, mas abertos em termos cognitivos”<sup>7</sup>. Por essa razão, passa a analisar o direito pela perspectiva da semiótica da linguagem.

A semiótica apresenta o direito positivo pela regência combinatória dos três modais deônticos (permitido, proibido e obrigatório). Como há a lei do quarto excluído, isso é, não existe modal outro além dos três acima descritos, diz-se que o direito é um sistema fechado sintaticamente, o que permite a autorreferencia desse sistema.

Contudo, por compor um sistema de primeiro grau (sociedade) em que há a intercomunicação entre os demais sistemas, conforme já mencionado, “as hipóteses normativas estão sempre prontas para receber novos fatos que o legislador entenda relevantes, como portas abertas para a absorção de matérias sociais, políticas, econômicas, morais, etc.”<sup>8</sup>.

Em razão dessa complexidade, Luhmann afirma que é impossível um sistema nascer e se reproduzir “com bases exclusivamente autorreferenciais. Nem mesmo quando o sistema é dotado da capacidade de auto-organização e de auto-observação”<sup>9</sup>. Por esse fato é que se diz que sistema do Direito também é semântica e pragmaticamente aberto.

É nesse contexto que a CF desempenha imprescindível função como “máquina” autopoietica do Direito, pois é ela quem permitirá, em última análise, quais perturbações externas são conhecidas e compensadas por reações internas ao próprio sistema, buscando o equilíbrio entre ele e os demais subsistemas sociais, e, ainda, a sua própria manutenção como complexo autônomo. O seu papel consiste na fixação de critérios e diretrizes para que o sistema atinja seu objetivo.

<sup>6</sup> CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI. 18., 2009, São Paulo, SP. Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI. Florianópolis. Fundação Boiteux, 2009. p. 3159.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 168.

<sup>8</sup> *Ibidem*. p. 169.

<sup>9</sup> LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução realizada a partir do original (“Verfassung als evolutionäre Errungenschaft”. In: *Rechtshistorisches Journal*. Vol IX, 1990, pp. 176<sup>a</sup> 220), cotejada a tradução italiana de F.Fiore (La costituzione comeacquisizione evolutiva”. In: Zagrebelsky, Gustavo. Portinaro , Pier Paolo. Luthter, Jorg.II.Futurodella Costituzione. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi, e Raffaele DeGiorgi. Notas de rodapé traduzidas da versão em italiano por Paulo Sávio Peixoto Maia (texto não revisado pelo tradutor). p.19. <https://pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANN-Niklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva>. Acessado em 30/08/2021.

Dessa forma, a interpretação das normas jurídicas introduzidas no ordenamento, em razão das compensações ocorridas diante de perturbações externas do sistema social, do sistema político, do sistema econômico etc., ficam sempre dentro da baliza do sistema jurídico, desprezando comunicações que lhes são alheias, isto é, que não se transfiguraram em linguagem que lhes é própria, tendo por fundamento último semântico a CF.

Paulo de Barros Carvalho, partindo da teoria de Gunther Teubner para corroborar a teoria luhmanniana, bem pontua que:

[A] Teoria dos Sistemas, no modelo autopoietico, ressalta com tintas fortes a autonomia do direito e o quanto parece estranho interpretar a realidade jurídico-tributária em termos econômicos, contábeis, entre tantos outros pontos de vistas possíveis, de maneira a tomar tal interpretação como se prescritiva fosse.<sup>10</sup>

É dessa forma que o direito tributário deve ser interpretado, isto é, dentro das balizas da linguagem do direito, uma vez ser parte do integrante do sistema jurídico.

A CF, em seu título VI, capítulo I, dedicou-se a dispor sobre o “Sistema Tributário Nacional”, estabelecendo regras e princípios basilares ao exercício do poder de tributar bem como assegurando limites a tal desempenho e estabelecendo garantias imprescindíveis aos cidadãos a ele submetidos.

De certo, dentro do livro que lhe é dedicado, localizam-se uma série de normas e princípios que constituem pilares e balizas a tributação em âmbito nacional, estadual e municipal, de tal modo que quaisquer perturbações externas decorrentes da necessidade social e econômica devem ser compensadas pelo sistema jurídico por meio da estrutura código/programa para que surtam os devidos efeitos dentro do Sistema do Direito, com a interpretação última na CF.

### 1.1 Conceito de tributo

O Capítulo I, do Título VI, da CF já inicia autorizando a União, Estados, Municípios e Distrito Federal a instituir tributos (artigo 145). A primeira indagação que se faz é justamente o significado da palavra tributo, visto que o texto constitucional não traz definições, até porque não tem o dever de fazê-lo, já que sua função é única e exclusivamente prescrever normas de estrutura e normas de comportamento, tal como incumbem às leis em geral.

Todavia, diante das controvérsias a respeito da definição de tributo, o legislador infraconstitucional, quando da elaboração da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional “CTN”), resolveu fazê-lo editando o artigo 3º nos seguintes termos:

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 217.

tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Da prescrição do texto normativo acima aludido, extrai-se que a definição de tributo está atrelada a existência de cinco elementos concomitantes, quais sejam, (i) ser prestação pecuniária compulsória, (ii) em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, (iii) que não constitua sanção de ato ilícito, (iv) seja instituída por lei e (v) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Dizer que tributo é toda prestação pecuniária compulsória é interpretar a determinação de um comportamento obrigatório de pagamento em dinheiro, afastando, por consequência, a voluntariedade (permitido) ou a vedação (proibido) da regulação do comportamento humano.

Note-se que a obrigatoriedade não advém do momento do adimplemento, mas do próprio nascimento da relação jurídico-tributária bastando a concretização do fato previsto em lei que será transmutado em linguagem jurídica competente. Nesse momento, nasce automática e infalivelmente a relação jurídico-tributária ao qual alguém ficará ligado ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária<sup>11</sup>.

A repetição de que a obrigação pecuniária compulsória deve ser apresentada “em moeda ou valor que nela se possa exprimir” é utilizar-se de redundância, visto que se é prestação pecuniária é, necessariamente, expressa em moeda, tratando-se, portanto, de erro grosseiro do legislador.

Contudo, a problemática da locução advém da sua parte final que estabelece a expressão “ou que nela se possa exprimir”; aqui se abrangeu demasiadamente o contexto das prestações tributárias já que trouxe a possibilidade interpretativa de instituir obrigação tributária por meios outros que não o pagamento em moeda, tal como o pagamento *in natura* ou *in labore*.

Essa compreensão, todavia, nos parece equivocada na medida em que as normas devem ser interpretadas sistematicamente e de modo contemporâneo à sua instituição.

O artigo 156 do CTN dispõe sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário<sup>12</sup> e em nenhuma delas é verificada a possibilidade de extinção da obrigação por meio de fornecimento,

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.

<sup>12</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

por exemplo, de parte da produção da soja que é exportada ou do trigo que é importado. Também não se verifica a possibilidade de pagamento por meio da prestação de serviços.

Hugo de Brito Machado, partindo de premissas distintas do presente trabalho, mas convergindo, nesse aspecto, com a conclusão aqui exposta, bem adverte que, ainda que tenha sido acrescentada a possibilidade de extinção do crédito tributário através da dação em pagamento em bens imóveis, por meio da LC 104/2001, essa modalidade não se afigura como forma ordinária de extinção<sup>13</sup> e como tal, não pode ser utilizada para fundamento da definição de tributo estabelecida pelo legislador ordinário em 1966.

A penhora de bens, por exemplo, nas execuções fiscais não tem o condão de, por si só, extinguir a obrigação tributária<sup>14</sup>, essa somente será dissipada com a conversão em renda dos valores depositados decorrentes da arrematação. Logo, é evidente que a prestação é tão somente pecuniária.

O terceiro elemento da definição diz que o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, o que traz à baila a natureza lícita do fato que enseja o nascimento da obrigação tributária, ou seja, afasta qualquer caráter sancionatório da prestação pecuniária diferenciando o tributo da multa, por exemplo.

O quarto elemento diz que só é tributo aquilo que for instituído em lei. A CF, em dois momentos, dá ênfase a tal mandamento dispondo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (artigo 5º, II) e vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (artigo 150, I).

Com efeito, os dois dispositivos constitucionais mencionados trazem expressamente o princípio da legalidade e da estrita legalidade para afirmar que as obrigações normativas e, em especial, as que versam sobre tributo, não terão força coercitiva se não estiverem estabelecidas em lei.

Por fim, o que arremata a definição de tributo é a prestação pecuniária compulsória cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A arrecadação tributária se dará mediante atos administrativos vinculados, isto é, por agentes que não terão qualquer discricionariedade no exercício da atividade estatal de exigir tributos.

---

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 66.

<sup>14</sup> *Ibidem*. p. 66.

Partindo-se da definição de tributo, cabe, também, trazer a lume quais são as espécies tributárias previstas pela CF, posicionamento esse que não guarda pacificação doutrinária diante da adoção de critérios distintos para a sua classificação.

Geraldo Ataliba entende que os tributos são divididos em duas grandes espécies: os tributos vinculados e os não vinculados. Para ele, o grande divisor das espécies tributárias é o critério material em que se pode identificar se a hipótese de incidência (h.i) recai numa atividade do poder público ou em um acontecimento alheio a ele, em suas palavras:

(...) em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados.<sup>15</sup>

Nos casos em que o tributo não possui o aspecto material da h.i ligada a qualquer atuação estatal, ainda que indiretamente, tem-se que é tributo não vinculado.

O artigo 16 do CTN prescreve que o imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica”, nesse diapasão, o imposto é classificado como tributo não vinculado.

Por outro lado, os tributos vinculados são todos aqueles “cujo aspecto material da h.i. consiste numa atuação estatal”<sup>16</sup>. Geraldo Ataliba defende que, nessa espécie tributária há subespécies que se diferenciam pelo aspecto pessoal da h.i tributária. Assim, a depender do modo de conexão entre os dois aspectos (material e pessoal), se for direta ou indireta, classificar-se-á taxa ou contribuição (especiais e de melhoria).

As taxas são tributos vinculados a uma atuação estatal direta ao sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, todas as vezes em que houver uma prestação direta a determinado sujeito e essa for realizada mediante prestação pecuniária compulsória, estar-se-á diante de uma taxa.

As contribuições, por outro lado, são tributos vinculados a uma atuação estatal indireta referida ao sujeito passivo da obrigação tributária, todas as vezes em que se estiver diante de uma prestação estatal mediata, estar-se-á diante de uma contribuição. Ataliba esclarece que “nas contribuições [...] não basta a atuação estatal. Só há contribuição quando entre a atuação e o

---

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Coleção de estudos de direito tributário. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.115.

<sup>16</sup> *Ibidem*. p. 129

obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece referibilidade entre a própria atuação e o obrigado”.<sup>17</sup>

Adotantes da corrente tripartite concebem como três as espécies de tributos, sendo elas aquelas descritas no artigo 145 da CF, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Paulo de Barros Carvalho defende que, além do critério material, proposto por Geraldo Ataliba, há que se considerar, também, o critério quantitativo, mais especificamente, a base de cálculo, para classificar as espécies tributárias.

Nesse sentido, também concebe as espécies tributárias como vinculadas e não vinculadas, mas não apenas, põe como fator importante de classificação as bases de cálculo como sendo a) o custo da atuação estatal, quando se tratar de tributo diretamente vinculado; b) a medida dos efeitos dessa atividade quando se estiver diante das hipóteses de atuação indireta do Estado; e, por fim, o valor do fato impositivo praticado pelo contribuinte, nos casos de tributos não vinculados.

Nessa esteira, o imposto é tributo não vinculado “quando apresentar na hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”<sup>18</sup>.

A taxa é tributo vinculado cujo antecedente normativo revela uma atuação do Estado diretamente dirigida ao contribuinte, exigindo-se, assim, a valoração da base de cálculo com a medida de intensidade da participação estatal.

Por fim, a contribuição de melhoria é tributo indiretamente vinculado que sustenta o efeito da atividade pública através da valoração imobiliária decorrente de obra pública, cujo valor será verificado para fins de apuração da base de cálculo.

Para a corrente tricotômica, os empréstimos compulsórios podem se revestir de qualquer das três espécies tributárias acima aludidas, bastando, para classificá-los, aplicar o binômio “h.i e base de cálculo”. Do mesmo modo, entendem que as contribuições também não se revestem de espécie tributária autônoma, ora assumindo feição de taxas, ora de impostos, a depender do fato tributado.

---

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Coleção de estudos de direito tributário. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.130.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 401.

Contudo, o que prevalece no entendimento da jurisprudência pátria (RE 111.954/PR<sup>19</sup> e AI-AgR 658576/RS<sup>20</sup>) e doutrinário, defendido principalmente por Márcio Severo Marques<sup>21</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>22</sup>, Ives Gandra da Silva Martins<sup>23</sup> e outros, é a teoria quinquipartite, a qual concebe as espécies tributárias como sendo cinco, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Márcio Severo Marques entende que o artigo 145 da CF prescreveu os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria como sendo tributos passíveis de instituição pelos três entes políticos, isto é, pelo simples fato de a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal serem competentes de modo concorrente.

<sup>19</sup> EMENTA: - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - DEC. - LEI 2.047, DE 20/7/1983. SÚMULA 418. A SÚMULA 418 PERDEU VALIDADE EM FACE DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (REDAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 1/69). NÃO HÁ DISTINGUIR, QUANTO A NATUREZA, O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO EXCEPCIONAL DO ART. 18, PARÁGRAFO 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ESPECIAL, DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA MESMA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OS CASOS SERÃO SEMPRE OS DA LEI COMPLEMENTAR (CTN, ART. 15) OU OUTRA REGULARMENTE VOTADA (ART. 50 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). O EMPRÉSTIMO SUJEITA-SE AS IMPOSIÇÕES DA LEGALIDADE E IGUALDADE, MAS, POR SUA NATUREZA, NÃO A ANTERIORIDADE, NOS TERMOS DO ART. 153, PARÁGRAFO 2º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (DEMAIS CASOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO). O DEC. - LEI 2.047/83, CONTUDO, SOFRE DE VÍCIO INCURÁVEL: A RETROAÇÃO A GANHOS, RENDAS - AINDA QUE NÃO TRIBUTÁVEIS - DE EXERCÍCIO ANTERIOR, JÁ ENCERRADO. ESSA RETROATIVIDADE É INACEITÁVEL (ART. 153, PARÁGRAFO 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL), FUNDAMENTO DIVERSO DO EM QUE SE APOIOU O ACÓRDÃO RECORRIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO-LEI 2.047, DE 20.7.83. (RE 111954, Relator(a): OSCAR CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/1988, DJ 24-06-1988 PP-16117 EMENT VOL-01507-03 PP-00496 RTJ VOL-00126-01 PP-00330).

<sup>20</sup> EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 5º, II, XXXV, LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA REFLEXA. SÚMULA 636. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO COM BASE NA ALÍNEA C DO ART. 102, III, DA CF. IMPOSSIBILIDADE. CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NATUREZA. TRIBUTO. AGRAVO IMPROVIDO. I - Inadmissível o recurso extraordinário se a questão constitucional suscitada não tiver sido apreciada no acórdão recorrido. A tardia alegação de ofensa ao texto constitucional, apenas deduzida em embargos de declaração, não supre o prequestionamento. II - O Tribunal entende não ser cabível a interposição de RE por contrariedade ao art. 5º, II, da Constituição Federal, quando a verificação da ofensa envolva a reapreciação de interpretação dada a normas infraconstitucionais pelo Tribunal a quo (Súmula 636 do STF). III - A orientação desta Corte, por meio de remansosa jurisprudência, é a de que a alegada violação ao art. 5º, XXXV, LIV e LV, da Constituição, pode configurar, quando muito, situação de ofensa reflexa ao texto constitucional, por demandar a análise de legislação processual ordinária, o que inviabiliza o conhecimento do recurso extraordinário. IV - O acórdão recorrido não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição. Incabível, portanto, o recurso pela alínea c do art. 102, III, da Constituição. V - Esta Corte entende que as contribuições previdenciárias têm natureza tributária. VI - Agravo regimental improvido. (AI 658576 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 27/11/2007, DJe-165 DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00037 EMENT VOL-02304-13 PP-02576 LEXSTF v. 30, n. 355, 2008, p. 160-163).

<sup>21</sup> MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 220.

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.72.

<sup>23</sup> MARTINS, Ives Gandra. *As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos*, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 3. p. 25

Por outro lado, os empréstimos compulsórios e as contribuições, por serem tributos apenas de competência da União, estariam fora do rol do artigo supramencionado, o que não ilidiria, todavia, a sua natureza tributária específica<sup>24</sup>.

Sustenta, ainda, que a própria CF estabeleceu normas de estrutura específicas impositivas (artigos 149, 195 e 148) concernentes a instituição de contribuições e empréstimos compulsórios de modo a tornar obrigatória a vinculação do produto de sua arrecadação ao custeio de despesas específicas do Estado.

Nesse sentido, ao contrário do defendido por Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, a destinação do produto da arrecadação dos tributos seria integrante do regime jurídico da figura tributária. Em outras palavras, o critério da destinação dos valores arrecadados a título de tributo é fator importante para tornar válida a instituição dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais.

Essa corrente rechaça a prescrição do artigo 4º do CTN, entendendo a sua não recepção pela Carta Magna, na medida em que suas disposições vão em desencontro com aquelas postas pelo legislador constituinte, não tendo, assim, como fundamento último semântico, a CF, o que inviabiliza a sua eficácia no mundo fenomênico.

Dessa forma, a classificação até então posta pela teoria tricotômica é insuficiente para abarcar as outras duas figuras constitucionais, sendo necessário, portanto, o acréscimo de mais dois critérios para diferenciar e caracterizar os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais dos impostos e taxas como espécies tributárias autônomas.

Assim, além do critério de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal, também haveria os elementos da vinculação ou não do produto da arrecadação a uma despesa específica bem como a identificação de previsão legal para a restituição do tributo pago ao contribuinte após cessado o prazo de validade instituído em lei.

Com efeito, o posicionamento de Márcio Severo Marques corrobora com as premissas luhmannianas. Isso porque a CF é a engrenagem autopoietica e é dela que se deve extrair a interpretação semântica das demais legislações inseridas ou recepcionadas no ordenamento jurídico. Veja-se que não obstante ela ter disposto normas dentro do título “Sistema Tributário Nacional”, há normas outras dispostas ao longo de seu texto que autorizam a instituição de prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

---

<sup>24</sup> MARQUES. Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

Nesse sentido, a mera existência de uma lei definindo a existência de três espécies tributárias não ilide a existência de outras, já que todas as leis podem ser avaliadas em vista da conformidade ou não com a CF. Luhmann bem aponta que “o código direito/não-direito torna-se supraordenado a todo o direito com exceção da lei constitucional”<sup>25</sup>, o que significa dizer que nada pode estar além da CF vigente.

## 1.2 Espécies tributárias

Adotando-se o critério quinquipartite para a classificação dos tributos em espécie, mister se faz a definição de cada uma das espécies tributárias.

Entende-se como imposto o tributo cuja previsão legal não necessita vincular seu critério material ao exercício de uma atividade estatal, referida ao contribuinte. Em outras palavras, a h.i. do imposto terá qualquer fato alheio a autuação do Estado, nos termos da norma contida no artigo 16 do CTN.

Salienta-se, contudo, que os impostos deverão respeitar a capacidade econômica dos contribuintes, incidindo especialmente sobre seu patrimônio, renda e serviços, fatores que demonstram o fato signo presuntivo de riqueza, nos termos das normas contidas nos artigos 145, §1º e 150, IV, “a”, ambos da CF.

Por ser tal definição incompleta, conforme tratado no tópico anterior, para que se esteja diante de um imposto é necessário, também, ter a inexigência de destinação específica ao produto da sua arrecadação e da obrigatoriedade do sujeito ativo de restituir o valor arrecadado, quando do termo *ad quem* da lei que o instituiu.

Já as taxas, segundo o artigo 77 do CTN, tem como fato gerador “o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetivada ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”, o que permite afirmar que a h.i. é, necessariamente, decorrente de uma atividade estatal direta e especificamente dirigida ao contribuinte<sup>26</sup>.

A sua base de cálculo deve refletir a intensidade da participação do Estado, sendo que os valores arrecadados terão destinação específica, qual seja, a remuneração da prestação do

---

<sup>25</sup> LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução realizada a partir do original (“Verfassung als evolutionäre Errungenschaft”. In: *Rechthistorisches Journal*. Vol IX, 1990, pp. 176ª 220), cotejada a tradução italiana de F.Fiore (La costituzione comeacquisizione evolutiva”. In: Zagrebelsky, Gustavo. Portinaro , Pier Paolo. Luthter, Jorg.II.Futurodella Costituzione. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi, e Raffaele DeGiorgi. Notas de rodapé traduzidas da versão em italiano por Paulo Sávio Peixoto Maia (texto não revisado pelo tradutor). p.6. <https://pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANN-Niklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva>. Acessado em 30/08/2021.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 71.

serviço ou do poder de polícia do Estado. Por essa razão, não existe a determinação constitucional de restituir o contribuinte ao cabo de determinado período.

As contribuições de melhoria, por outro lado, são espécie tributária vinculadas a uma atividade estatal indireta, isto é, não dirigida ao contribuinte especificamente, mas de maneira reflexa decorrente da realização de obra pública que beneficiará o valor da propriedade imóvel do contribuinte. Em razão disso, não há previsão de destinação específica para o produto da arrecadação. Além disso, não há a exigência constitucional para a devolução do montante arrecadado, fato esse que a diferencia dos empréstimos compulsórios, como adiante se verá.

Diferentemente das contribuições de melhora, as contribuições sociais, não têm por h.i. qualquer fator de referibilidade com a atividade estatal o que lhe permite ter qualquer fato alheio a ela como critério material. No entanto, o que lhe diferencia dos impostos é a determinação constitucional de que o montante arrecadado seja direcionado a uma destinação específica (artigos 149 e 195), sendo que a arrecadação não tem qualquer previsão obrigatória de devolução ao cabo de determinado período.

Por fim, o empréstimo compulsório é espécie tributária que não tem como previsão legal a vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal direta ou indiretamente referida ao contribuinte.

Por outro lado, o produto de sua arrecadação deve, necessariamente, ter destinação específica, visto que a lei que instituir tal tributo deverá dispor como finalidade do tributo o atendimento de determinada despesa extraordinária decorrente de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou, ainda, de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148 da CF) e, por esse motivo, deverá ter a aplicação dos recursos vinculada à despesa que fundamentou sua instituição<sup>27</sup>.

### **1.3 A competência tributária**

A CF, em seu artigo 145, autoriza os entes políticos a instituir tributos. Essa permissão é o que a doutrina denomina da competência tributária. Roque Antônio Carrazza bem a define como a “faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos”<sup>28</sup>. Por haver a obrigatoriedade de edição de lei para o exercício da competência (artigo 150, inciso I, da CF), Paulo de Barros Carvalho alerta que “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são

---

<sup>27</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 148, §1º.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 574.

portadoras as pessoas políticas consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”<sup>29</sup>.

Nesse sentido, editada lei que instituiu determinado tributo, tem-se que o exercício da competência foi concretizando. Melhor explicitando, a partir do momento em que se publica a lei, finda-se a competência tributária, passando-se a dizer que o ente político detém a capacidade tributária ativa.

Para que haja o pleno exercício da competência tributária, é imperioso que o legislador ordinário observe os princípios republicano, federativo, da territorialidade, da autonomia municipal, da autonomia distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da liberdade, da reserva de competência, da anterioridade, do não-confisco, e outros que balizam as amparas da tributação.

Roque Antônio Carrazza avalia que a competência tributária se caracteriza pela indelegabilidade, incaducabilidade, irrenunciabilidade, inalterabilidade, privatividade e facultatividade do exercício<sup>30</sup>, entendimento esse compartilhado, em termos, por Paulo de Barros Carvalho, conforme passaremos a analisar.

A indelegabilidade, é a característica segundo a qual veda o ente político a renunciar a sua competência em favor de terceiros, isto é, de autorizar a instituição de tributos permitidos pela CF a favor de outros entes políticos. Roque Antônio Carrazza sustenta que “nem mesmo no âmbito da pessoa política o Poder legislativo (...) pode delegar aos demais Poderes ou a terceiros qualquer das atribuições, para criar tributos, que lhe foram expressa ou implicitamente conferidas pela Carta Magna”.<sup>31</sup>

Apesar de não ser delegável, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não possuem obrigação alguma de exercer a sua competência, podendo fazê-lo a qualquer tempo e conforme a sua conveniência. Por essa razão, diz-se que a competência é incaducável, ou seja, não há qualquer vedação ao tempo da legislatura de determinado tributo quando decorrido dado lapso temporal. O exercício da competência envolve, necessariamente, legislar e o ato de legislar pressupõe a inovação da ordem jurídica.

Dessa maneira, a novidade não pode ter tempo determinado para ser publicizada, até porque, se o tivesse, haveria a instauração de paradoxo com o próprio sistema autopoietico. Veja-se que, sendo o direito um sistema autônomo e que se autoalimenta incentivado pelos

---

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 243/244.

<sup>30</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 590.

<sup>31</sup> *Ibidem*. p. 751.

*inputs* sociais, não há como admitir a caducabilidade da competência tributária, que é a edição de normas jurídicas as quais constituirão os códigos e programas do sistema. Se assim fosse admitido, estar-se-ia negando o direito como sistema autônomo.

Da mesma forma que as pessoas políticas não podem delegar a sua competência, elas também não podem renunciá-la, isto porque a competência é faculdade atribuída pelo próprio constituinte, o ente político pode até não a utilizar, mas nunca a renunciar.

Paulo de Barros Carvalho entende que a competência tributária possui, de modo inerente, as três características acima apontadas (indelegabilidade, a irrenunciabilidade e incaducabilidade). Para ele, as duas primeiras são ligadas à própria rigidez da CF brasileira de tal modo a serem prerrogativas inafastáveis ao exercício da competência<sup>32</sup>. Quanto a terceira, entende revelar a perenidade da engrenagem autopoietica do sistema do Direito, nos termos trazidos alhures.

Entretanto, as demais características pontuadas por Roque Antônio Carrazza (a inalterabilidade, a privacidade e a facultatividade do exercício) são rechaçadas por Paulo de Barros Carvalho.

A inalterabilidade da competência, para Roque Antônio Carrazza, trata-se da condição improrrogável da competência tributária, ou seja, não há como ampliá-la, devendo-se sempre respeitar os limites constitucionais até para que haja respaldo para a legislação ser mantida no ordenamento jurídico, isto é, para ser legitimada.

A crítica tecida quanto a essa característica revela-se na possibilidade de reforma constitucional, bastando o legislador constituinte derivado promover as alterações pertinentes. Veja-se que não se trata da possibilidade de lei infraconstitucional alargar as competências dos entes federativos, mas a própria CF, quando realizado por meio idôneo (emenda constitucional). Assim, a competência tributária é alterável pela própria máquina autopoietica.

A privatividade ou exclusividade é definida como a qualidade segundo a qual cada um dos entes políticos goza de *faixas tributárias exclusivas*<sup>33</sup>, isto é, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios detêm a sua privacidade a respeito da tributação autorizada pela CF, de tal modo a proibir os demais entes a tributar sobre esse mesmo aspecto e usurpar a competência alheia. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

As normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proíbem as demais de virem a instituí-lo. Efetivamente, a reserva de competência tributária importa, a *contrario sensu*, interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.247.

<sup>33</sup> *Ibidem*. p. 592.

afirma a aptidão *daquela* pessoa política para criar *aquele determinado* tributo, *nega a das demais* para fazerem o mesmo, ou seja, para o instituírem. É cláusula vedatória implícita, de endereço *erga omnes*, salvo, é claro, o próprio destinatário da faculdade: a pessoa política competente, nos termos da Constituição Federal.<sup>34</sup>

Tratando-se de impostos, a CF foi ainda mais rigorosa, traçando o arquétipo genérico da regra matriz de incidência tributária, ao explicitar o critério material dos impostos para cada ente político de tal modo a afastar eventual conflito entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Além do critério material, a CF também estabeleceu o critério territorial de repartição de competência, assim, disciplinou no artigo 153 a competência exclusiva da União para legislar sobre os impostos ali discriminados, fazendo o mesmo com os Estados, no artigo 155, e com os Municípios, no artigo 156.

Nesse sentido, ter-se-ia que a tributação apenas poderia ocorrer por meio de previsão legislativa instituída pelo ente político competente em seu território (princípio da territorialidade). Contudo, a pertinência da crítica tecida por Paulo de Barros Carvalho revela-se na figura excepcional dos impostos extraordinários (artigo 154, II, da CF), segundo os quais podem ser instituídos pela União Federal sobre qualquer fato, inclusive aqueles previstos aos demais entes da federação.

Por fim, quanto a facultatividade da competência tributária diz-se que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão proibidos de delegar e renunciar à competência, mas lhes é conferida a possibilidade de deixar de legislar sobre determinado tributo conferido a eles, podendo fazê-lo quando lhes aprouver.

Todavia, assim como na privatividade, a própria CF estabeleceu exceção que derruba a regra geral de modo a afastá-la como característica. Trata-se da competência relativa ao ICMS.

Diante de sua índole eminentemente nacional, com o fito de evitar conflitos e guerras fiscais entre os Estados, a CF estabeleceu rígido regramento em relação a esse imposto, estatuinto o dever de todos os estados legislarem sobre o imposto bem como se submeterem as deliberações conjuntas, entre eles e o Distrito Federal (artigo. 155, §2º, alínea “g”, da CF), para a estabelecerem isenções e benefícios fiscais.

Assim, todos os estados da federação estão obrigados a exercer a sua competência tributária em relação ao ICMS, portanto, ausente o elemento da facultatividade, bem como possuem restrição para aplicar isenções e benefícios fiscais para essa espécie tributária.

---

<sup>34</sup>. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013p. 592.

Dessa maneira, entendemos que a competência tributária é apenas indelegável, irrenunciável e incaducável.

Além das características acima mencionadas, é cediço que o regramento da competência é rígido e tem por plano de base a edição de lei complementar, espécie normativa de suma importância em matéria tributária e, em especial quanto a normatização dos impostos, conforme prescrição do artigo 146, III, “a”, da CF.

Dessa forma, para que o ente público exerça o poder de tributar ele deve, necessariamente, usufruir da sua competência tributária, com todas as balizas a ela inerentes, fazendo-o por meio de linguagem competente, em atenção ao regramento constitucional que determina a edição de lei complementar para a inclusão de certas normas no ordenamento jurídico.

#### **1.4 A lei complementar em matéria tributária**

O artigo 146 da CF estabelece que cabe à LC, em matéria tributária, dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas, regular as limitações postas pela Carta Maior ao poder de tributar e estabelecer normas gerais especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies e, quanto aos impostos, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Com efeito, essa espécie normativa deverá estabelecer todos esses regramentos dentro do limite constitucional, obedecendo aos princípios estatuídos ao longo da CF, em verdadeira sinergia entre todas as prescrições constitucionais. Roque Antônio Carrazza bem alerta que:

As competências tributárias que as pessoas políticas receberam da Constituição Federal não podem ser restringidas, ampliadas, ou, muito menos, anuladas, por meio de lei complementar; nem mesmo, pela aludida no art. 146, deste Diploma Magno.<sup>35</sup>

Cabe salientar que não é dada a essa espécie de lei redesenhar as competências tributárias outorgadas pela CF, isto é, não pode ela exceder os poderes conferidos aos entes políticos, delineando, por exemplo, novos critérios materiais de modo a criar impostos não previstos na competência dos estados e municípios.

Deve, em verdade, estabelecer em maiores detalhes os exatos contornos dados pela Carta Magna de modo a afastar os conflitos entre os entes políticos. Quanto ao assunto Paulo Aires Barreto bem alerta que:

---

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 56.

Não pode a lei complementar, ou a que lhe equipara, “criar” limitações à competência tributária municipal, ainda que sob o rótulo eufemístico de dispor sobre conflitos.

É que, no nosso sistema constitucional, a circunstância de um imposto onerar um fato exclui, de modo absoluto, qualquer outra oneração tributária sobre esse mesmo fato.<sup>36</sup>

Reforça-se que o direito é um sistema autopoiético que possui na CF os limites que balizam todo o regramento infraconstitucional. Nesse sentido, todas as disposições dadas pela LC, nos estritos termos do artigo 146, da CF, devem observar o Diploma Magno em toda a sua extensão, em especial aos princípios implícitos e explícitos que ele traz.

Não se nega, entretanto, que à LC poderá versar sobre pontos controvertidos do próprio subsistema constitucional, desde que não o deturpe. Transcrevendo as lições de Roque Antônio Carrazza, a LC não pode “inovar, mas, apenas, enunciar. Para além destas estreitas fronteiras, estará avocando atribuições que não lhe pertencem”.<sup>37</sup>

Nesse esteio, quando o legislador constitucional determina que cabe a essa espécie de lei estabelecer normas gerais de direito tributário, em especial, definir tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, indicar o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes (artigo 146, III, “a”, da CF), não está autorizando o legislador ordinário da União a usurpar a competência dos Estados e Municípios em instituir os tributos que a CF lhes outorgou. Em verdade, está limitando o espaço legislativo material para que, quando do processo legiferante do ente político, esse possa fazê-lo dentro da baliza constitucional.

A função da LC é, portanto, meramente declaratória, “devendo materializar, apenas, ‘o propósito de explicitação’ dos ditames constitucionais tributários”<sup>38</sup>, respeitando, assim, a autonomia estatal, distrital e municipal dos entes políticos, nos termos dos artigos 25, 29, 30 e 32 todos da CF.

Cabe evidenciar que os entes políticos gozam de autonomia política, administrativa e financeira e, por isso, a LC não podem ultrapassar a função constitucionalmente estabelecida.

Trazendo essas proposições para o propósito do presente trabalho, verificaremos que as normas veiculadas pela LC 157/16, que acrescentou à LC 116/03 regras limitadoras ao exercício da competência dos Municípios, não estão de acordo com o sistema constitucional, o que será mais bem explorado no capítulo subsequente.

<sup>36</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. Posição 4196.

<sup>37</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 59.

<sup>38</sup> *Ibidem*. p. 59.

## **2. IMPOSTO SOBRE PRODUTO DE QUALQUER NATUREZA E LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03**

A CF esgotou as prescrições em relação à competência tributária quanto a instituição de impostos pelos estados e municípios, de tal forma que é possível afirmar que essa é uma temática exclusivamente constitucional. Diante disso, coube aos entes políticos municipais a faculdade de instituir apenas os impostos elencados no artigo 156 da CF, dentre eles destacamos o imposto sobre serviços de qualquer natureza (inciso III).

Antes de adentrar a seara desse tributo, deve-se ressaltar que os municípios não estão autorizados a instituir tributos de modo livre, isto é, de maneira ilimitada. Devem, em verdade, observar o grande número de princípios implícitos e explícitos estabelecidos pelo texto constitucional.

O primeiro, e mais basilar, deles é o princípio da estrita legalidade o qual estabelece que somente a lei, em estrito senso, pode instituir ou majorar tributos (artigo. 150, I, da CF), de tal modo a fixar todos os aspectos do antecedente e do conseqüente da norma jurídico-tributária. Sem ele, não haverá a possibilidade de cobrança do imposto. Ora, se o exercício da competência é o ato legiferante para a edição de leis que criem tributos, logo, é inevitável que o tributo seja instituído por lei.

Além disso, excluindo-se a exceção do imposto extraordinário, o ente político fica restrito à instituição daquilo que a CF lhe permite, isto é, não lhe é dada a possibilidade de usurpar a competência de outros entes sob a aparente tributação daquilo que lhe foi autorizado. Melhor explicando, os municípios, por exemplo, não podem instituir o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) sobre aquilo que não é serviço ou que abarca serviço tributado por outro ente federativo, por exemplo, os estados.

Convém, ainda, esclarecer que a CF não define o que são serviços, mas estabelece de maneira clara que a instituição do imposto municipal será sobre serviço de qualquer natureza não abrangendo aqueles prescritos em seu artigo 155, inciso II.

Assim, ficam os municípios autorizados a instituir, mediante lei, o imposto sobre o serviço de qualquer natureza não englobados os serviços enquadrados na competência dos estados.

## 2.1 Conceito de serviço

Aires Fernandino Barreto bem pontua que a CF não define o conceito de serviço para fins tributários, limitando-se apenas a outorgar a competência municipal tributária para a instituição de imposto sobre serviço de qualquer natureza<sup>39</sup>.

Contudo, a ausência de definição não permite ao intérprete fazer a tarefa cognitiva a bel prazer, isto é, a interpretar de modo amplo para que a tributação recaia sobre mais do que aquilo que o legislador constitucional permitiu. Ao revés, a perspectiva a ser adotada deve estar em completa consonância com todo o contexto expresso na CF que servirá de baliza interpretativa.

Simone Costa Barreto bem pontua que a competência tributária está demarcada por signos que constituem o núcleo da materialidade dos tributos, isto é, são limitadores da atuação do legislador infraconstitucional<sup>40</sup>.

Neste jaez, é possível afirmar que os municípios estão autorizados a tributar a prestação de serviços, isso porque os impostos são tributos não vinculados a uma atividade estatal que poderão incidir sobre patrimônio, renda ou serviços, ou seja, sobre um signo presuntivo de riqueza que revelará a capacidade contributiva de quem está sendo tributado bem como de aferir a aplicação do princípio da isonomia, na esteira dos ditames constitucionais.

Assim, resta evidente que, aquele que é o tomador ou beneficiário, em alguma medida, do serviço prestado não está angariando riqueza passível de tributação, visto que o ato de tomar ou beneficiar-se da prestação de serviços não está imbuído de conteúdo econômico; ao contrário daquele que está prestando o serviço e auferindo lucro sobre aquilo que realizou.

Portanto, não se pode afirmar que o constituinte possibilitou a tributação ampla sobre serviços, isto é, tanto sobre quem o presta quanto sobre quem o toma, ou, ainda, sobre quem dele se beneficia, mas única e tão somente em relação a prestação de serviço, dado que é da prestação que emanará o conteúdo econômico a ser tributado<sup>41</sup>.

Dessa forma, na interpretação semântica da CF, não há a incidência do ISS sobre o fato de consumir, fruir ou utilizar o serviço porque esses verbos não decorrem do arquétipo constitucional, como assevera Aires Fernandino Barreto:

<sup>39</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. Posição 1121.

<sup>40</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Conceito Constitucional de serviços de qualquer natureza*. In: XIV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. 13 a 15/12/2017, São Paulo, Racionalização do Sistema Tributário. São Paulo. Noeses. IBET, 2017. p. 1043.

<sup>41</sup> “(...) quem estrai o proveito econômico é o prestador, ele é que se beneficia da remuneração pela prestação. É ele, destarte, o destinatário constitucional tributário. É certo que quem presta serviço o faz com o fito econômico, atual ou futuro, o que dá ao fato exatamente aquele conteúdo econômico constitucionalmente requerido”. *Ibidem*. posição 1247.

Deflui da genérica descrição constitucional que só é tributável a prestação de serviço e não o seu consumo, a sua fruição, a utilidade ou a sua utilização. Toda vez que o legislador constituinte descreve um fato está fazendo referência à pessoa produtora do fato, ou de alguma maneira, a ele ligada por um tipo de conexão constitucionalmente qualificada para produzir não só efeitos de fazer nascer a obrigação tributária, como, ainda, o especial efeito de fazê-la nascer tendo por sujeito passivo uma determinada pessoa. (...) o correto é que o tributo atinja o produtor da ação ‘prestação de serviço’, o agente dessa ação, que inexoravelmente é o prestador do serviço.<sup>42</sup>

Pois bem. Consignando-se que é a prestação de serviços que será tributada, cabe esmiuçar esse conceito para que se chegue à definição de “serviço tributado”.

A etimologia da palavra prestar advém do latim *praesto, are* que significa, dentre outras coisas, executar, realizar, cumprir<sup>43</sup>. Trazendo-se tais significados para o mundo jurídico e, mais especificamente, para a seara das obrigações, podemos interpretá-los com a obrigação de fazer. Dessa maneira, o fato do mundo fenomênico a ser tributado necessariamente implicará na existência de uma obrigação de fazer.

Contudo, não é qualquer “fazer” que se subsumirá ao conceito de serviço tributável. Deve, em verdade, ser um fazer oriundo de um esforço humano e que possua conteúdo econômico para que, assim, haja a incidência do imposto sobre um fato signo presuntivo de riqueza.

Dessa maneira, temos que o serviço – para ser tributado – deve ser prestado mediante um esforço humano e que detenha conteúdo econômico. Descartando, assim, a incidência do imposto sobre serviço exercido em favor próprio, por motivação afetiva, caridade, altruísmo, cordialidade ou qualquer outro fator que não carregue conteúdo econômico.

Mas, não é só.

O conceito acima aludido ainda é muito amplo e alcança, por exemplo, os serviços públicos. Com efeito, a CF prescreve a imunidade tributária entre os entes da federação de tal modo que é vedada a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros (artigo 150, VI, “a”, da CF). Dessa forma, fica claro que não poderá haver a incidência do ISS sobre a prestação de serviços públicos, restringindo-se, assim, a tributação única e tão somente sobre a relação jurídica de direito privado.

As relações jurídicas passíveis de tributação não decorrerão de contratos de trabalho ou estatutos sociais, isso porque o conceito de prestação de serviços não pode albergar o conceito de subordinação, visto que, nesse caso, tanto quem presta o serviço – aqui possuindo a conotação mais ampla, de trabalho – quanto aquele que o está tomando, estão em um mesmo

---

<sup>42</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. posição 1211.

lado da relação jurídica cível para juntos, auferir renda sobre a obrigação de fazer realizada a outrem.

Diante desses pressupostos, Aires Fernandino Barreto entende como prestação de serviço “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”<sup>44</sup>.

No mesmo sentido, é o entendimento de Roque Antônio Carrazza que entende que “o fato imponible (fato gerador *in concreto*) do ISS somente ocorre quando, em razão de negócio jurídico firmado entre particulares, sob regime de Direito Privado (mas não trabalhista), os serviços de qualquer natureza foram efetivamente prestados”<sup>45</sup>.

Portanto, para que um serviço seja tributado deve-se, necessariamente, subsumir-se a uma obrigação de fazer decorrente de um negócio jurídico bilateral, sob regime de Direito Privado, prestado a terceiro com autonomia e finalidade lucrativa.

## 2.2 A regra matriz de incidência tributária

É cediço que, verificada a ocorrência no mundo fenomênico de determinada situação prevista em lei, o fato ocorrido será subsumido a ela tornando-se jurídico.

Toda norma jurídica apresenta uma estrutura lógica basilar composta de um antecedente, o qual apresentará um suposto fático que, associado ao efetivo acontecimento no mundo real, desencadeará determinados efeitos previstos naquela norma, o que se denomina de consequente.

Todavia, conforme bem pontua Paulo de Barros Carvalho, no domínio das normas tributárias nem todas abarcarão o fenômeno da percussão impositiva, haja vista que algumas normas trazem regras gerais e outras “fixam providências administrativas para imprimir operatividade a tal pretensão”.<sup>46</sup>

Assim, são poucas as normas individualizadas e especialíssimas que definem a incidência tributária designando os eventos de ocorrência passíveis de tributação bem como os elementos da obrigação de pagar, podendo-se afirmar que há apenas uma para cada figura tributária, sem olvidar as inúmeras outras que possuem regras de caráter funcional.

As normas imperativas que estatuem a relação jurídico-tributária serão observadas apenas quando o fato jurídico constituído pela linguagem prescrita pelo direito guardar

<sup>44</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. Posição 1349.

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p.106.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 604

completa identidade com cada preceito previsto pelo legislador ordinário. No campo do direito tributário, esse regramento contido no antecedente da norma denomina-se hipótese de incidência tributária (h.i).

A h.i nada mais é que a construção da vontade do legislador que, ao recolher dados dos fatos ocorridos no mundo fenomênico, qualifica-os como fatos jurídicos. Dessa forma, ao realizar tal construção, o legislador destina conceitos que especificam as propriedades dos eventos, os quais desencadeiam efeitos próprios, de tal modo que é possível identificá-los e caracterizá-los<sup>47</sup>.

Assim, a incidência tributária não se fará automática e infalivelmente, mas dependerá da análise da autoridade administrativa competente quanto aos critérios da h.i. analisando a subsunção dos fatos às normas. Todo esse processo de verificação do antecedente e consequente da norma jurídica tributária pode ser destrinchada pela regra matriz de incidência tributária.

Das lições de Paulo de Barros Carvalho extrai-se que “a regra matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.”<sup>48</sup>

Nessa esteira, identifica-se no antecedente da norma jurídica tributária os critérios material, espacial e temporal; e, no consequente, os critérios pessoal e quantitativo.

O aspecto material é comumente definido como a previsão do comportamento de pessoas físicas ou jurídicas que dará ensejo à tributação, isto é, a um fazer, dar ou ser (estado)<sup>49</sup>. Assim, os componentes desse critério são resumidos a um verbo e complemento, por exemplo, vender mercadorias, importar produtos, ser proprietário de veículos, prestar serviços, entre outros.

Esse critério carrega consigo referências de condutas atreladas a circunstâncias de espaço e tempo, mas que com elas não se confundem. Isto posto, é equivocado afirmar que o aspecto material do imposto sobre a importação é a entrada de produtos no território nacional, em verdade é o fato de importar os produtos estrangeiros que, quando adentram solo brasileiro, terão o lugar e momento da incidência.

Portanto, o critério material da h.i. comporta única e tão somente a ação ou estado, somado ao seu complemento, para ser caracterizado, rechaçando-se componentes outros que serão propriedade constitutiva dos demais critérios da regra matriz.

---

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 292.

<sup>48</sup> *Ibidem*. p.287.

<sup>49</sup> *Ibidem*. p. 294.

Outro importante aspecto é o espacial, visto que é ele quem expressa os locais onde os fatos previstos pelo legislador devem ocorrer para o fim de irradiar os efeitos da h.i.

Contudo, nem sempre esse critério estará bem delineado, por vezes, estando implícito na norma jurídica. Por essa razão, tem-se que são três as maneiras em que os elementos indicadores da condição de espaço aparecerão, sendo eles:

(i) a menção de determinado local para a ocorrência de fato típico, que é o espaço mais específico e restrito, tais como os ocorridos nas repartições alfandegárias, como é o caso dos impostos sobre o comércio exterior;

(ii) a alusão a áreas específicas em que a incidência deverá ocorrer em território específico e mais abrangente, como aqueles contidos na regra matriz de incidência do ITR e IPTU; e, por fim,

(iii) a prescrição genérica do espaço, compreendendo todo e qualquer lugar abarcado pela competência do ente político que editou a norma jurídica<sup>50</sup>.

Finalizando os aspectos contidos no antecedente da regra matriz, temos o critério temporal que é tido como o código que oferece os exatos elementos para indicar o preciso instante em que ocorre o fato previsto da norma, de tal modo a amarrar o liame jurídico entre os sujeitos da relação.

A importância de tal aspecto consiste no fato de que, sem ele, os contribuintes estariam tolhidos de sua liberdade e teriam seu patrimônio ameaçado constantemente diante da desregulação temporal da exigência tributária. Em outras palavras, sem o aspecto temporal, não haveria balizas limitadoras ao sujeito ativo da relação jurídica para exigir tributo e nem segurança e previsibilidade ao sujeito passivo para compreender o exato momento em que se instaurou a relação obrigacional.

Ademais, para que seja figurada a relação jurídico-tributária, não basta ter apenas o antecedente, esse deve ser ligado ao conseqüente da norma jurídica pela imputação deôntica para que surja a h.i. Em outras palavras, o imperativo da norma precisa ser aplicado a alguém resultando o pagamento de quantia certa, fixada por meio de determinados critérios, à dada pessoa.

Por essa razão, temos as figuras dos sujeitos ativo e passivo na regra matriz, constituindo o aspecto pessoal da norma que tem a finalidade de identificar quem são os atores que compõem o vínculo jurídico instaurado, quando observadas a ocorrência da h.i.

---

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 297.

O sujeito ativo é o credor, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária compulsória, podendo ser tanto pessoa jurídica de direito público quanto pessoa jurídica de direito privado.

Importante ressaltar que a figura do sujeito ativo não se confunde, necessariamente, com a figura do detentor da competência tributária, isso porque competência e capacidade tributária são duas figuras jurídicas distintas.

A competência, conforme abordado no capítulo anterior, nada mais é que a faculdade legiferante, outorgada pela CF, para criar tributos. Essa prerrogativa dada aos entes políticos é indelegável, incaducável e inalterável.

A capacidade tributável, por outro lado, é a possibilidade de pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, de direito público ou direito privado, figurar no polo ativo da obrigação tributária.

Roque Antônio Carrazza bem pontua que a capacidade ativa “correlaciona-se exatamente com a pessoa que ocupa a posição de credor do tributo, e, portanto, situa-se no plano de atividade tributária em sentido secundário, sendo lógica e cronologicamente posterior ao exercício da competência tributária”<sup>51</sup>.

Destarte, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária pode ou não ser o mesmo que detém a competência tributária, isso porque a capacidade tributária ativa é delegável. O sujeito que editou a lei instituindo tributo pode autorizar terceiro a realizar a arrecadação em nome e benefício próprio para a satisfação de determinadas finalidades, quando preenchidos determinados requisitos (parafiscalidade), ou em nome próprio, mas em benefício da própria entidade tributante, sendo mero auxiliar (substituto *ex lege*).

No geral, é comum que o ente tributante seja o mesmo que detém a capacidade ativa, mas, de uma maneira ou de outra, o sujeito que figurar o polo ativo da relação jurídico-tributária, em atenção ao princípio da legalidade estrita, deve estar expressa ou implicitamente indicado em lei para que o sujeito passivo o identifique e saiba a quem prestar a obrigação pecuniária que lhe é conferido pela mesma lei.

Já o sujeito passivo é o devedor, é a pessoa física ou jurídica (de direito público ou privado) que deve cumprir com o pagamento, em moeda, da prestação pecuniária exigida pelo sujeito ativo. É aquele, portanto, que detém a capacidade tributária passiva.

Com efeito, as pessoas políticas não possuem rol ilimitado para indicar quem deve ser o sujeito passivo da obrigação tributária, ao revés, assim como os demais critérios, há balizas

---

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 156.

constitucionais que limitam a indicação desse sujeito, devendo ser aquele que possui relação com o fato gerador.

Nesse diapasão, é possível afirmar que o detentor da capacidade tributária passiva é pessoa coligada ao critério material da regra matriz. Assim, se a tributação incide sobre o ato de auferir rendimentos, o sujeito passivo somente pode ser aquele que obteve os rendimentos, se for sobre importar bens móveis, só pode ser aquele quem importou, e assim sucessivamente.

Todavia, não raro os tributos serem arrecadados por terceiras pessoas que possuem algum grau de relação com os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária; são os chamados responsáveis tributários. Isso decorre do fato de ser mais viável, na prática, realizar a arrecadação através de terceiros em decorrência de certos empecilhos que dificultam a arrecadação direta com aquele que realiza o fato imponible. É o caso, por exemplo, de exigir tributos de pequenos agricultores, artesões, empregados etc.

Entretanto, mais uma vez, é imperioso que o responsável tributário esteja devidamente identificado pela lei que institui o tributo, sendo certo que, a indicação do terceiro não pode ser feita de modo livre, devendo-se haver clara vinculação ao critério material, isto é, somente pode ser onerado aquele que, de algum modo, participou da ação ou estado constituidor da obrigação tributária.

Além disso, partilha-se do entendimento de que, além de ter vinculação ao fato imponible, o responsável deve ser aquele que detém meios expedidos e efetivos<sup>52</sup> para que se ressarça junto ao detentor da capacidade tributária passiva. Afinal, é ele quem continua sendo o ocupante do polo passivo da obrigação tributária, já que foi o sujeito que realizou o fato imponible. O responsável tributário é, portanto, apenas um intermediador que levará a quantia devida ao sujeito ativo.

O conseqüente da norma jurídica possui mais um critério para a identificação do surgimento de uma relação jurídico-tributária, é o liame constitutivo da obrigação que conecta o sujeito ativo com o sujeito passivo. Trata-se do critério quantitativo que tem o condão de demonstrar o objeto da prestação pecuniária.

Para tanto, esse aspecto é subdividido em base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é a grandeza que tem como função medir a intensidade da materialidade do tributo que, em conjunto com a alíquota (percentual estabelecido por lei), vai resultar no *quantum debeatur* da obrigação tributária.

---

<sup>52</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 164.

Desse modo, o conjunto das grandezas vai definir a quantia certa que o sujeito passivo deverá entregar ao sujeito ativo, perfectibilizando a subsunção da norma jurídica ao fato ocorrido no mundo fenomênico.

Veja-se que a base de cálculo é a expressão econômica do critério material, que dimensionará, em moeda, o fato imponible indicando ao sujeito passivo o quanto ele deverá recolher em favor do sujeito ativo.

A regra-matriz, portanto, expõe todo o arcabouço da norma jurídica tributária, de modo a conformar os elementos que a compõem com o critério material, permitindo a verificação da tributação de acordo com as disposições normativas e essas com os princípios e regras constitucionais.

A dissonância de um ou mais critérios da regra matriz revelará o conflito da tributação, implicando em vícios de ordem legal, ou seja, de lei ordinária para lei complementar, ou de ordem inconstitucional, de lei ordinária e/ou complementar com a CF, descredibilizando aquela norma perante o sistema do direito.

### 2.3 A regra matriz de incidência tributária do ISS.

Em atenção as disposições constitucionais, foi editada a LC 116/03 com a finalidade de estabelecer normas gerais em relação ao imposto sobre serviço de qualquer natureza, definindo seu fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo.

Com base nas disposições dessa lei e no arquétipo constitucional, é possível montar a regra matriz do aludido imposto da seguinte maneira:

Antecedente	{	<p>Critério material: prestar serviços de qualquer natureza.</p> <p>Critério espacial: território do município do estabelecimento prestador.</p> <p>Critério temporal: momento da prestação do serviço.</p>						
Consequente	{	<table border="0"> <tr> <td style="vertical-align: middle;">Critério pessoal</td> <td style="font-size: 3em; vertical-align: middle;">{</td> <td> <p>Sujeito ativo: Município onde situado o estabelecimento prestador.</p> <p>Sujeito passivo: prestador do serviço.</p> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: middle;">Critério quantitativo</td> <td style="font-size: 3em; vertical-align: middle;">{</td> <td> <p>Base de cálculo: preço do serviço prestado</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p> </td> </tr> </table>	Critério pessoal	{	<p>Sujeito ativo: Município onde situado o estabelecimento prestador.</p> <p>Sujeito passivo: prestador do serviço.</p>	Critério quantitativo	{	<p>Base de cálculo: preço do serviço prestado</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p>
Critério pessoal	{	<p>Sujeito ativo: Município onde situado o estabelecimento prestador.</p> <p>Sujeito passivo: prestador do serviço.</p>						
Critério quantitativo	{	<p>Base de cálculo: preço do serviço prestado</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p>						

O critério material, conforme já aludido no item 2.1. do presente trabalho, é o ato de prestar o serviço, tendo em vista que o conceito de serviço estatuído no artigo 156, III, da CF.

Dessa forma, parte-se do pressuposto da existência de signo presuntivo de riqueza, isto é, da existência de proveito econômico auferido por uma das partes da relação jurídica estabelecida.

Assim, não há como afirmar que é o fruidor do serviço, por exemplo, quem gozará do proveito econômico gerado a partir da relação jurídica bilateral estabelecida quando da prestação do serviço, visto que essa é dada na exata medida do valor por ele despendido. Ao contrário do prestador, que se beneficia da prestação por meio da remuneração auferida.

Aires Fernandino Barreto bem pontua que “[é] ele [prestador de serviços], destarte, o destinatário constitucional tributário. É certo que quem presta serviço o faz com o fito econômico, atual ou futuro, o que dá ao fato exatamente aquele conteúdo econômico constitucionalmente requerido”<sup>53</sup>.

Além de o verbo do critério material ter que representar fato signo presuntivo de riqueza, deve, ainda, observar a capacidade contributiva do sujeito passivo, conforme pontuamos no tópico 2.2.

O sujeito passivo da relação jurídico-tributária é aquele quem pratica a ação que gera o conteúdo econômico de tal modo que se possa auferir a capacidade contributiva a partir da consecução do verbo do critério material. Não é o receptor da ação quem demonstrará o fato signo presuntivo de riqueza e, por conseguinte, que demonstrará a capacidade contributiva.

Por ser a regra matriz um todo coeso e harmônico com o critério material, outro não poderia ser o local da subsunção do fato à norma senão o da própria prestação.

Ora, se o critério material é o ato de prestar serviço, se a irradiação dos efeitos jurídicos ocorrerá quando da sua prestação, logo, é lógico que espaço físico que autorizará o ente competente a exigência do tributo, na estrita observância do princípio da territorialidade, é aquele onde o serviço foi prestado.

Nesse sentido, para evitar conflitos de competência entre os Municípios, é imperioso que se observe o lugar onde ocorreu o núcleo da incidência tributária. Esse jamais deve ser dissociado com os demais elementos da h.i. sob pena de estar em completa desconformidade com o sistema tributário nacional, infringindo os limites outorgados pela CF.

Não é de se olvidar, contudo, que é dado ao legislador ordinário restringir as áreas do município em que existirão a incidência do ISS bem como as que não terão tal gravame, haja vista a máxima jurídica *a maiori, ad minus*<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. Posição. 1247.

<sup>54</sup> Expressão latina que significa dizer: quem pode mais, pode menos. Isto é, quem tem maiores poderes, tem a possibilidade de diminuí-los.

Dessa maneira, o critério espacial do ISS comporta duas vertentes, quais sejam, a mais genérica, que se confunde com o âmbito de validade da lei, não podendo ser ampliado, sob pena de invasão de competência, embora possa ser reduzido, e a mais específica que comporta o compromisso de o legislador estabelecer os estritos termos do fato gerador a determinada circunstância de lugar.

Apesar de na teoria aparentar não haver qualquer entrave para a exigência desse tributo pelos entes políticos, na prática, contudo, pode haver verdadeira guerra por diversos fatores relacionados ao lugar da prestação de serviços.

Cabendo a LC dispor sobre regras para afastar conflitos de competência (artigo 146, I, da CF), o legislador ordinário, quando da edição da LC 116/03, estatuiu que o imposto era devido ao município onde situado o estabelecimento do prestador, ou, na sua ausência, o local do domicílio do prestador (artigo 3º, *caput*, da LC 116/03).

Assim, antes do advento da LC 157/16, que realizou significativas alterações na LC 116/03, prevalecia a tese do estabelecimento prestador para a definição do critério espacial e, por via de consequência, do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, razão pela qual imperioso se faz algumas ponderações a respeito da conceituação de estabelecimento.

Fábio Ulhôa Coelho, adotante da corrente do construtivismo lógico semântico na esfera do Direito Comercial, conceitua estabelecimento como sendo “o conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica”<sup>55</sup>, compreendendo bens indispensáveis ou úteis a consecução do objeto social. Em outras palavras, o conceito de estabelecimento não se confunde com o conceito de empresa, sendo aquele o promotor das ações desse.

No mesmo sentido, Pierre Broallier bem evidencia que estabelecimento é qualquer unidade econômica, abrangendo, inclusive, sucursal e agência<sup>56</sup>. Nessa toada, tem-se como estabelecimento prestador qualquer unidade econômica que reúna a exploração da atividade contida no objeto social da pessoa jurídica referente a determinada obrigação de fazer culminando com a consumação do serviço.

Contudo, é sabido que nem toda a prestação de serviço ocorrerá dentro do um estabelecimento, razão pela qual foi sedimentada a teoria do estabelecimento prestador. A prestação de serviço, ainda que seja realizada em lugar outro que não nos limites territoriais do

---

<sup>55</sup> COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de direito comercial, volume 1: direito de empresa*. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

<sup>56</sup> BROALLIER, Pierre. *Les Succursales des Etablissements Industriels et Commerciaux*, Lion, Imprimerie Express. 1926, p. 11 e 15. *apud* BARRETO, 2018. Posição 11420.

município onde situado a unidade econômica para a finalidade empresarial, será tributada por ele, nos termos do artigo 3º da LC 116/03.

Ora, pensamos que o mencionado regramento legal destoa das balizas constitucionais, na medida em que, como vimos, o critério material do imposto é o fato de se prestar um serviço, que o critério temporal é o tempo da prestação não havendo lógica jurídica em se considerar o critério espacial onde situado o estabelecimento prestador se o serviço nele não foi prestado, mas em lugar diverso.

Com efeito, o legislador infraconstitucional federal, ao estabelecer o aludido regramento, da antiga redação da LC 116/03, violou frontalmente a CF por afrontar o princípio da territorialidade das leis tributárias e, ainda, invadir a competência dos municípios de regular a tributação em seu próprio território, ficando à mercê do fato de ter nele situado o estabelecendo do prestador e não da efetiva prestação de serviço, em completo descompasso com a autonomia dos entes federativos.

Sobre a temática, Aires Fernandino Barreto diz que a “admissão da espécie parece 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”<sup>57</sup>.

Da mesma forma, é equivocada a admissão semântica do enunciado de que, na ausência de estabelecimento prestador – situação ocorrida quando o serviço não é prestado por pessoa jurídica –, a h.i ocorrerá no local onde situado o domicílio do prestador, diante da carência de correlação lógica entre os critérios material e temporal com o critério espacial.

Assim, entende-se que a teoria do estabelecimento prestador ou do domicílio tributário do prestador somente estará em consonância com o arquétipo constitucional quando a obrigação de fazer algo a outrem, com o intuito econômico, for realizada ou desenvolvida dentro do espaço escolhido para a consecução do objeto contratado ou dentro do território onde domiciliado o sujeito passivo da obrigação tributária.

Diante desse arcabouço do antecedente da norma jurídica tributária do ISS, resta evidenciado que, no conseqüente da norma, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária será o ente político do território onde ocorreu a prestação de serviços. Do mesmo modo, o sujeito passivo da relação não poderá ser outro senão aquele que o prestou.

Por fim, no que se refere à base de cálculo, outra não pode ser a unidade mensuradora do signo presuntivo de riqueza que não o valor atribuído à prestação de serviço. Congregando a base de cálculo, e nos termos da CF, estabeleceu o legislador ordinário federal a margem do

---

<sup>57</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. Posição 11513.

percentual que poderá ser utilizado pelo legislador municipal para o cálculo do imposto, ficando esse restrito ao limite de 2% a 5%.

### 3. AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELAS LEIS COMPLEMENTARES Nº 157/16 E Nº 175/20 QUANTO À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

#### 3.1 As alterações introduzidas pela Lei Complementar nº LC 157/16.

A LC 157/16 trouxe algumas modificações à LC 116/03, das quais se destacam a imposição de o imposto, quando decorrente de planos de saúde (subitens 4.22 e 4.23) e planos veterinários (subitem 5.09); administração de cartões de crédito e débito, fundos, consórcios e congêneres (subitem 15.01); agenciamento de contratos de leasing, franquia e *factoring* (subitem 10.04); e o de arrendamento mercantil (subitem 15.09), ser devido ao Município do domicílio do tomador de serviços, vejamos:

Art. 1º A Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

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

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Partes mantidas)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.

Essas alterações foram incluídas no Projeto de Lei (PL) nº 386. Contudo, ao chegar à sanção presidencial, foram vetadas sob o seguinte fundamento jurídico:

[o]s dispositivos contrariam a lógica de tributação desses serviços, que deve se dar no local onde ocorrem a análise do cadastro, o deferimento e o controle do financiamento concedido, e não em função do domicílio do tomador dos serviços.

Não obstante o veto presidencial, a aludida LC foi publicada, em 01 de junho de 2017, mantendo as normas originalmente veiculadas pelo PL, diante da derrubada do veto presidencial pelo Congresso Nacional.

Assim, com a inclusão dessas normas jurídicas no sistema do Direito brasileiro, por meio de mecanismos competentes, algumas entidades passaram a questionar a sua constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, e uma das razões é justamente a alteração da competência do ISS.

Da PL 386/2012, verifica-se que a motivação para a alteração do critério espacial dos serviços de planos de saúde, de planos veterinário, de administração de cartões de crédito e débito, fundos, consórcios e congêneres, de agenciamento de contratos de leasing, franquia e *factoring* e o de arrendamento mercantil consistiu na necessidade de “diminuir a dependência

dos Municípios em relação às transferências constitucionais, em especial, o Fundo de Participação dos Municípios e as transferências relativas ao ICMS e IPVA”<sup>58</sup>.

Trazendo a situação para a concepção luhmanniana, as alterações inseridas decorreram de perturbações geradas pelos subsistemas político e econômico, ocasionando a necessidade do acoplamento estrutural com o sistema jurídico.

Como vimos no capítulo 1 do presente trabalho, tais perturbações fazem partes do sistema social e são capazes de corroborar com a autopoiese do sistema jurídico, sendo conhecidas e compensadas por reações internas ao próprio sistema (normas jurídicas), visando buscar o equilíbrio entre ele e os demais sistemas regentes da sociedade.

Em sua obra “A Constituição como aquisição evolutiva”, Niklas Luhmann bem ponderam que nenhum sistema autopoietico nasce e se reproduz com bases exclusivamente autorreferenciais de tal modo que é quase inevitável a existência de acoplamentos estruturais, em suas palavras:

Hoje sabemos que nenhum sistema pode nascer e se reproduzir em bases exclusivamente autorreferenciais. Nem mesmo quando o sistema é dotado da capacidade de auto-organização e de auto-observação. Se assim é, logo todas as autodescrições que pressupõem o que é lógica e sistemicamente impossível são errôneas. Por outro lado, chegávamos às mesmas conclusões em sede das análises históricas ao sublinharmos como tais autodescrições terminam por culminar em um paradoxo. Exatamente a denominação de algo como algo (de si como de si) pressupõe, com efeito, a possibilidade de se distingui-lo de tudo o mais. Frente a isso, a autodescrição não é capaz de oferecer soluções de sorte (di sorta) (conquanto toda a cibernética de segundo grau tenha começado precisamente desse problema). Por isso, buscou-se primeiramente uma saída no conceito de order from noise mais tarde no contexto de dependência, na construção da complexidade, a partir do rumor de fundo do ambiente. A teoria do acoplamento estrutural retoma essa questão e distingue mais uma vez no âmbito do rumor ambiental de fundo os rumores inclusivos e por isso reforçados. Somente assim é que se torna compreensível o fato de que o sistema se arrisque a adaptar, e como o faz mediante organização interna, vale dizer: mediante auto-organização determinadas fontes de ruídos e a eliminar outras.<sup>59</sup>

Essas compensações intersistêmicas, portanto, não podem ser feitas a margem das limitações constitucionais, sob o risco de corromper com a autonomia e a autorreferência do sistema jurídico que lhes são inerentes. Devem, em verdade, atender aos programas próprios do sistema.

<sup>58</sup> BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012. Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/108390>. Acessado em 25/07/2021. p. 5

<sup>59</sup> LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. p. 19. Disponível em [pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANN-Niklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva](http://pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANN-Niklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva). Acessado em 31/08/2021.

O sistema político é formado pela reiteração comunicativa de poder/não poder<sup>60</sup> (código) cujos programas geram a comunicação própria desse sistema, isto é, a formação de leis, portarias, decretos etc. Essa produção vincula a sociedade e, conseqüentemente, perturba o sistema jurídico, tendo em vista que as normas neles veiculadas tem o escopo de garantir a manutenção das expectativas normativas.

É nesse contexto que a CF se apresenta como a máquina autopoietica sintaticamente fechada, mas semântica e pragmaticamente aberta, pois é ela quem realizará a ligação entre o sistema jurídico e o político, recepcionando tudo aquilo que estiver em consonância e rechaçando o que estiver em dissonância.

Lúcio Feres da Silva Telles bem equipara a função da CF com o sistema imunológico, dizendo que:

Por meio da clausura operativa, a produção é interna e o sistema irrita-se quando em contato com outra comunicação. Como com a rejeição sofrida pelo sistema imunológico do organismo humano, quando é realizado um transplante, os estímulos e os distúrbios provenientes de outro ambiente são repelidos pelo sistema e, quando entram em contato, ativam-se operações internas.<sup>61</sup>

Niklas Luhmann bem evidencia que o direito só pode ser criado pelo próprio direito “e não *ab extra* pela natureza ou pela vontade política.”<sup>62</sup> Por essa razão, o conceito de acoplamento estrutural se faz de suma importância, visto que evidencia os limites dos encargos que cada sistema é capaz de suportar, mantendo a identidade e a autonomia dos sistemas acoplados e afastando qualquer integração de ordem hierárquico-assimétrica.

Pois bem. Conforme discorreremos nos subcapítulos 1.3 e 1.4, a disposição de conflitos de competência e a introdução de normas gerais de direito tributário somente são possíveis se essas forem veiculadas por meio de LC, nos termos do artigo 146, I, da CF.

Nesse sentido, é correto afirmar que as alterações realizadas no artigo 3º da LC 116/03, pela LC 157/16, foram introduzidas no sistema jurídico por programas próprios, isto é, por meio competente (art. 59, II, da CF), não havendo que se falar, portanto, em vícios quanto ao veículo introdutor das normas jurídicas.

No entanto, ao interpretar o seu conteúdo, é possível verificar a disjunção entre as normas introduzidas e as disposições da CF em evidente conflito semântico.

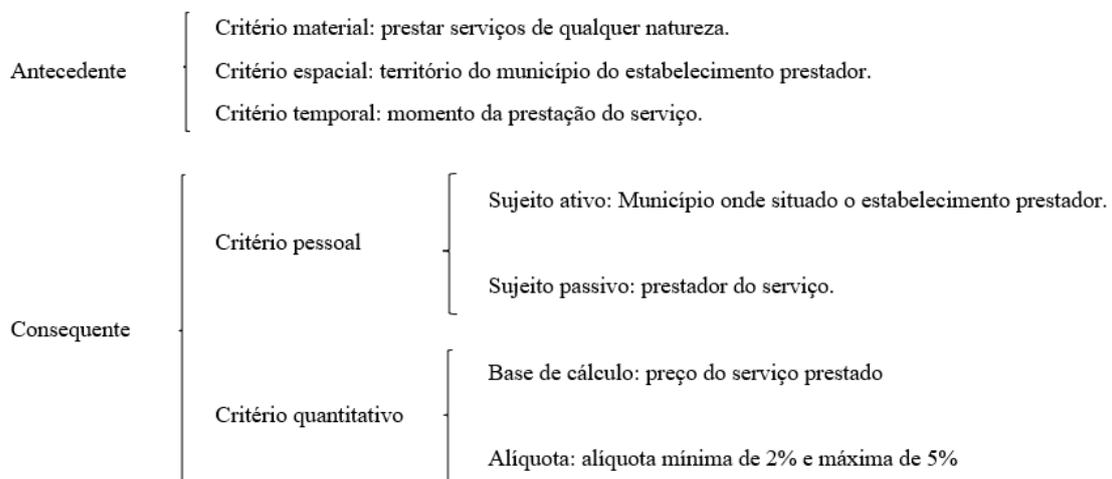
<sup>60</sup> TELLES, Lucio Feres da Silva. *A Constituição na visão de Hans Kelsen e Niklas Luhmann*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. Vol. 122/2020. p. 55-72. Nov-Dez/2020. p. 13.

<sup>61</sup> *Ibidem*. p. 10.

<sup>62</sup> LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. p. 8. Disponível em [pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANN-Niklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva](http://pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANN-Niklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva). Acessado em 31/08/2021.

Com efeito, muito embora tenham sido inseridas por mecanismos próprios do sistema do Direito, o conteúdo por elas trazido ultrapassa semanticamente os limites estabelecidos pela máquina autopoiética, corrompendo a expectativa normativa. Isso porque a alteração do critério espacial de um tributo é matéria que impacta diretamente a competência tributária, que, como vimos no subcapítulo 1.3, é estruturalmente enrijecida pela CF.

Veja-se que a hipótese de incidência do imposto municipal, conforme elucidado no item 2.3 do presente trabalho, possui a seguinte regra matriz de incidência para os serviços não abrangidos pela alteração da LC nº 157/16:

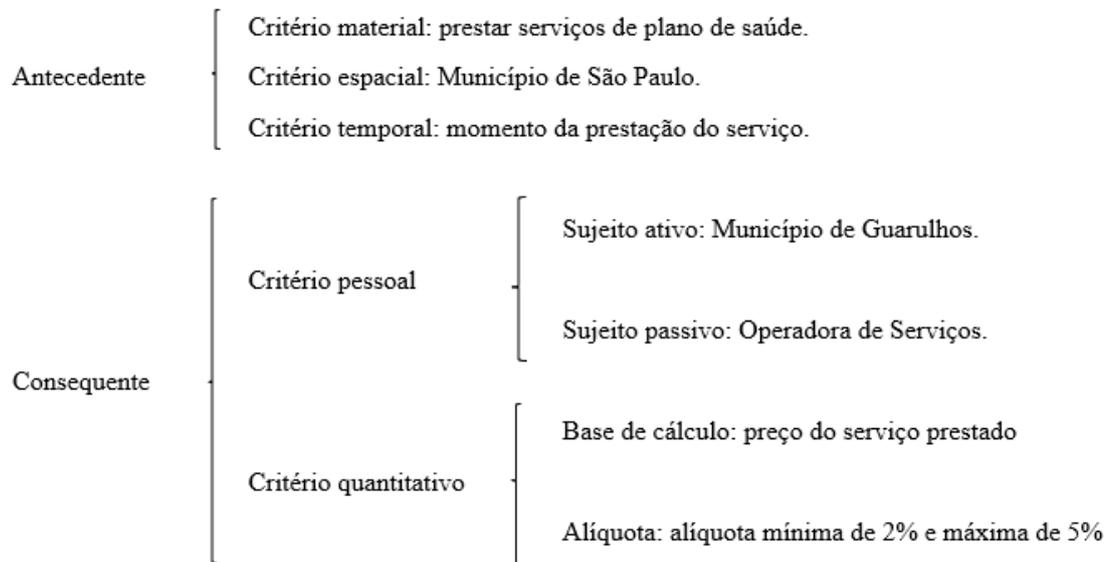


Agora, se considerarmos a elaboração da regra matriz de incidência tributária do ISS sobre um dos serviços específicos elencados pela alteração da LC 157/16, como por exemplo, o serviço de plano de saúde (subitem 4.22 da Lista Anexa à LC 116/03), verifica-se significativa alteração na regra matriz.

Melhor elucidando, consideremos o seguinte exemplo: um tomador de serviços tem domicílio no Município de Guarulhos e vai até o Município de São Paulo consultar-se lá com um médico em razão de seu plano de saúde não operacionalizar com clínicas situadas em Guarulhos, mas apenas em São Paulo, onde a operadora do plano de saúde também possui domicílio.

O plano de saúde realizou a intermediação entre paciente e médico e, ao constatar tal situação, a autoridade administrativa verifica a possibilidade de tributação da prestação de serviços. Entretanto, não é o Município de São Paulo – onde ocorreu a prestação de serviços e em que está situada a operadora do plano de saúde – quem irá tributar, mas o Município de Guarulhos, onde não há qualquer liame de conexão entre a territorialidade e a prestação de serviços, diante do novo regramento trazido pela LC 157/16.

Do exemplo acima, extrai-se a seguinte regra matriz:



É possível verificar que os critérios da regra matriz, nessa hipótese específica, conflitam entre si, na medida em que a prestação de serviços que está sendo realizada no território do Município de São Paulo, será, por ficção jurídica, tributada pelo Município de Guarulhos. Evidente que o consequente da norma não reflete fidedignamente o critério material e, no mínimo, desvirtua o critério espacial em detrimento da competência outorgada pela LC 157/16.

Angela Maria de Motta Pacheco, ao tratar sobre a incidência do ISS sobre “importação de serviços” bem pontuou que a lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade de tal modo que seus efeitos sejam irradiados fora dos limites geográficos de seu território<sup>63</sup>.

Nessa toada, havendo a dissociação dos elementos da h.i, pela eleição de critério espacial outro que não aquele onde ocorreu a efetiva prestação do serviço, é cristalina a violação aos ditames constitucionais, em específico, ao princípio da territorialidade tributária, tendo em vista que a legislação, no exemplo acima, do Município de Guarulhos, ultrapassou seus limites geográficos, não observando a aplicabilidade espacial das leis do Município de São Paulo.

Ademais, é notória a violação aos princípios da autonomia municipal e pacto federativo, na medida em que houve a direta interferência das ordens jurídicas municipais uma das outras, desrespeitando-se os limites impostos pela CF.

Com efeito, entendendo-se que o texto constitucional autoriza a tributação da prestação de serviço pelos municípios, por ser a prestação signo presuntivo de riqueza, de maneira a extrair implicitamente que o aspecto espacial também é extraível da CF, diante da correlação

<sup>63</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. “ISS na Importação”, Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá, 2005. p.91.

fato imponible e circunstância de lugar, não há como concluir critério espacial outro que não o lugar da prestação de serviços, como bem explana Aires Barreto:

[A] Constituição circunscreveu a exigência do ISS em conformidade com uma regra de competência conceitual, que limita o espaço de atuação do legislador municipal às efetivas prestações de serviço. No contexto da existência de vários municípios com competência para a instituição e cobrança de ISS, a análise sistemática da Constituição somente pode resultar na conclusão de que o município competente para a cobrança do tributo será aquele onde ocorrer o fato gerador do tributo. Trata-se da decorrência da aplicação espacial das leis do município (que somente podem ser aplicadas a fatos geradores ocorridos em seu território) e da regra de competência constitucional.<sup>64</sup>

Para que a regra matriz de incidência tributária fique mais coesa entre as suas proposições, necessário seria a alteração do critério material no que tange ao verbo “prestar”, trocando-o pelo “tomar”.

Dessa maneira, a regra matriz de incidência tributária ficaria da seguinte forma:

Antecedente	{	<p>Critério material: tomar serviços de plano de saúde.</p> <p>Critério espacial: Município onde o serviço foi tomado.</p> <p>Critério temporal: momento da tomada do serviço.</p>						
Consequente	{	<table border="0"> <tr> <td style="vertical-align: middle;">Critério pessoal</td> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">{</td> <td style="vertical-align: top;"> <p>Sujeito ativo: Município em que está domiciliado o tomador de serviços.</p> <p>Sujeito passivo: Operadora de Serviços.</p> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: middle;">Critério quantitativo</td> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">{</td> <td style="vertical-align: top;"> <p>Base de cálculo: preço do serviço prestado</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p> </td> </tr> </table>	Critério pessoal	{	<p>Sujeito ativo: Município em que está domiciliado o tomador de serviços.</p> <p>Sujeito passivo: Operadora de Serviços.</p>	Critério quantitativo	{	<p>Base de cálculo: preço do serviço prestado</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p>
Critério pessoal	{	<p>Sujeito ativo: Município em que está domiciliado o tomador de serviços.</p> <p>Sujeito passivo: Operadora de Serviços.</p>						
Critério quantitativo	{	<p>Base de cálculo: preço do serviço prestado</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p>						

Contudo, o problema dessa regra matriz é justamente a previsão de critério material não estar prevista pela CF, conforme verificamos no item 2.1. do presente trabalho. Para que haja a tributação sobre serviços é, necessário que o ato tributado reflita em ganho, um signo presuntivo de riqueza que autorizará a tributação. Ora, o simples fato de tomar serviços não revela qualquer riqueza tributável e, portanto, não pode ser tributado nos termos constitucionais.

O que se verifica, portanto, é a criação de ficções jurídicas respaldadas por LC para imputar uma necessidade do sistema político ao arripio da CF, criando-se a ilusória legalidade da transferência da competência tributária municipal.

<sup>64</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. posição 12259.

Todavia, conforme as lições de Angela Maria de Motta Pacheco, é inadmissível o aceite de ficções jurídicas, ainda mais quando acarretam a violação dos limites geográficos dos Municípios, para tributar fato jurídico que nele não ocorreu. Em suas palavras:

(...) por criar, como verdade aquilo que se sabe que não é, não admite prova em contrário. Assim, tenta impor-se por si mesmo atacando a ordem jurídica.

(...)

Justamente por tudo isto as ficções jurídicas são inadmissíveis na ordem tributária para criação de fatos jurídicos tributários. O princípio da tipicidade não as admite.<sup>65</sup>

O Ministro Luiz Gallotti, quando do julgamento do RE 71.758, em 14/06/1972, bem pontuou que “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”<sup>66</sup>. Isso é o que verificamos com as inclusões de novas normas no artigo 3º da LC 116/03 pela LC 157/16.

Assim, é evidente que a tributação, nos moldes da LC 157/16, é inconstitucional, já que distorce de modo demasiado e estravagante a regra-matriz do imposto municipal para transferir a sujeição ativa tributária, às margens dos princípios e regras constitucionais, por qualquer perspectiva que se analise, isto é, ou em termos de territorialidade, implicando a violação ao pacto federativo; autonomia municipal; e conflitos de competência. Ou de incidência, alterando-se o verbo do critério material da h.i, confrontando a autorização constitucional para tributar signos presuntivos de riqueza.

Em outras palavras, a introdução dessas normas que alteram a competência tributária, pela LC 157/16 é um exemplo de como ruir o sistema jurídico retirando-lhe a autonomia e autorreferência em detrimento das perturbações ocasionadas pelo sistema político.

No entanto, a toda evidência do sistema autopoietico, as perturbações externas não podem ser impostas, não podem adentrá-lo, ainda que com mecanismos do próprio sistema jurídico, com proposições desconsoantes semanticamente ao Texto Magno, de tal modo que o próprio sistema possui mecanismos para a retirada desses elementos estranhos às balizas da CF (ADI e ADPF).

### **3.2 O entendimento jurisprudencial pátrio quanto ao local da prestação dos serviços.**

A discussão quanto a incidência do ISS para determinados serviços e a sua territorialidade não é recente. O STJ, quando do julgamento do recurso repetitivo REsp 1.060.210/SC, definiu que os serviços de *leasing* mercantil seriam tributados no “local onde se

<sup>65</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. “ISS na Importação”, Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá, 2005. p. 76.

<sup>66</sup> *Ibidem*. p. 87

toma essa decisão acerca da aprovação do financiamento, onde se concentra o poder decisório, onde se situa a direção geral da instituição”<sup>67</sup>. Fixando, assim, que o Município competente

---

<sup>67</sup> RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL.MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. 1. O colendo STF já afirmou (RE 592.905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento. 2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal. 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. 7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento. 8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil. 9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos

para a exigência do imposto é aquele onde ocorreu a atividade material consistente na prestação de serviços<sup>68</sup>.

Antes de tal julgamento, o STF tinha definido que o *leasing* é um contrato autônomo cujo núcleo é o financiamento consistente na obtenção de um bem<sup>69</sup>. Sob tal premissa, o STJ entendeu que o objeto da tributação do contrato de *leasing* mercantil é o ato de analisar o crédito e elaborar o contrato para a posterior aprovação do financiamento e liberação da quantia para a aquisição do objeto arrendado.

Dessa forma, outro não poderia ser o lugar da tributação senão onde se encontra o estabelecimento da arrendadora, pois é lá que a prestação efetivamente ocorre.

O mesmo raciocínio vem sendo aplicado nas hipóteses de administração de cartões de crédito e débito, visto que a atividade material não ocorre por meio da utilização do cartão, isto é, não é a maquininha quem presta o serviço (até porque, se o fosse, não poderia haver a tributação pelo conceito de serviço que definimos no capítulo 2 do presente trabalho).

A obrigação de fazer decorre de um negócio jurídico bilateral, ou seja, entre duas pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, sob regime de Direito Privado, prestado a terceiro com autonomia e finalidade lucrativa. Se assim o é, é evidente que, por trás da operacionalização do cartão há agentes que executam o procedimento na sede da empresa.

Assim, se toda a operação inerente a prestação de serviços é realizada dentro do local em que se situa a administradora de cartão de crédito e débito, outro não poderia ser o local da

---

não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento. 10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo. 11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais. 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. (REsp 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013).

<sup>68</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. posição 12271.

<sup>69</sup> Tese fixada em repercussão geral, em 06/08/2010, quando do julgamento do RE nº 592.905.

prestação, senão o domicílio do prestador, conforme já entendeu o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, vejamos:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. SUJETO ATIVO. MUNICÍPIO DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. Considera-se sujeito ativo da relação jurídica tributária, para fins de ISS sobre o serviço de administração de cartão de crédito (item 15.01 da Lista Anexa à LC 116/03), a municipalidade onde se localiza a sede da empresa, pois lá ocorre o efetivo serviço de administração, o qual não se confunde com a operação mercantil realizada com o cartão de crédito. Precedentes. RECURSO DESPROVIDO. (TJRS. AC 0181611-17.2016.8.21.7000/RS. Primeira Câmara Cível. Rel. Carlos Roberto Lofego Canibal. DJe. 25/01/2017).

Da mesma forma, é a tributação do serviço de administração de fundos e consórcios já que a consecução da atividade só é possível no local onde o prestador organiza, operacionaliza e perfectibiliza a constituição do fundo, disponibilizando as cotas aos investidores e gestão em si.

De certo, essa é uma atividade que a contratação pode ser realizada de maneira remota, por meio de contato telefônico ou internet. A disponibilização de recursos e a assinatura do termo de adesão ao fundo podem ser realizados em qualquer lugar em que o investidor estiver, inclusive, fora do território nacional.

Entretanto, esses atos contratuais não são serviços de administração do fundo de investimento em si, de tal forma que não há qualquer vínculo da prestação do serviço com o domicílio do tomador ou local onde o termo de adesão é realizado.

Quanto ao local da tributação dos serviços prestados pelas operadoras de planos de saúde, o STF, quando do julgamento do RE nº 651.703, entendeu pela possibilidade de tributação no domicílio da prestação, visto que:

[o] núcleo do contrato entre a operadora de planos de saúde e os seus clientes é a disponibilidade, ao usuário contratante, da rede credenciada e a garantia da cobertura dos infortúnios previstos no contrato, e não uma prestação de dar. E essa atividade de disponibilização da rede de atendimento é serviço, sobre o qual pode incidir o ISS.<sup>70</sup>

Dessa forma, o fato gerador da obrigação tributária não se realiza com a prestação do serviço médico, que é outra relação jurídico-tributária, mas com a gestão do plano realizado pela própria operadora<sup>71</sup>.

<sup>70</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJ 26/04/2017. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4117105>. Acessado em 31/07/2021.

<sup>71</sup> O artigo 1º, da Lei nº 9.656/98, que dispõe sobre as normas que regem os planos e seguros privados de saúde, estabelece que essa atividade têm como escopo a “prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde,

Assim, pouco importa se os serviços médicos são prestados no estabelecimento do tomador de serviços, no local onde situada a operadora do plano de saúde ou, ainda, em território diversos. A prestação do serviço previsto no subitem 4.02 da Lista Anexa à LC 116/03 ocorrerá no local em que é realizada a operação do plano de saúde, isto é, no local onde situado o prestador de serviços.

Diante de todo o panorama legislativo anteriormente exposto e da consolidação da jurisprudência pátria quanto ao local da incidência do ISS, foram ajuizadas as ADI 5835 e 5862 e a ADPF 499, as quais questionam a constitucionalidade da LC 157/16 quanto a permissão, pelo legislador ordinário, de alterar a competência tributária deslocando ao Município do tomador de serviços.

Como mecanismo de defesa da CF, essas ações intentam em verificar se as normas introduzidas estão em consonância semântica e sintática com a CF, de tal modo a preservar o sistema do Direito.

Na ADI 5835 houve a concessão da medida cautelar para “suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/16, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/03”<sup>72</sup>, assim como para suspender a eficácia das legislações locais editadas em observância às alterações da LC 157/16, face a verossimilhança da existência de inconstitucionalidade.

Além da questão pertinente ao princípio da territorialidade, da autonomia dos Municípios e o conflito de competência, os argumentos suscitados na ADI 5835 também versaram a respeito da ausência de clareza da LC 157/16 quanto ao conceito de tomadores de serviços para fins de tributação dos serviços cujo critério espacial foi alterado.

A ausência de conceituação de quem são os tomadores de serviços também reflete a existência de conflitos entre os municípios, numa escala majorada, na medida em que o termo é vago e impreciso; cabendo aos legisladores ordinários municipais definirem quem é o tomador daquele serviço listado como exceção à regra geral.

Esse fato acarretaria a ocorrência de bi ou pluritributação daquele serviço prestado, considerando-se que os legisladores criariam definições para invocar a incidência do ISS ao território do Município por eles representado, criando h.i.

---

livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumido”.

<sup>72</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5835, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, Decisão Monocrática, DJ 23/03/2018. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>. Acessado em 31/07/2021.

A existência de várias h.i. oneraria de modo inimaginável as prestadoras de serviços dos planos de saúde; dos planos veterinários; da administração de cartões de crédito e débito, fundos, consórcios e congêneres; de agenciamento de contratos de leasing, franquia e *factoring*; e o de arrendamento mercantil.

Desse modo, objetivando constitucionalizar o “inconstitucionalizável”, foi editada a LC 175/20.

### **3.3 As alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 175/20.**

Em 23 de setembro de 2020, foi publicada a LC 175/20 que estabelece normas gerais de direito tributário quanto a obrigação acessória do ISS incidente sobre os serviços de planos de saúde; planos veterinários; administração de cartões de crédito e débito, fundos, consórcios e congêneres; agenciamento de contratos de leasing, franquia e *factoring*; e arrendamento mercantil.

A aludida lei também dispôs sobre a partilha do produto da arrecadação do imposto entre o município do prestador e o município do domicílio do tomador de serviços, criando o Comitê Gestos das Obrigações Acessórias do ISS (CGOA) e incluindo disposições no artigo 3º da LC 116/03 para definir quem são os tomadores dos serviços acima elencados.

A mencionada LC decorreu do PL 170/20 da Câmara dos Deputados que substituiu o PL 445/17 do Senado Federal. Esse PL, em sua origem, buscava implementar e organizar um sistema eletrônico de padrão unificado para permitir que os contribuintes, cujos objetos sociais se enquadrassem nos serviços acima mencionados, realizassem a declaração de suas operações e os 5.570 municípios existentes no Brasil pudessem tributar e melhor fiscalizar essas prestações de serviços.

Contudo, a justificativa dada pelo Senado Federal para o PL 445/17 já deixa explícita a intenção de o Poder Legislativo alterar a competência municipal nas hipóteses de tributação por ISS quanto aos serviços de planos de saúde; planos veterinários; administração de cartões de crédito e débito, fundos, consórcios e congêneres; agenciamento de contratos de leasing, franquia e *factoring*; e arrendamento mercantil, vejamos:

Em dezembro de 2016, foi publicada a Lei Complementar nº 157, que promoveu alterações na legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Uma das principais inovações da Lei foi o dispositivo que transfere a cobrança do ISSQN, antes feita no município do estabelecimento prestador do serviço, para o município dos tomadores de serviços.

As alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/16 na legislação do ISSQN tiveram origem no Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 366, de 2013, que, após tramitar no Congresso Nacional, foi remetido à sanção da Presidência da República. Vários dispositivos foram vetados, sob o argumento de que comportariam potencial

perda de eficiência e de arrecadação tributária. Contudo, no dia 30/05/2017, os vetos foram apreciados e rejeitados pelo Congresso Nacional.

A aprovação da matéria foi resultado de uma intensa luta dos Municípios que por meio da Confederação Nacional de Municípios (CNM) lutam, desde 2013, por uma desconcentração da arrecadação do ISS, seguindo a tendência observada nos sistemas tributários mundo afora de que o imposto seja devido no destino (onde se localiza o usuário final daquela operação) e não na origem (onde se localiza o fornecedor do bem ou serviço daquela operação).<sup>73</sup>

Todavia, diante do surgimento da ADI 5835, o PL 170/20 (PL substitutivo do PL 445/2017) promoveu determinadas alterações com a finalidade de viabilizar a tributação de alguns serviços anteriormente mencionados, outorgando a competência tributária ao Município onde domiciliado o tomador de serviços, e supostamente sanando as inconstitucionalidades arguidas naquela ação.

A primeira delas foi a revogação da competência do município onde domiciliado o tomador dos serviços de intermediação que envolvam agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquias (*franchising*) e de faturização (*factoring*) (subitem 10.04 da Lista Anexa à LC 116/03).

Dessa forma, a atividade foi excluída do rol excepcional, retornando à tributação nos termos da regra geral, isto é, no local do estabelecimento ou domicílio do prestador.

Entretanto, os demais serviços elencados permanecerem na exceção instituída pela LC 157/16, sendo apenas definidas a figura do tomador de serviços.

Nesse sentido, houve a inclusão do §5º ao artigo 3º da LC 116/03, estabelecendo que, ressalvadas as especificações dos parágrafos posteriores (§6º ao §12), tomador de serviços é aquele que contrata o serviço. A exceção de tal definição comporta justamente as atividades elencadas pela LC 157/16.

O tomador de serviços, quando da prestação de serviços de plano de saúde ou de medicina e congêneres, é a “pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato de plano de saúde individual, familiar, coletivo empresarial ou coletivo por adesão”<sup>74</sup>, ou seja, não só aquele que contrata o serviço, como todos os beneficiários incluídos no plano de saúde.

Contudo, com essa definição, surgem outras dúvidas, a respeito da tributação sobre a prestação de serviços dos planos de saúde, que não foram esclarecidas pelo legislador ordinário.

A primeira delas está voltada ao cálculo do tributo para cada município onde estiver domiciliado os beneficiários do plano, uma vez que a prestação de serviços é una, isto é, a

---

<sup>73</sup> BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 445, de 2017. Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131643>. Acessado em 01/08/2021. p.5/6

<sup>74</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. artigo 3º, §6º.

gerência ocorrerá uma única vez, ainda que de forma continuada. O que leva ao segundo questionamento em relação ao modo de divisão desse tributo entre os municípios, já que a lei é omissa quanto a possibilidade de rateio, repasse ou outro critério de partilha.

Para maior elucidação, imagine-se que uma família com quatro integrantes possui um único plano de saúde familiar, dois deles moram no Município A, um deles no Município B e o outro no Município C.

Antes do advento da LC 157/16, a operadora do plano de saúde pagava ISS ao Município D, onde possui estabelecimento e realiza a consecução de sua atividade. Contudo, com as novas normas, a operadora terá que pagar ISS aos Municípios A, B e C, ainda que o exercício da atividade seja realizado em razão de um único contrato em prol grupo familiar, e não a cada indivíduo separadamente; e essa operação ocorrer, exclusivamente no Município D.

Desse fato, conclui-se a existência de duas possibilidades jurídicas advindas da nova redação do LC 116/03 dada pela LC 175/20. A primeira é a ocorrência de bitributação, vedada pela CF, se se considerar que o imperativo da norma é a prestação de serviço pelo plano de saúde revelado pela intermediação e administração do plano de assistência à saúde entre o contratante e beneficiários com os médicos, clínicas e hospitais.

Os Municípios A, B e C poderão cobrar, conforme as alíquotas de suas respectivas leis, o tributo sobre uma mesma base de cálculo, que é a quantia recebida em decorrência da contratação do plano de saúde. Nesse caso, o sujeito passivo será tributado por três vezes sobre um mesmo fato jurídico.

A segunda possibilidade jurídica é a alteração do núcleo da norma cujo verbo não é o prestar, mas o fruir, gozar e tomar serviços. Nesse contexto, além de se estar diante de um novo imposto, não previsto na CF, ter-se-ia que admitir base de cálculo diversa do valor pago a título contraprestação ao plano de saúde<sup>75</sup>.

Também seria possível considerar o momento da incidência tributária o mesmo da prestação de serviço médico, de clínicas ou hospitais já que não é possível vislumbrar outra hipótese temporal de incidência do ISS senão no momento da fruição da prestação de serviço de terceiro.

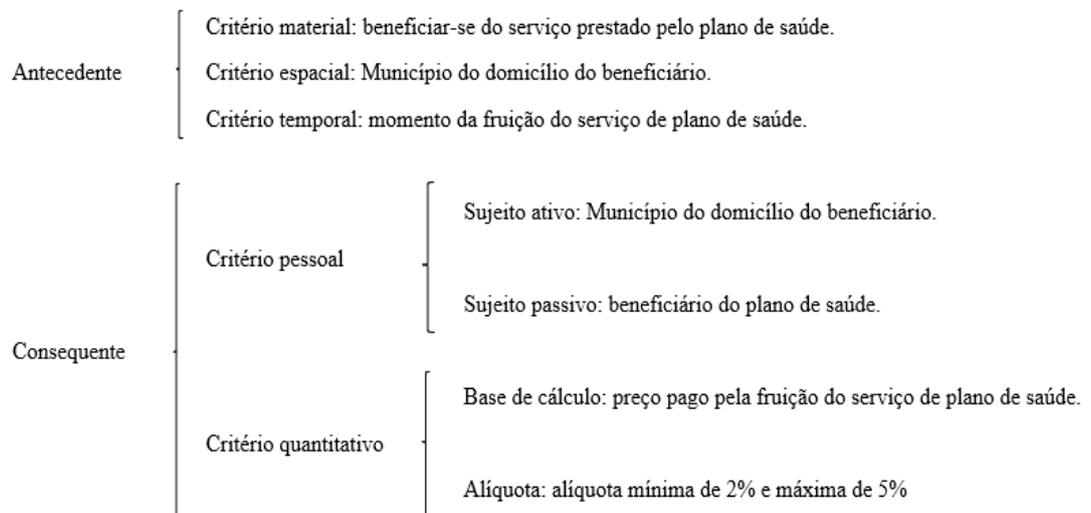
---

<sup>75</sup> O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 651.703, exarou entendimento a respeito da impossibilidade de incluir na base de cálculo do ISS incidente sobre as operações das operadoras de plano de saúde, valores outros que não os contratados como contraprestação dos serviços prestados, *in verbis*:

“Na hipótese dos autos as operações aptas a ensejar a cobrança de ISSQN são divididas em duas etapas, sendo a primeira a contratação e recebimento pela empresa dos valores contratados pelo beneficiário do plano de saúde, e a segunda a efetivação da prestação de serviços propriamente ditos na ocorrência de sinistro, valores recebidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios. As Operadoras de Planos de Assistência à Saúde só podem pagar o imposto sobre a receita própria de serviços e não sobre a receita de terceiros”. (RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, REPERCUSSÃO GERAL - DJe 26/04/2017).

Se assim não for, os municípios onde domiciliados os beneficiários não saberão o momento da incidência tributária, tendo que definir critérios outros para tributar a fruição do plano de saúde. Na mesma toada, a base de cálculo a ser adotada, para evitar a bitributação dos planos de saúde, deverá ser a composição do valor dispendido com o plano somada a quantia repassada para os médicos, clínicas e hospitais.

Ocorre, contudo, que nessa hipótese o contribuinte não poderia ser o plano de saúde, já que há evidente alteração no verbo do núcleo normativo e conflito entre os critérios da h.i. Dessa forma, para manter a coesão da regra matriz de incidência, outro não pode ser o sujeito passivo senão o próprio beneficiário, senão vejamos:



Já o tomador dos serviços de administração de cartão de crédito ou débitos e congêneres, é o primeiro titular do cartão (§8º).

Em confusa redação, o legislador diz que o local do estabelecimento credenciado é considerado o domicílio do tomador, sendo esse competente a exigir o imposto da prestação de serviço direta ou indiretamente prestado por bandeiras, credenciadoras ou emissoras de cartões de crédito e débito (§9º).

Os serviços de administração de cartão de crédito e débitos e congêneres podem ser decompostos da seguinte maneira: credenciador, bandeira do cartão e emissor do cartão.

Suponhamos que um tomador desse serviço (Sr. Manoel) vai até um estabelecimento comercial (vendinga do Sr. João) e efetua a compra de determinado produto por meio de cartão de crédito. O Sr. Manoel ao “passar” o cartão de crédito na máquina de cartão da vendinga do Sr. João (credenciado), solicita autorização ao credenciador (por exemplo, a PagSeguro) para que esse aceite a operação de compra e venda na modalidade crédito.

A PagSeguro, como credenciadora da máquina de cartão, pleiteia a outorga da operação à bandeira do cartão (por exemplo, a Mastercard) que, por sua vez, pede permissão ao emissor do cartão (por exemplo, Banco Itaú).

Após o aceite da operação, o banco enviará a fatura do cartão de crédito ao Sr. Manoel e repassará o valor recebido ao credenciador (PagSeguro), descontada a tarifa interbancária. A PagSeguro, por sua vez, repassará o valor à vendinha do Sr. João deduzida a taxa de desconto e remunerará à MasterCard pelo serviço prestado.

Ora, a prestação do serviço é a administração das operações que envolvem cartões de crédito e débito, concentradas, portanto, nos estabelecimentos dos credenciadores, das bandeiras e dos emissores de cartões; porque são nesses estabelecimentos que se dão, efetivamente, as atividades necessárias para a autorização da compra e venda, do processamento do serviço e cobrança da transação ocorrida por meio do cartão de crédito.

Dessa forma, nem o estabelecimento credenciado presta o serviço de administração de cartão e muito menos as maquininhas a eles disponibilizadas, como bem elucidada Aires Fernandino Barreto: “as máquinas por meio das quais os cartões são ‘passados’ em estabelecimentos físicos não prestam serviço algum de administração de cartões de crédito”<sup>76</sup>.

Assim, se o estabelecimento do credenciado é aquele considerado o estabelecimento do tomador de serviços, nos termos do §9º do artigo 3º da LC 116/03, o núcleo da h.i não é prestar, mas fruir do serviço de administração de cartões de crédito ou débitos e congêneres.

Desse modo, a h.i desse imposto se mostra da seguinte maneira:

Antecedente	{	<p>Critério material: tomar a operação de crédito ou débito e congêneres</p> <p>Critério espacial: município do domicílio do estabelecimento credenciado.</p> <p>Critério temporal: momento da tomar da operação de crédito ou débito e congêneres.</p>						
Consequente	{	<table border="0"> <tr> <td style="vertical-align: middle;">Critério pessoal</td> <td style="font-size: 3em; vertical-align: middle;">{</td> <td style="vertical-align: top;"> <p>Sujeito ativo: município do domicílio do estabelecimento credenciado.</p> <p>Sujeito passivo: tomador do serviço.</p> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: middle;">Critério quantitativo</td> <td style="font-size: 3em; vertical-align: middle;">{</td> <td style="vertical-align: top;"> <p>Base de cálculo: preço pago pela operação com cartão de crédito ou débito.</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p> </td> </tr> </table>	Critério pessoal	{	<p>Sujeito ativo: município do domicílio do estabelecimento credenciado.</p> <p>Sujeito passivo: tomador do serviço.</p>	Critério quantitativo	{	<p>Base de cálculo: preço pago pela operação com cartão de crédito ou débito.</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p>
Critério pessoal	{	<p>Sujeito ativo: município do domicílio do estabelecimento credenciado.</p> <p>Sujeito passivo: tomador do serviço.</p>						
Critério quantitativo	{	<p>Base de cálculo: preço pago pela operação com cartão de crédito ou débito.</p> <p>Alíquota: alíquota mínima de 2% e máxima de 5%</p>						

O mesmo raciocínio é aplicado aos serviços de administração de carteira de valores mobiliários, aos serviços de administração e gestão de fundos e clubes de investimento. As

<sup>76</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. Posição 12277.

alterações realizadas pelas LC 157/16 e 175/20 estabelecem que será considerado prestado o serviço no domicílio do tomador, nesse caso, o cotista (§10 do artigo 3º da LC 116/03) e o consorciado (§11), respectivamente.

Veja-se que a administração de fundos e consórcios é realizada exclusivamente no local onde o prestador organiza as suas atividades, sendo certo que a sua contratação, como já elucidado no tópico 3.1, pode se dar de forma remota, por meio de telefone ou internet.

Por fim, nos serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro de arrendamento mercantil, o tomador dos serviços é o arrendatário, se domiciliado no país. Caso não o seja, o tomador dos serviços é o beneficiário do serviço no país (§12).

Na esteira do que vimos até então, a alteração legislativa trazida pelas LCs 157/16 e 175/20 estabeleceu nova regra matriz de incidência tributária para os serviços de planos de saúde, planos veterinários e administração de cartões de crédito e débito, fundos, consórcios e congêneres, alterando o verbo do critério material de “prestar serviço” para “tomar serviço”.

No caso do serviço de *leasing* mercantil, há notório descompasso com a regra até então por nós vista, na medida em que altera o conceito de tomador de serviços do arrendamento mercantil quando esse não for domiciliado no país. A norma introduzida transferiu, por ficção jurídica, a competência para o município do domicílio de um terceiro alheio à relação jurídico-tributária, mas que dela se beneficia.

Veja-se que, nesse caso, temos um prestador de serviços estabelecido no município brasileiro que presta serviços para um tomador domiciliado fora do território nacional. A CF, por permitir a tributação sobre a prestação de serviços, convalida a tributação por ISS pelo município onde domiciliado o prestador, nos termos da regra geral trazida pelo artigo 3º da LC 116/03.

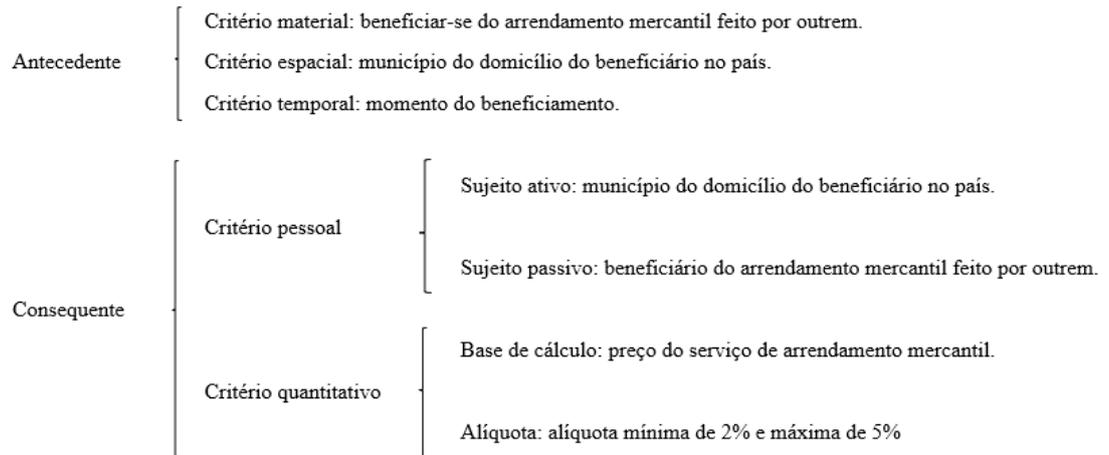
Contudo, em decorrência da exceção trazida pelas LCs 157/16 e 175/20, e a necessidade de alteração do verbo do critério material para a harmonização da regra matriz, a tributação passou a ser sobre o fato jurídico de se tomar o serviço. Ocorre que se o tomador de serviços for domiciliado fora do território nacional, essa regra cai por terra, haja vista a ausência de *longa manus* do Estado brasileiro para tributar fora dos limites do território nacional.

Nesse sentido, por incidir o imposto sobre uma relação jurídica bilateral, contratante e contratado, a lógica jurídica para a tributação sobre o serviço de arrendamento mercantil deveria ser a devolução da competência para o município do prestador de serviços.

No entanto, o legislador, mais uma vez, subverteu a regra matriz de incidência tributária do ISS para outorgar competência para município outro que não onde realizada prestação de

serviços, inserindo a figura de um terceiro que nada tem a ver com a relação jurídica civil, mas que dela se aproveita.

Ora, se há a incidência de imposto sobre o aproveitamento de relação jurídica de terceiros o verbo do critério material do ISS não é nem prestar serviço e nem tomar serviços de arrendamento mercantil, mas se beneficiar dessa relação como terceiro, restando a regra matriz de incidência da seguinte maneira:



O que se verifica, portanto, é a criação de um terceiro imposto travestido de ISS, mas que em nada se relaciona com ele, seguindo a esteira da inconstitucionalidade até aqui sustentada.

Portanto, a LC 175/20 não apenas instituiu o CGOA para fins de regulamentação do sistema eletrônico de padrão unificado como também corroborou com as alterações trazidas pela LC 157/16. Ao fazê-lo, deixou ainda mais evidente as alterações da regra matriz de incidência tributária do ISS, desfigurando-o como tal, em cristalino arripio do artigo 156, III, da CF.

#### 4. CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar as alterações inseridas pelas LCs 157/16 e 175/20, no que tange à alteração da competência tributária dos municípios para a instituição e cobrança de ISS, à luz da teoria autopoietica.

Vimos que o sistema do Direito é autopoietico, isto é, ele detém autonomia e capacidade de autocriação e autorreprodução de acordo com as regras nele estabelecidas que são capazes de captar os *inputs* para satisfazer e adequar às necessidades sociais, sem, contudo, ser atingidos por regras exógenas ao sistema.

Por essa razão, é que se assegura que o sistema jurídico é sintaticamente fechado, mas semanticamente aberto, permitindo a troca de informações entre ele e o sistema social.

A CF cumpre a função da autopoiese no sistema jurídico permitindo a sua comunicação com os demais subsistemas sociais, sendo ela a responsável pelo fenômeno do acoplamento estrutural. Nesse sentido, todo programa gerado deve estar em completa consonância com as normas veiculadas por ela sob pena de tornar o código lícito/não lícito viciado e alheio ao sistema.

Nesse sentido, após a análise das normas que foram inseridas pelas LCs 157/16 e 175/20, concluímos pela sua inconstitucionalidade por carregarem inúmeros conflitos semânticos e pragmáticos com o texto magno.

A alteração da regra geral do ISS, aplicando-se uma ficção jurídica para autorizar município outro à cobrança do imposto municipal, é inadmissível em nosso sistema. Essa ficção, ainda que trazida por LC – que é instrumento idôneo a inserir normas jurídicas concernentes à competência tributária –, acarreta diversas violações à CF e as balizas nela contidas.

O conflito de competência tributária é nítido, pois autoriza os efeitos de uma lei ordinária municipal exceder aos limites territoriais do ente que a instituiu para alcançar fatos jurídicos ocorridos fora de seu território, implicando, também, em cristalina violação ao princípio da territorialidade.

Além desse princípio, são infringidos o princípio da autonomia municipal e pacto federativo, pois há a interferência direta das ordens jurídicas municipais uma das outras em decorrência de permissivo trazido por LC.

Com efeito, a competência tributária é regramento constitucional rígido, imbuído da indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade. Assim, um município não pode delegar a sua competência a outro ou renunciá-la, ainda que haja previsão por LC. Da mesma forma, a

autorização outorgada por essa espécie de lei para a invasão de competência não convalidará a norma dentro do sistema do Direito.

As LCs 157/16 e 175/20 violam a CF por qualquer âmbito que se interprete. Se se verifica a perspectiva da competência tributária, viola-se os princípios da autonomia municipal, pacto federativo e territorialidade. Se se verifica da perspectiva de adequação da regra matriz de incidência, esbarra-se na criação de tributos não previstos no texto magno, incidente sobre a fruição e o benefício dos serviços elencados.

Nessa toada, as perturbações do sistema político em relação a necessidade de diminuir a dependência dos Municípios quanto as transferências constitucionais, em especial, do Fundo de Participação dos Municípios e da parcela dos impostos estaduais, somente poderão ser acopladas por meio de emenda constitucional, que é o mecanismo apropriado para a alteração da própria Carta Magna.

Portanto, não há como conformar essas perturbações específicas do sistema político com a atual estrutura da CF. Permitir a manutenção dessas normas que criam conflito de competência entre os municípios e que instituem novos impostos, não previsto no texto magno, é fadar a autopoiese do sistema jurídico à ruína.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Marilene. *A Constituição e a teoria dos sistemas de Luhmann*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. Vol. 79. p. 427-477. abr-Jun 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Coleção de estudos de direito tributário. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/16 por Paulo Ayres Barreto) [livro eletrônico]. 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Conceito Constitucional de serviços de qualquer natureza*. In: XIV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. 13 a 15/12/2017, São Paulo, Racionalização do Sistema Tributário. São Paulo. Noeses. IBET, 2017

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 175, de 23 de setembro de 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. 1996.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012.

BROALLIER, Pierre. *Les Succursales des Etablissements Industriels et Commerciaux*. Imprimerie Express, Lion, 1926.

BARRETO, Aires F. *ISS Na Constituição e na Lei na Lei*. (Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto). 4ª ed. Atualizada por Paulo Ayres Barreto. [livro eletrônico]. São Paulo: Noeses, 2018.

CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes. *O papel da Constituição Federal sob uma Visão Autopoiética do Direito*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. Vol. 20. p. 213-228. Jul – Set 1997.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de direito comercial, volume 1: direito de empresa*. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI. 18., 2009, São Paulo, SP. Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI. Florianópolis. Fundação Boiteux, 2009.

COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. *ISS: Tributação do Tomador de Serviços pela LC 157/16*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 12/2018. p. 183-206. Maio-Jun/2018.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007.

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP, tomo I (recurso eletrônico): teoria geral e filosofia do direito / coords. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro Gonzaga, André Luiz Freire - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços*. In: “O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo”, XI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2014.

LAKS, Larissa. *O Princípio da Territorialidade Tributária e o Debate Acerca da Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nas Importações de Serviços*. Revista de Direito Tributário e de Finanças Públicas. Vol. 129/2016. p. 121-140. Jul-Ago/2016.

LUHMANN, Niklas. *A Constituição como Aquisição Evolutiva*. “A Constituição como aquisição evolutiva”. Obra acessada no link: [pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANN-Niklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva](http://pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANN-Niklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva). Tradução realizada a partir do original (“Verfassung als evolutionäre Errungenschaft”. In: *Rechtshistorisches Journal*. Vol IX, 1990, pp. 176ª 220), cotejada a tradução italiana de F.Fiore (La costituzione come acquisizione evolutiva”. In: Zagrebelsky, Gustavo. Portinaro, Pier Paolo. Luthter, Jorg.II.Futurodella Costituzione.

Torinho: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi, e Raffaele DeGiorgi. Notas de rodapé traduzidas da versão em italiano por Paulo Sávio Peixoto Maia (texto não revisado pelo tradutor).

LUHMANN, Niklas. *O Direito da Sociedade* [livro eletrônico]. São Paulo: Martins Fontes: 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARQUES. Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS. Ives Gandra. *As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos*, in Comentários ao Código Tributário Nacional. V.3.

MCNAUGHTON. Charles William. *Hierarquia e sistema tributário*. Orientadora Clarice Von Oertzen de Araújo. 2008. 379 f. Tese (Mestrado em Direito Tributário). Programa de Estudos Pós-Graduação em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

PACHECO, Angela Maria da Motta. “ISS na Importação”, Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá, 2005.

TELLES, Lucio Feres da Silva. *A Constituição na visão de Hans Kelsen e Niklas Luhmann*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. Vol. 122/2020. p. 55-72. Nov-Dez/2020.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses: 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.