

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO – COGEAE

VANESSA DA SILVA GAGLIANO

**CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA**

SÃO PAULO
2011

VANESSA DA SILVA GAGLIANO

**CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA**

Monografia apresentada ao Curso de
Especialização em Direito Tributário da PUC
– São Paulo, como requisito para a sua
conclusão.

Orientadora: Ana Carolina Conte de Carvalho Dias

SÃO PAULO
2011

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu pai que de onde estiver guia e ilumina meu caminho e à minha mãe pelo exemplo de força e perseverança.

RESUMO

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tributo de competência dos municípios e do Distrito Federal, conforme disposto no artigo 156 da Constituição Federal.

O presente trabalho pretende analisar cientificamente o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A Lei Complementar n. 116/03 estabeleceu em seu artigo 3º que como regra geral o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na sua ausência, no local onde está situado o domicílio do prestador e estabeleceu vinte e duas exceções a esta regra geral, estabelecendo que nesses casos o tributo deva ser recolhido para os municípios que os serviços foram efetivamente prestados.

Em razão da consolidação da jurisprudência do STJ ter se pacificado de forma favorável a considerar como critério espacial do imposto o local da prestação dos serviços, inverteu-se a lógica normativa, gerando conflito intermunicipal, dupla ou múltipla exigência tributária aos contribuintes e extrema insegurança jurídica.

Busca o presente estudo analisar o critério espacial do ISSQN e se posicionar a fim de estabelecer para qual Município este tributo deverá ser recolhido.

Palavras-chave: Critério Espacial. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Estabelecimento prestador. Lei Complementar. Local da prestação.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
CAPÍTULO I - CONTEXTO HISTÓRICO.....	09
CAPÍTULO II - DOS PLANOS DA LINGUAGEM DO DIREITO – NOÇÕES PRELIMINARES.....	11
2.1 Sistemas: O Direito Positivo e a Ciência do Direito.....	12
2.2 Breves considerações acerca da norma jurídica.....	13
2.3 Fenomenologia da incidência tributária.....	14
CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	16
3.1 Conceitos de Princípio.....	17
3.2 Dos principais princípios jurídicos tributários.....	17
3.2.1 Princípios Gerais.....	17
3.2.2 Princípios específicos.....	18
3.3 Princípio Federativo e da autonomia municipal.....	19
3.4 – Princípio da territorialidade da tributação.....	20
CAPÍTULO IV - CONSIDERAÇÕES ACERCA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	21
4.1 – Conceito.....	21
4.2 – Características da Competência Tributária.....	22
CAPÍTULO V – LEI COMPLEMENTAR: CARACTERÍSTICAS, FUNÇÕES E OS CONFLITOS DE COMPETENCIA PARA O ISS.....	23
5.1 A lei complementar e suas características.....	23
5.2 Teorias acerca da função da Lei Complementar.....	24
5.3 Lei Complementar e conflitos de competência relacionados ao ISS.....	26
CAPÍTULO VI – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	
6.1 Regra-matriz constitucional do ISS.....	28

6.2 Regra-matriz do ISS no plano infraconstitucional de acordo com a Lei Complementar n. 116/03.....	29
6.3 O critério material do ISS.....	30
6.4 As discussões acerca da lista de serviços.....	30
6.5 Critério Espacial.....	31
6.6 Critério temporal.....	32
6.7 Critério Pessoal.....	33
6.8 Critério Quantitativo.....	34
 CAPÍTULO VII – ELEIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS.....	35
7.1 O Decreto-lei n. 406/68 e a Jurisprudência do STJ.....	35
7.2 A Lei Complementar n. 116/03 e os critérios utilizados para a definição do local da prestação dos serviços.....	37
7.2.1 O conceito de estabelecimento prestador.....	37
7.2.2 – Do critério do estabelecimento prestador utilizado para definição do local da prestação dos serviços.....	38
7.2.3 Do critério do local da prestação dos serviços.....	39
7.2.4 O critério em razão do estabelecimento tomador do serviço.....	41
7.3 A Substituição tributária constante do artigo 6º da Lei Complementar n.116/03.....	41
7.4 Conclusão quanto a eleição do critério espacial do ISS.....	42
 CONCLUSÕES.....	45
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	47

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar cientificamente o aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, considerando a divergência doutrinária e jurisprudencial atualmente existente entre o local da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, sendo considerado ora como o local da prestação do serviço, ora como o local do estabelecimento do prestador de serviço.

Para tanto, analisaremos a legislação, a doutrina e a Jurisprudência quanto a este objeto de estudo.

O ISSQN tem fundamental importância aos cofres Municipais e por isso é constante a tentativa de aumento da arrecadação deste tributo pelos Municípios.

Entretanto, essa tentativa na maioria das vezes resulta em conflitos intermunicipais trazendo insegurança jurídica para os prestadores de serviços e aos tomadores desses serviços.

Atualmente existe um grande rol de serviços tributáveis pelo ISSQN, sendo que a doutrina nacional de forma majoritária considera que o local a ser considerado como o da ocorrência do fato jurídico tributário é aquele onde os serviços são prestados.

No presente trabalho demonstraremos que a utilização exclusiva do critério, em razão do local da prestação do serviço como o aspecto espacial do ISSQN, ocasiona o conflito intermunicipal, provocando guerra fiscal, insegurança jurídica e inúmeros deveres instrumentais a serem cumpridos seja pelos prestadores de serviço, seja pelos tomadores dos serviços e a dupla ou múltipla exigência tributária aos contribuintes deste imposto, pois há pretensão de tributação dos serviços por mais de um Município simultaneamente.

Dessa forma, faremos uma breve contextualização histórica e demonstração dos planos da linguagem do direito, que de acordo com as premissas que adotamos, é composto pelo sistema do direito positivo e o sistema da Ciência do Direito e verificaremos, qual o veículo introdutor de normas mais adequado para trazer o critério espacial do ISSQN, objetivando a uniformização da tributação, bem como quais os critérios aptos a servir como aspecto espacial do ISSQN.

Além disso, percorreremos os princípios constitucionais tributários, exaltando os princípios gerais e específicos relacionados à matéria tratada e faremos considerações acerca da competência tributária.

Estabeleceremos ainda a Regra matriz constitucional do ISSQN e a Regra matriz do ISSQN no plano infraconstitucional de acordo com a Lei Complementar n. 116/03 e por fim concluiremos acerca da eleição do critério espacial do ISSQN, nos contrapondo a jurisprudência e doutrina majoritária, exaltando o nosso entendimento em relação a matéria tratada.

Assim, buscamos nos posicionar sobre a avaliação do local onde deve ser considerado ocorrido o fato jurídico tributário do ISSQN, e, por consequência, onde deve ser realizada a sua cobrança.

CAPÍTULO I - CONTEXTO HISTÓRICO

Na Constituição de 1946 os municípios receberam competência tributária que lhes conferiu independência financeira. No entanto, o ISSQN teve início dentro do sistema positivo somente em 1965, através da Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946.

Logo após, com a promulgação da Constituição de 1967, a independência dos municípios começou a perder força, quando passou a haver uma centralização do poder tributário no Governo Federal.

De acordo com Linneu de Albuquerque Mello¹:

“Embora centralizadora tal reforma modificou compreensivamente o sistema de discriminação de rendas tributárias então em vigor, sistema esse que, na verdade, vinha sendo praticamente repetido nas Constituições anteriores, desde 1891.

(...)

Uma das modificações empreendidas pela reforma de 1965 consistiu em discriminar os impostos em função de sua base econômica, substituindo o imposto de indústria e profissões pelo ISS no formato que o conhecemos hoje, dentre outras receitas tributárias de impostos que passaram a ser cobrados pela União em razão da centralização realizada. Essa centralização do poder tributário, diga-se de passagem, reduziu substancialmente a autonomia financeira dos municípios, no que diz respeito à liberdade para dispor sobre impostos próprios”.

Em 1966 foi promulgada a Lei nº 5172 de 25/10/1966, que dispôs acerca do ISSQN nos artigos 71, 72 e 73 e não mencionou acerca do local da prestação dos serviços.

¹ MELLO, Linneu de Albuquerque. O aspecto espacial do ISS na LC n. 116/2003 In: *ISS na Lei Complementar N. 116/2003 e na Constituição*, 2004, p. 106.

Somente após o Ato Complementar nº 36 de 13/03/1967, a Lei nº 5172/66 e alterações posteriores passou a denominar-se “Código Tributário Nacional - CTN”, conforme disposição no seu artigo 7º.

O Ato Complementar n 36 de 13/03/1967, em seu artigo 6º, passou a considerar como local da prestação do serviço:

“Art. 6º No caso de empresas que realizem prestação de serviço em mais de um Município, considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do imposto municipal correspondente:

I - O local onde se efetuar a prestação do serviço.

a) no caso de construção civil;

b) quando o serviço for prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município;

II - O local da sede da empresa, nos demais casos”.

Dois anos após, foi editado o Decreto-Lei n. 406/68, que foi recepcionado com natureza material de lei complementar e passou a dispor sobre normas gerais do antigo ICM e do ISSQN, revogando os artigos do CTN que dispunham sobre esses tributos, passando a estabelecer normas específicas para tratar dos serviços prestados em mais de um município.

Após 35 anos, foi editada a Lei Complementar n. 116 aos 31 de julho de 2003, revogando todos os artigos que versavam sobre o ISS, com exceção do artigo 9º do Decreto-lei. A LC 116/03 trouxe diversas mudanças, conforme explicitaremos mais adiante.

CAPÍTULO II - DOS PLANOS DA LINGUAGEM DO DIREITO – NOÇÕES PRELIMINARES

Preliminarmente cumpre ressaltar que entendemos Direito como algo que se manifesta por meio de Linguagem, como um fenômeno comunicacional.

Conforme Paulo de Barros Carvalho preleciona²:

“Encontramos nesse contexto e no inevitável processo reducionista, a exemplo de Husserl, a figura do homem como pólo central de construção da realidade jurídica ou não jurídica elaborada a partir da contextura físico-material. Sem ele, com suas estruturas intelectuais, seria impossível alcançar as instancias cognoscitivas do saber. Eis que se toma como premissa do estudo lingüístico do direito a análise do próprio conhecimento, das estruturas de consciências e dos objetos e estruturas lógico-abstratas a ele inerentes. O direito observado como linguagem não sobrevive sem esses traços do conhecimento” (grifo nosso).

Dessa maneira é realizada distinção por este ilustre doutrinador, entre fato e evento.

Para que um evento seja considerado um fato, será necessário o relato desse evento em linguagem competente, para que isso ocorra é necessária uma conduta humana que relate esse acontecimento do mundo fenomênico em linguagem própria, qual seja jurídica.

Cabe trazer a baila os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho acerca do assunto³:

“Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica

(...)

para que haja o fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência de uma

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 2009, p.07.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2009, p.12.

linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas”.

Dessa forma, assim como referido doutrinador, entendemos que a incidência não se dá automática e infalivelmente com a ocorrência do fato jurídico tributário, pois é necessária a transposição em linguagem competente para que esta ocorra, e será preciso que um ser humano faça esta subsunção.

2.1 Sistemas: O Direito Positivo e a Ciência do Direito

Sistema, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, traduz o seguinte⁴:

“Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”

Com base na terminologia adotada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, apoiada na proposta terminológica do Professor Marcelo Neves, falar-se-ia em sistemas reais ou empíricos, que seriam aqueles formados por objetos do mundo físico e social e sistemas proposicionais, formados por proposições, pressupondo-se linguagem.

Dentro do sistema proposicional, existiriam subclassificações, pois estes podem ser formais, tratando-se de fórmulas proposicionais, assim como na Lógica, na Matemática, chamados de sistemas nomológicos ou os chamados sistemas nomoempíricos, que são formados por proposições com referência empírica.

Os sistemas nomoempíricos, comportam ainda a classificação em constituídos de proposições descritivas ou teóricas tratando-se da ciência do direito, com seus enunciados científicos e de proposições prescritivas ou normativas, dirigidas à conduta social.

De acordo com as premissas que adotamos, nosso sistema jurídico é composto por dois sistemas: o Sistema do Direito Positivo e o Sistema da Ciência do Direito.

Conforme disserta Paulo de Barros Carvalho⁵:

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 2008, p.137.

⁵ Idem, p.01.

“São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas”.

O sistema do direito positivo é composto por enunciados prescritivos presentes em seus textos, os quais representam o conjunto das normas jurídicas, válidas em um dado espaço e tempo e que estão guiadas pelos princípios jurídicos.

Essas normas estão relacionadas hierarquicamente através de um processo de derivação, na qual uma norma busca o seu fundamento de validade na outra norma, até encontrar a norma hipotética fundamental de validade à Constituição Federal.

Por sua vez, o sistema da Ciência do Direito é formado por enunciados descritivos, isto é, descreve acerca da sua linguagem-objeto, qual seja, o sistema do direito positivo.

Assim, visa a Ciência do Direito estudar o direito positivo, descrevendo e ordenando o mesmo.

2.2 Breves considerações acerca da norma jurídica

A norma jurídica pode ser definida como sendo o juízo produzido na mente do intérprete a partir da leitura dos textos de direito positivo.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho⁶:

“A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”.

Em um dado texto normativo encontraremos o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual extraímos um determinado conceito, que é chamado de significação.

Assim, ao intérprete caberá integrar os enunciados constantes dos textos normativos, unindo o antecedente ao conseqüente, por meio dos conectivos deônticos: permitido, obrigatório e proibido, sendo dessa conjugação na mente do intérprete que se extrairá a significação que se consubstancia a norma jurídica.

⁶ Ibidem, p.08.

Vale ressaltar que as normas jurídicas poderão ser diferenciadas em normas jurídicas de estrutura ou de conduta.

Teremos como normas de estrutura aquelas que disciplinam o processo de produção de normas, sendo também uma norma de conduta, direcionada ao agente produtor de novos enunciados.

As normas de conduta serão todas aquelas que disciplinam as relações intersubjetivas, isto é, que determinam a conduta aos seus destinatários.

2.3 Fenomenologia da incidência tributária

De acordo com a premissa que adotamos, descrevemos a fenomenologia da incidência tributária como iniciada a partir de acontecimentos delimitados no tempo e no espaço, sendo o homem o aplicador do direito.

A partir da ocorrência de um evento no mundo social e com a visualização da ocorrência da hipótese do antecedente da norma geral e abstrata, é realizada a subsunção deste fato à norma e com a transposição da ocorrência em linguagem jurídica, são denotados os critérios de identificação do conseqüente da norma geral e abstrata, sendo produzido o fato jurídico, que representará um vínculo relacional no plano social.

Assim, entendemos que a incidência da norma jurídica somente se dá através da aplicação do direito, não se mostrando plausível entender que a norma jurídica possa incidir sozinha, sem qualquer ato de volitividade do homem, pois para que ela produza efeitos é necessário que seja aplicada por alguém, ou seja, não seria correto dizer que a incidência tributária é automática e infalível.

Somente após a transposição do evento em linguagem competente é que este se torna fato jurídico tributário, fazendo surgir, de forma automática e infalível, a relação jurídica tributária prevista no conseqüente normativo.

Com a aplicação do direito, o agente competente construirá a norma individual e concreta, que possui em seu antecedente um fato jurídico tributário e, em seu conseqüente, uma relação jurídica tributária.

Entendemos que a obrigação tributária é a própria relação jurídica e o crédito tributário seria o direito subjetivo do sujeito ativo da relação jurídica tributária de ver

satisfeito o seu objeto, assim, os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário se relacionam, pois são semelhantes não podendo se cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação.

O CTN fez uma diferenciação sem sentido, estabelecendo o nascimento da obrigação com a ocorrência do fato gerador e o nascimento do crédito tributário com a prática de um ato de formalização, o lançamento tributário.

Entendemos que a obrigação tributária, o crédito tributário e o objeto da relação jurídica tributária, por serem correlatos, nascem no mesmo momento.

CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

3.1 – Conceitos de Princípio

Para o Professor Roque Antonio Carrazza, a definição de princípio jurídico é ⁷:

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

Na classificação defendida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, princípio é visto ora como “valor” ora como “limite objetivo”.

O ilustre professor encontra quatro definições para o termo ⁸:

“a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

Conforme conclui a Professora Aurora Tomazini de Carvalho ⁹, em relação a esse posicionamento:

“Nas duas primeiras temos “princípio” como norma jurídica (forma), que expressa um valor ou um limite objetivo e nas outras duas, temos o princípio como valor e como limite objetivo presente nestas respectivas regras (conteúdo). Mas note-se que, sempre temos uma

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 2009, p.44 a 45.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 2009, p.159.

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*, 2009, p.480.

norma jurídica. Isto porque se partimos da premissa de que o direito positivo é o conjunto de normas jurídicas de um dado país e se temos os princípios como elementos do direito, estes não podem ser outra coisa senão normas jurídicas”.

Dessa forma, em razão do exposto, nos posicionamos no sentido de entender que princípio é norma jurídica em sentido amplo, pois princípios são normas que se prestam a fixar critérios objetivos, servindo de fator de agregação para outras normas do sistema positivo do direito e a significar o próprio valor.

3.2 – Dos principais princípios jurídicos tributários

3.2.1 – Princípios Gerais

a) Princípio da Justiça: É considerado o princípio mais importante do direito, sendo elevado a um sobreprincípio, sendo o valor e a qualidade que as condutas humanas devem assumir no âmbito das suas relações sociais. Consubstancia um valor.

b) Princípio da certeza do direito: Permite aos cidadãos o controle da discricionariedade do legislador vinculado em sua tarefa aos valores máximos para o Estado de Direito, também é elevado em nível de sobreprincípio e valor.

c) Princípio da segurança jurídica: Se trata de um valor que afeta a possibilidade de que os administrados conheçam a forma como o direito será aplicado.

d) Princípio da igualdade: É destinada ao legislador, ou ao próprio Executivo, que, na elaboração das leis, atos normativos, e medidas provisórias, não poderão fazer nenhuma discriminação e ainda ao Judiciário, para que na aplicação da lei, não faça qualquer discriminação. Trata-se de um valor.

e) Princípio da Irretroatividade das Leis: Lembra a noção de ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, em respeito às suas realizações e aos seus feitos. Trata-se de um limite objetivo.

f) Princípio da legalidade: Se trata de limite objetivo que vem consagrado no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, dispondo *que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*, de modo a impedir que toda e qualquer divergência, os conflitos, as lides se resolvam pelo primado da força, mas, sim, pelo império da lei.

g) Princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal: É instrumento garantidor de direitos e deveres, que assegura às partes, o direito de conhecer o teor das decisões que são proferidas nos processos em que lhes interessam, representa garantia constitucional prevista no art. 5.º, inciso LV, da Constituição Federal.

h) Princípio da Universalidade da Jurisdição: Assegura que todos podem recorrer ao Poder Judiciário sempre que seus direitos forem lesados.

i) Princípio que afirma direito de propriedade: Assegura a todos o direito de propriedade. Trata-se de limite objetivo.

j) Princípio da Indisponibilidade dos interesses públicos: Valor que garante que os interesses públicos são inapropriáveis.

k) Princípio da supremacia do interesse público ao do particular: Valor que exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os individuais.

l) Princípio da Isonomia das pessoas constitucionais: Este é um princípio implícito, que vem de dois postulados constitucionais, quais sejam a Federação e a autonomia dos municípios.

m) Princípio da liberdade de trabalho: Trata-se de um limite objetivo que prevê que é livre o exercício do trabalho.

n) Princípio que prestigia o direito de petição: Garante a qualquer do povo o direito de apresentar pedidos junto à Administração.

3.2.2 Princípios específicos

O exercício do poder tributário deve observar certos princípios, quais sejam:

a) Princípio da anterioridade: Possibilita dar conhecimento antecipado ao sujeito passivo da obrigação tributária daquilo que lhe será cobrado no ano subsequente.

b) Princípio da estrita legalidade: Disposto no Artigo 150, I da Constituição Federal, exige que cada ato concreto que determine a exigência do tributo seja autorizado por uma lei que descreva o fato, de forma delineada, ou seja, a lei instituidora do tributo deverá trazer os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

c) Princípio da tipologia tributária: Visa determinar a definição da espécie tributaria por meio do binômio: hipótese de incidência e base de calculo, para que seja possível verificar acerca do regime tributário utilizado na criação de cada espécie.

d) Princípio da irretroatividade da lei tributaria: Visa proteger a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

e) Princípio da vinculabilidade da tributação: Em direito tributário deverão existir somente atos vinculados, e não atos discricionários, ou seja, a atividade estatal deve ser exercida mediante a vinculação da conduta do agente à lei.

f) Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco: De difícil definição, cabe ao legislador buscar o significado de tributo confiscatório.

g) Princípio da uniformidade geográfica: Institui que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo o território nacional.

h) Princípio da indelegabilidade da competência tributaria: A aptidão para criar tributos por meio de lei é indelegável, o que pode ser delegável é a capacidade tributária ativa.

i) Princípio da territorialidade da tributação: A lei tributaria deve ensejar seus efeitos jurídicos até os limites geográficos da pessoa política que a editou.

j) Princípio da não-discriminação tributária: As pessoas tributantes não poderão graduar seus tributos levando em consideração a região de origem ou o destino dos bens.

3.3 Princípio Federativo e da autonomia municipal

O princípio da autonomia dos entes federados é uma derivação dos princípios fundamentais da república e da federação.

As competências atribuídas constitucionalmente aos Municípios denotam sua autonomia frente aos Estados-membros e à União, pois a Constituição Federal estabeleceu que esses podem governar-se e administrar-se sem a interferência dos outros poderes.

A Constituição Federal brasileira atribuiu aos Municípios competências exclusivas, o que quer dizer que esses são autônomos e de acordo com os artigos 29 e 30 da Carta Maior foi conferido aos mesmos a capacidade de elaborar normas próprias; a capacidade de instituir e arrecadar os tributos de sua competência, dentre outros.

Contudo, necessário ressaltar que a competência dos Municípios para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, conforme dispõe o artigo 30, III da Carta Magna, não é ilimitada a ponto de sobrepor interesses federativos mais amplos.

Entendemos que a Constituição Federal traça limitações à autonomia municipal, não desconsiderando ou suprimindo a autonomia municipal e a federação, mas utilizando de instrumentos, tais como a lei complementar, que venham a garantir que a autonomia municipal seja realizada de modo harmônico.

3.4 – Princípio da territorialidade da tributação

Este princípio mostra o poder vinculante da lei que repercute seus efeitos jurídicos nos limites territoriais do ente que o criou.

Assim, as leis federais produzirão efeitos em todo o território nacional, as leis estaduais nos limites de cada Estado da federação e as leis municipais dentro de seus limites geográficos.

CAPÍTULO IV - CONSIDERAÇÕES ACERCA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Alguns autores denominam a competência tributária de poder tributário, mas não entendemos ser a terminologia mais correta, pois poder transmite a idéia de que não há limites o que não condiz com a realidade.

Concordamos com a afirmação do Professor Roque Antonio Carrazza que preleciona que ¹⁰:

“De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro de limites do direito positivo. Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do ius imperium do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior as de nível legal, que – estas, sim – prevêm as concretas obrigações tributárias”.

A Constituição Federal não criou nenhum tributo, apenas estabeleceu a competência, a regra matriz de cada tributo, para que as pessoas políticas os criassem através de lei. Assim, não é a Constituição Federal que obriga o pagamento de um tributo, mas sim a lei.

4.1 – Conceito

Competência tributária é a aptidão para criar tributos em abstrato, por meio de lei, com todos os elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota). Abrange também a aptidão para aumentar, parcelar, diminuir, isentar, modificar, perdoar tributos e etc.

Novamente citando o renomado Professor Roque Antônio Carrazza¹¹, a “*competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos*”.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 2009, p. 503.

¹¹ Idem, p. 505.

A competência tributária pode ser definida ainda como uma norma que delimita a pessoa de direito público, o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas.

É função da Constituição Federal delimitar as competências tributárias e fornecer os mecanismos necessários à solução de conflitos que possam se instalar entre os entes tributantes.

A competência tributária é uma norma de estrutura que autoriza as pessoas de direito público interno a instituírem tributos, dentro dos limites estabelecidos pela Carta Maior e tem como característica o exaurimento após ser exercitada, momento em que surgirá a capacidade tributária ativa, entendida como a capacidade para cobrar tributos.

Quem tem competência é o sujeito ativo da relação jurídica tributária, pois também têm capacidade tributária ativa, ou seja, a aptidão para cobrá-lo, no entanto, a pessoa política pode delegar a capacidade tributária ativa a terceiros por meio de Lei.

4.2 – Características da Competência Tributária

Compactuamos com o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho¹², para o qual a competência tributária possui as seguintes características: i) indelegabilidade; ii) incaducabilidade; e iii) irrenunciabilidade.

É indelegável e irrenunciável em razão da nossa Carta Maior, rígida, repartir as possibilidades legiferantes entre os entes políticos de modo a não haver conflitos entre os mesmos.

As normas de competência tributária são de ordem pública, com observância ao Princípio Federativo, que culmina com a conclusão quanto à característica da indelegabilidade.

Outra característica seria a incaducabilidade, pois não se poderia admitir que o feixe de competência estabelecido na Constituição tenha um prazo de validade.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 2009, p.238 a 245.

CAPÍTULO V – LEI COMPLEMENTAR: CARACTERÍSTICAS, FUNÇÕES E OS CONFLITOS DE COMPETENCIA PARA O ISS

A norma jurídica, conforme já explicitamos, pode ser definida como sendo o juízo produzido na mente do intérprete a partir da leitura dos textos de direito positivo, que são introduzidos no sistema por meio de instrumentos definidos pelo próprio direito.

Os instrumentos de inclusão destes textos no direito são os chamados veículos introdutores de normas.

A definição dos veículos introdutores é trazida pelo artigo 59 da Constituição Federal, dispondo que o processo legislativo compreende a elaboração de: Emendas à constituição; Leis complementares; Leis ordinárias; Leis delegadas; Medidas provisórias; Decretos legislativos e Resoluções.

Dessa maneira, quando falamos em “lei”, poderemos nos referir aos diversos tipos de leis constantes no nosso sistema.

5.1 A lei complementar e suas características

A Constituição Federal, como norma que fundamenta a construção do ordenamento jurídico, é o veículo introdutor para a definição de competência dos demais veículos.

A lei complementar possui características diversas dos outros instrumentos introdutores de normas, pois há a exigência de quórum especial para sua aprovação (forma) e devem tratar de matérias estabelecidas pela Constituição Federal (conteúdo).

A Carta Maior no artigo 61 e seguintes estabelece o procedimento das casas legislativas compostas pela Câmara dos Deputados e Senado da República para a elaboração de leis e o artigo 69, dispõe que para aprovação de lei complementar é necessária a maioria absoluta, ou seja, um quorum diferenciado.

Diante disso, a maioria da doutrina entende que a lei complementar é a espécie normativa reservada para tratar de matérias específicas do texto constitucional, sendo a lei complementar o veículo adequado a complementar a mensagem constitucional, que por vezes é vaga e imprecisa.

Cumpra esclarecer que haverá hierarquia entre as prescrições normativas quando uma extrair o seu fundamento de validade da outra, ou seja, a norma que servir de fundamento de validade para outra norma lhe será hierarquicamente superior.

As leis complementares extraem o seu fundamento de validade das normas constitucionais, por isso essas estão em posição hierárquica superior àquelas.

Vale ressaltar que apesar da edição de leis complementares ser função da União Federal, sua aplicação não se restringe a esfera federal, sendo considerada legislação nacional podendo alcançar o âmbito de atuação de todas as pessoas políticas de direito constitucional interno.

5.2 Teorias acerca da função da Lei Complementar

A fim de analisarmos a verdadeira função das leis complementares dentro do Sistema Tributário Nacional, passemos, inicialmente, à transcrição do artigo 146 da Constituição Federal, in verbis:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

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

Inicialmente podemos observar a previsão constitucional de três diferentes funções da lei complementar, quais sejam: dispor sobre conflitos de competência; regular limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em direito tributário.

Em relação à função do Inciso I, o conflito de competência trata-se de uma situação na qual mais de um ente tributante queira exercer a competência tributária definida na Constituição.

De acordo com o Professor Roque Antônio Carrazza¹³, em teoria, esse conflito de competência não seria admissível no plano lógico ou abstrato.

Apesar disso, em termos práticos, nas situações em que o legislador perceba a possibilidade de existência destes conflitos, entendemos que este deverá colocar no sistema uma norma, por meio de lei complementar, a fim de tentar estancar tal situação.

Com referência ao inciso II - “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, primeiramente, entendemos que essas limitações estariam expressas pelas regras de imunidade e pela previsão dos princípios constitucionais tributários.

Regular não é criar, ampliar, restringir ou anular essas limitações, mas sim disciplinar, dar condições de plena eficácia as mesmas.

Em relação ao Inciso III - Estabelecer normas gerais em direito tributário, abre-se uma grande discussão originando-se duas teorias: a teoria dicotômica e a tricotômica.

Para a Corrente Dicotômica, todas as normas gerais, somente podem ter por finalidade solucionar eventuais conflitos ou regular limitações, esses realizam uma interpretação sistemática e afirmam que a lei complementar deve editar normas gerais de direito tributário para dispor sobre conflitos de competência entre os entes da Federação e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Vale ressaltar a imprecisão do termo dicotômico, pois na realidade se trata de uma corrente “monotômica”, tendo em vista que a lei complementar neste caso possui apenas uma função, que é a de estabelecer normas gerais em matéria tributária e estas, por sua vez, teriam a dúplice função.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 2009, p.955 a 960.

Para a Corrente Tricotômica a lei complementar possui três funções, quais sejam, a de emitir Normas gerais de direito tributário; Dispor sobre conflitos de competência entre os entes da Federação e Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para a doutrina seguidora da referida corrente, as normas gerais são todas aquelas destinadas a estabelecer regras de padronização da tributação entre os diversos entes tributantes.

Para essa teoria, o fato de a lei complementar dispor sobre as matérias previstas no art. 146, III, da Constituição Federal, não significa a invasão à competência de outras pessoas políticas, principalmente se seu conteúdo estiver em conformidade com os princípios e valores constitucionais, assim, a lei complementar poderá dispor sobre essas matérias por estar expressamente autorizada.

Dessa maneira, compactuamos com a teoria tricotômica, pois entendemos que o artigo 146 da CF estabelece três funções para a lei complementar, que no nosso entendimento não afrontam a autonomia dos municípios, o federalismo, e a isonomia, já que as normas gerais emitidas pela União não suprimem esses princípios, somente os limitam, com a função de harmonizar o sistema tributário quando do exercício da competência tributária pelos entes da federação.

5.3 Lei Complementar e conflitos de competência relacionados ao ISS

A partir das premissas que adotamos, com a adoção da teoria tricotômica, entendemos que as normas gerais estão autorizadas pelo sistema constitucional a ser um instrumento apto a fornecer mecanismos para impedir os conflitos intermunicipais, evitar abusos das legislações ordinárias dos Municípios e combater as fraudes, justamente para permitir que os mandamentos constitucionais sejam amplamente atingidos.

Neste caso, a Lei Complementar n. 116/2003, traz normas gerais que se destinam não a todos os entes da Federação, mas a todos os Municípios e visa evitar conflitos de competência entre estes e os Estados, Distrito Federal e União.

Adiantamos que entendemos que a Lei Complementar n. 116/2003 é norma geral que possui a função precípua de homogeneizar a instituição de tributos realizada pelos Municípios, pois ainda que a Constituição Federal tenha sido rígida na repartição constitucional das competências, o conflito entre os entes da federação é de plena ocorrência.

Em razão de estarmos tratando de um conflito em razão da titularidade da competência para a tributação, será imprescindível a verificação do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária.

Dessa forma a lei complementar ao tratar do ISS deve fornecer todos os elementos que permitam delimitar os aspectos constitucionais do tributo.

Aires Fernandino Barreto afirma que¹⁴:

“A simples consideração superficial da atividade de prestação de serviços, na sua ontologia, já mostra a evidente e próxima possibilidade de atritos entre os Municípios, a propósito da pretensão tributária, concernente a esta matéria: é que há um sem número de prestadores de serviço (pessoas físicas e jurídicas) estabelecidas ou domiciliadas em um Município, que prestam serviço em outro. Isto enseja a legítima questão: quem pode tributar tais prestações? O Município em que estas se dão ou aquele em que estabelecido ou domiciliado o prestador?”.

O resultado da atividade de prestar serviços nem sempre resultará em algo material, particularidade que torna difícil saber em que local ocorreu determinada prestação, devido a isto, o pagamento a mais de um Município tem sido prática comum para os prestadores de serviço, em razão da exigência do ISS ser praticada por vários Municípios ao mesmo tempo, o que gera instabilidade aos contribuintes e extrema insegurança jurídica.

Portanto, devido à quantidade de serviços tributáveis pelo ISS e em razão do número de Municípios existentes no Brasil, o conflito é previsível, de modo que caberá a lei complementar, por expressa disposição constitucional, trazer as regras que assegurarão o menor índice de conflitos possíveis.

¹⁴ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*, 2003, p. 256.

CAPÍTULO VI – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária é norma geral e abstrata formada por meio de uma estrutura lógica onde estão presentes hipótese e conseqüente normativo.

Conforme sintetiza Aurora Tomazini de Carvalho¹⁵:

*“O ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, inspirado nas lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e conseqüentes das regras instituidoras de tributos, percebeu a repetição de alguns componentes e assim **apresentou a regra matriz de incidência tributária, estabelecendo um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito)**”* (grifo nosso).

É na Carta Magna que encontramos a regra-matriz de incidência de todos os tributos.

A hipótese tributária designa a descrição fática de um evento que ocorrido no mundo fenomênico e vertido em linguagem competente, dará ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária.

Já o conseqüente exerce a função de prescrever a relação jurídica que se estabelece quando verificada a hipótese normativa.

Existem três critérios que compõe a hipótese tributária, quais sejam: critério material, critério espacial e critério temporal, e dois que compõe o conseqüente: critério pessoal e critério quantitativo.

6.1 Regra-matriz constitucional do ISS

Antecedente:

Critério Material: prestar serviços.

Critério Espacial: o local da prestação, o estabelecimento prestador ou seu domicílio e o estabelecimento do tomador dos serviços.

¹⁵ CARVALHO Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*, 2009, p. 358.

Critério Temporal: data da concretização da execução do serviço ou a data convencionada entre prestador e tomador para a concretização do serviço.

Conseqüente:

Critério Pessoal:

Sujeito Passivo: prestador do serviço.

Sujeito Ativo: Município e DF.

Critério Quantitativo:

Base Cálculo: preço do serviço.

Alíquota: percentual fixado em lei, respeitando-se o limite máximo e mínimo de 2%.

6.2 Regra-matriz do ISS no plano infraconstitucional de acordo com a Lei Complementar n. 116/03

Critérios do Antecedente:

Critério Material: prestar serviços (art. 1º e lista anexa).

Critério Espacial: local do estabelecimento prestador ou seu domicílio (art. 3º), o local da prestação do serviço (art. 3º) e do estabelecimento tomador ou do intermediário do serviço (artigo 3º).

Critério Temporal: data da concretização da execução do serviço ou a data convencionada entre prestador e tomador para a concretização do serviço.

Critérios do Conseqüente:

Critério Pessoal:

Sujeito Passivo: prestador do serviço (art.5º).

Sujeito Ativo: Município e DF (art.1º).

Critério Quantitativo:

Base de Cálculo: preço do serviço (art. 7º).

Alíquota: alíquota máxima 5% (art. 8º).

6.3 O critério material do ISS

O aspecto material da hipótese tributária considera a existência de um verbo mais seu complemento.

No caso, entendemos que a hipótese tributária não está direcionada ao “serviço” e sim à atividade humana de “prestar serviços”.

A Constituição Federal não trouxe a definição do termo “serviço”, contudo, este se encontra delineado pelos princípios constitucionais e pela própria repartição de competências tributárias, assim, a prestação de serviços tributável deverá ser mensurável, deverá objetivar uma remuneração, gratificação ou recompensa.

Concordamos com a afirmação produzida pelo Professor Aires Fernandino Barreto que entende que prestar serviço¹⁶:

“É o esforço de pessoas desenvolvidos em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.

(...)

Serviço é fato. O ISS é devido pelo fato de prestar serviço e não pelo negócio jurídico que decorre a prestação”.

Assim, podem ser considerados serviços aqueles que correspondem a uma obrigação de fazer, um prestar, uma atividade física, em face de alguém, sempre que esta não traduza operação mercantil, industrialização, operações financeiras ou qualquer outra ação fixada constitucionalmente na competência da União, dos Estados e do Distrito Federal.

Vale ressaltar ainda, que o alvo da tributação é o esforço humano prestado por terceiro com fim e não as suas etapas ou tarefas intermediárias. Essas etapas são realizadas para o próprio prestador e não para terceiros, ainda que estes os aproveitem.

6.4 As discussões acerca da lista de serviços

¹⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*, 2003, p. 247.

De acordo com o texto constitucional, a competência para definir a expressão “serviços” é da lei complementar.

A Lei Complementar n. 116/03, estabelece, em sua lista de serviços, as materialidades que serão atingidas pela tributação do ISSQN, quando da sua possível ocorrência no mundo dos fatos.

Há imensa discussão em relação à taxatividade ou exemplificatividade da lista de serviços anexa a Lei Complementar n. 116/2003.

A corrente que defende que a lista de serviços não pode ser considerada taxativa argumenta que tal lista ser definida em lei complementar, mitigaria o princípio da autonomia dos municípios, retirando do legislador municipal a competência tributária que lhe foi outorgada constitucionalmente.

Por outro lado, os que defendem a taxatividade da lista têm como principal argumento a impossibilidade de se utilizar a interpretação por analogia para se instituir e cobrar tributos, em razão do teor do artigo 97, I, do Código Tributário Nacional, pois a obrigação tributária deve ser instituída apenas através de lei.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se posicionou no sentido do caráter taxativo da lista de serviços e a admissibilidade de interpretação ampla e extensiva de cada item da lista.

Estamos de acordo com o entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, pois entendemos que o fato de a lei complementar trazer uma lista de serviços possíveis para a incidência do ISS não fere a autonomia municipal, nem a isonomia, nem o pacto federativo.

Possuímos o entendimento que a lei complementar tem por objetivo evitar que o imposto seja instituído de maneira diferente pelos Municípios, e dessa forma acaba por inserir regras de uniformização do sistema positivo.

6.5 Critério Espacial

O critério espacial da hipótese de incidência tributária, de suma importância para o presente estudo, tem por objetivo delimitar o lugar em que deverá ser considerado como ocorrido o fato descrito abstratamente na norma.

Ressaltamos que o aspecto espacial não deve ser confundido com a vigência territorial da lei, que é a determinação do campo territorial de aplicação de um determinado dispositivo legal, ou seja, onde esta norma está apta a produzir seus efeitos.

Em regra a vigência territorial equivale ao território do ente competente pela edição da lei. São conceitos, que não se confundem.

Com base no princípio da territorialidade, alguns doutrinadores e a jurisprudência tem se manifestado que o ISS só pode ser exigido no local onde se efetivar a prestação de serviço, sob o fundamento de que o aspecto espacial da regra-matriz deve coincidir com o território da pessoa competente e com a validade de sua lei, que não pode extrapolar os limites de seu território.

Com efeito, embora seja possível depreender do texto constitucional que o critério espacial “natural” do ISS seria o local da prestação, entendemos que este critério apresenta dificuldades de aplicação prática, devido à grande quantidade de Municípios do país o que gera insegurança jurídica e conflitos entre os Municípios.

Antes o Decreto-lei n. 406/1968 e agora, a Lei Complementar n. 116/2003, determinam o local onde os serviços devem ser considerados prestados, apresentando as exceções à regra, com o intuito de solucionar os conflitos de competência existente entre os Municípios.

Dessa maneira, entendemos que o critério em razão do local da prestação dos serviços deve ser utilizado, no entanto, não exclusivamente, com o objetivo de diminuição do conflito intermunicipal e de promover a segurança jurídica.

6.6 Critério temporal

O critério temporal de qualquer regra-matriz nos informa o momento da ocorrência do fato jurídico tributário com a conseqüente constituição da relação jurídico-tributária.

Não há que se falar em prestação de serviço, em momento anterior a consumação do fato jurídico tributário, pois o nascimento do vínculo obrigacional se dará somente no momento da conclusão da efetiva prestação de serviço, desde que vertida em linguagem competente.

Importante mencionar que o pagamento antecipado dos serviços não autoriza a exigência do ISS, pois a incidência somente se instaura com a realização do fato jurídico tributário, dessa maneira, questões contratuais acerca do pagamento não devem interferir, já que o ISS incide sobre a prestação de serviços e não sobre o pagamento dos mesmos.

6.7 Critério Pessoal

O critério pessoal é composto por dois sujeitos: sujeito ativo e sujeito passivo.

No caso do ISS, o sujeito ativo é o Município e o Distrito Federal, contudo, em que pese a competência tributária ser indelegável, as pessoas políticas que a receberam constitucionalmente, poderão nomear outro ente público ou privado para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária, podendo ser exercida a denominada capacidade tributária ativa.

O sujeito passivo é aquele que ocupa o pólo passivo da relação jurídica tributária e possui o dever de cumprir a exigência do sujeito ativo. Para fins de ISS a Lei Complementar 116/03 em seu artigo 5º determina que o contribuinte do imposto seja o prestador do serviço.

No entanto, cabe ressaltar que a sujeição passiva poderá ser indireta, ou seja, o cumprimento da obrigação fiscal poderá ser exigido daquele que não praticou o fato jurídico tributário.

A Sujeição passiva indireta pode ser dividida em responsabilidade; solidariedade e substituição.

Na responsabilidade tributária é atribuída a terceira pessoa vinculada ao fato gerador a tarefa de suportar a carga tributária.

No caso da solidariedade sempre que houver mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um fica obrigado ao pagamento da dívida integral.

A substituição ocorrerá quando substituto for colocado na condição de sujeito passivo por determinação legal, tendo que arcar com o tributo devido e cumprir as obrigações acessórias.

Compartilhamos da opinião que a lei complementar poderá atribuir sujeito passivo diverso daquele disposto implicitamente no texto constitucional, pois não há impedimento constitucional para que a lei complementar faça essa eleição.

Inclusive, no caso do tomador dos serviços, apesar de não interferir diretamente na relação obrigacional tributária, é um sujeito que manifesta vínculo com o ato de prestar serviços e poderá ser eleito a compor o aspecto pessoal em situações excepcionais trazidas pela lei complementar.

No entanto, vale ressaltar que esta atribuição de responsabilidade não poderá ocorrer de acordo com a conveniência fiscal do Município, fato que na prática ocorre de forma reiterada.

6.8 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é formado pela base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo está vinculada à materialidade do tributo, já a alíquota em conjunto com a base de cálculo, tem o objetivo de determinar o valor do tributo a ser pago, sendo, portanto, uma medida da materialidade.

A Lei Complementar n. 116/03 no seu artigo 7º define que a base de cálculo do ISS é o valor da prestação do serviço.

Em relação à alíquota, o parágrafo 3º, inciso I, do artigo 156 da Constituição Federal, determinou que caberia à lei complementar dispor sobre as alíquotas máximas e mínimas do ISSQN.

Por sua vez, a Emenda Constitucional n. 37 de 12 de junho de 2002 acrescentou no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o percentual mínimo de 2% das alíquotas do ISS. A Lei Complementar 116/03, por sua vez, indicou o percentual máximo de 5%.

A nosso ver, a indicação das alíquotas não viola qualquer princípio, apenas evita a guerra fiscal por evitar que o ISS seja utilizado como atrativo para que prestadores de serviços se instalem em determinados locais, com o objetivo de fraude.

CAPÍTULO VII – ELEIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS

7.1 O Decreto-lei n. 406/68 e a Jurisprudência do STJ

Estabelecia o Decreto-lei n. 406/68, em seu artigo 12, o âmbito espacial da regra matriz do ISS através de dois critérios: o local do estabelecimento do prestador ou na ausência deste no domicílio do prestador e o local da prestação do serviço, nos casos de serviços de construção civil, e ainda, na hipótese de exploração de rodovia por meio da cobrança de preço aos usuários (item 101 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68).

Apesar de o texto normativo supracitado ter considerado relevante, como aspecto espacial, o local do estabelecimento prestador, abrindo como exceção o local da execução dos serviços de construção civil, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento contrário, estabelecendo que o local da prestação de serviços fosse o critério a prevalecer em todos os casos, dessa forma, convertendo a exceção em regra.

Confira-se através dos Embargos de Divergência no Recurso Especial de Relatoria do Ministro Ari Pardengler no ano de 2000 ¹⁷:

“Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da Prestação de Serviço. Precedentes.

Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços – importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do critério tributário, ainda que se releve o teor do artigo 12, alínea a do Decreto-lei n. 406/68. Embargos rejeitados.”

O STJ entendia que embora o artigo 12, letra a, do Decreto-Lei considerasse como local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador, que na verdade pretendia o legislador que o referido Imposto pertencesse ao município em cujo território se realizava o fato gerador.

¹⁷ Embargos de Divergência no Resp. n. 130.792/CE, Rel. Min. Ari Pargendler, Rel. p/Acórdão: Min. Nancy Andrighi. DJ 12.06.2000, p. 66, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 59:178.

Apesar do STJ ter entendido reiteradamente por negar a vigência e aplicação do artigo 12 do Decreto-lei não encontramos no Supremo Tribunal Federal qualquer declaração, seja pelo controle difuso ou concentrado, de inconstitucionalidade do referido artigo.

Em nossa opinião, a jurisprudência construída pelo STJ, ocasionou insegurança jurídica e múltipla exigência do ISS em diversas situações.

A atuação do STJ nesse sentido foi gerada com a intenção de combater a fraude ou a simulação, uma vez que muitos contribuintes declaravam manter estabelecimento num Município apenas para constituir uma sede fictícia, diferente daquele no qual prestavam o serviço ou realmente mantinham o estabelecimento prestador, com o objetivo de economizar impostos.

O STJ também baseou suas decisões com o intuito de realizar uma redistribuição da receita do ISS mais justa entre pequenos e grandes Municípios, em razão das grandes prestadoras de serviços se instalarem nos Municípios maiores, mais estruturados, apesar de prestarem serviços em vários municípios.

Dessa maneira, é possível verificar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça leva em conta o local da prestação do serviço, o que entendemos ser um critério constitucional do ISS, contudo, opinamos no sentido de que a aplicação exclusiva dessa regra na prática enseja conflitos e é de difícil aplicação.

Vale ressaltar que apesar de grandes nomes da doutrina nacional, tais como, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza e Aires Fernandino Barreto concordarem com o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça compartilhamos do entendimento da ilustre Misabel Abreu Machado Derzi, que critica a jurisprudência do STJ no sentido de que¹⁸:

“A jurisprudência que se solidificou no STJ, embora eivada das melhores intenções, trouxe novos conflitos entre os entes políticos, além de desencadear uma dupla ou múltipla incidência sobre o mesmo fato gerador. Os Municípios, onde se localiza o

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre serviços de qualquer natureza In: *ISS na Lei Complementar N. 116/2003 e na Constituição*, 2004, p. 61.

estabelecimento prestador dos serviços, cobram ou cobravam o imposto integral – por força do artigo 12 do Decreto-lei n. 406, em vigor, pois não fora declarado inconstitucional, expressamente, em momento algum – enquanto os demais onde o serviço é executado, fundados nas decisões reiteradas do STJ, passaram a exigir novamente o pagamento do tributo, ainda que ausente de seu território o estabelecimento prestador. Multiplicaram-se as demandas judiciais”.

Entendemos assim como a supracitada autora, que existem outros mecanismos de combate à fraude e à simulação, pois este combate se trata de um dever da Administração e não do Poder Judiciário e ainda que não resta resolvida a questão da correta distribuição de receita entre os Municípios envolvidos.

É importante mencionar que a jurisprudência do STJ se fundamentou no artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68, portanto, o entendimento quanto à adoção de regra relacionada a considerar como local de tributação do ISS o local da prestação dos serviços foi consolidada na vigência do Decreto-lei, não refletindo a atual sistemática do ISS.

7.2 A Lei Complementar n. 116/03 e os critérios utilizados para a definição do local da prestação dos serviços

A Lei Complementar n. 116/03 revogou o artigo 12 do DL 406/68 e trouxe uma gama de critérios para a incidência do ISS.

Esta Lei manteve o critério do estabelecimento do prestador de serviço ou do domicílio, mas trouxe uma lista de vinte exceções pelas quais o serviço deverá ser considerado como prestado no local onde é executado e ainda incluiu a substituição tributária, objetivando que o tomador dos serviços torne-se responsável pelo pagamento do tributo.

Todavia, mesmo com o estabelecimento de todas essas regras ainda surgem dúvidas relacionadas à qual o município que deve ser recolhido o ISS, o que ainda tem gerado insegurança jurídica aos contribuintes tornando comum o ingresso de ações judiciais.

7.2.1 O conceito de estabelecimento prestador

Para Misabel Abreu Machado Derzi ¹⁹:

“Estabelecimento prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configura um núcleo habitual do exercício de atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, a matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica – assim entendido aquele do estabelecimento prestador do serviço – atrairá a incidência da norma municipal respectiva”.

Atualmente, o conceito de estabelecimento prestador está disposto no artigo 4º da Lei Complementar n. 116/03 e de acordo com este, não há relevância o caráter permanente ou temporário da prestação do serviço, pois a importância é dada ao local em que o contribuinte desenvolva a sua atividade de prestar serviços.

7.2.2 – Do critério do estabelecimento prestador utilizado para definição do local da prestação dos serviços

Entendemos que o critério adotado na Lei Complementar n. 116/03 está totalmente de acordo com os parâmetros constitucionais, pois o critério do “estabelecimento prestador dos serviços” possui conexão territorial ao elemento material da hipótese tributária.

Para Misabel Abreu Machado Derzi²⁰, o Decreto-lei n. 406/68 preferiu criar uma presunção *iuris et de iure*, qual seja, presunção absoluta, escolhendo dentre várias opções possíveis aquela ou aquelas capazes de resolver o maior número de conflitos, presumindo que o serviço é prestado, em grande número de casos, no local onde o prestador está estabelecido e que portanto, a lei municipal tem competência para tributar todos os serviços executados pelo estabelecimento do prestador, localizado em seu território, que a ótica legal não deve ser a do local onde o serviço é executado, mas sim a do local onde o estabelecimento prestador está situado.

¹⁹ Idem, p. 78.

²⁰ Idem, Ibidem p. 58 e 71.

Segundo a mesma autora, a utilização do critério do estabelecimento do prestador como regra geral não contraria a Constituição Federal, pois não impede que a lei determine outro elemento de conexão territorial em substituição ao local da execução do serviço.

Além disso, conforme explicita a autora, o produto da arrecadação deveria correr para o Município onde o serviço foi adquirido, o que não coincide necessariamente com o Município em que é executado ou utilizado o serviço, pois em geral são os seus beneficiários-adquirentes que acabam suportando o encargo do imposto, que lhes é transferido no mecanismo dos preços.

Por tudo isto, entendemos que na prática, o critério do estabelecimento prestador evita conflitos.

Vejamos a título ilustrativo o exemplo dos serviços jurídicos: no caso de um advogado, cujo escritório está estabelecido no Município de São Paulo, e é contratado por empresa localizada no Município de Barueri para realizar uma sustentação oral no Superior Tribunal de Justiça em Brasília. Seguindo o critério defendido pelo STJ, do local da prestação dos serviços, o imposto deveria ser recolhido em Brasília, todavia, entendemos que Brasília é somente o local que se localiza o STJ, não fazendo sentido que pelo simples fato que a sustentação oral tenha sido realizada neste local, o ISSQN seja lá recolhido. Por esse entendimento, cada vez que um advogado fizesse uma audiência ou uma sustentação oral em um dos milhares de municípios brasileiros, este advogado, prestador dos serviços, teria que recolher o ISS a este município.

Outro exemplo é o caso de uma empresa que presta serviços de propaganda e publicidade, sediada em determinado município que presta seus serviços através de cartazes, outdoors e anúncios em diversos municípios brasileiros ter que recolher o ISS em cada um dos municípios onde houver seus anúncios.

Dessa maneira, entendemos que o critério do estabelecimento prestador para a definição do local da prestação dos serviços é o critério mais plausível a ser utilizado.

Cabe ressaltar, no que se refere ao critério do domicílio do prestador, que este é um critério residual ao do estabelecimento prestador de serviço.

7.2.3 Do critério do local da prestação dos serviços

A partir da consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o critério em razão do local da prestação dos serviços passou a ser utilizado pela legislação de vários Municípios, não sendo vista como uma exceção, contrariando os ditames da atual Lei Complementar n. 116/03.

A Lei Complementar n. 116/03 trouxe o critério em razão do local da prestação de forma bem mais abrangente do que o Decreto-Lei 406/68 com o fito de determinar o maior número de serviços possíveis em que o conflito de competência existia efetivamente.

Assim, nos casos enumerados nos incisos do artigo 3º, exceto com relação aos incisos I e XX, os serviços deverão ser considerados prestados no local da execução do serviço.

O problema prático atual de grande ocorrência é que diversos Municípios, através do instrumento de substituição tributária têm ampliado essa lista de exceções para tributar prestações de serviços que sejam prestadas nos seus limites territoriais, mas que não estão no rol do artigo 3º da LC n. 116/03, o que vem gerando que uma mesma prestação de serviço seja tributada por diversos Municípios de forma simultânea.

A título ilustrativo trazemos o absurdo regramento utilizado pelo Município de São Paulo, que prevê que as empresas prestadoras de serviços, sediadas em outros municípios, ao prestarem um dos serviços descritos na legislação municipal, deverão efetuar cadastro pela Internet no site da Prefeitura de São Paulo, mesmo que a empresa prestadora efetue o recolhimento do tributo em seu Município.

Além disso, as pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do imposto sobre Serviços, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços listados no anexo único do Decreto 46.598/2005 e executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município.

Assim, tal regramento enseja a dupla exigência do tributo para o mesmo contribuinte, o que configura situação de extrema insegurança jurídica.

Diante do exposto, concordamos com o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi, que opina que ²¹:

²¹ Idem, Ibidem p. 83.

“A substituição do critério, local do estabelecimento prestador, pelo critério único – local da execução do serviço – feita pela jurisprudência, criou novos conflitos e perplexidades de difícil solução, ora preterindo-se a comodidade do contribuinte, ora inviabilizando-se a cobrança do imposto nas importações de serviços (todas as vezes que a execução dos serviços ocorrer além dos limites territoriais)”.

Assim, concluímos que a tributação, considerando-se como critério exclusivo o local da prestação dos serviços, como pretendem a maioria dos municípios, faz com que o ISS seja exigido por vários Municípios, sendo que ainda, de acordo com os exemplos práticos mencionados sempre haverá incerteza acerca do sujeito ativo da relação jurídica tributária nos casos em que não é possível identificar com precisão o local onde são efetivamente prestados os serviços, o que só faz gerar maior insegurança jurídica e conflito intermunicipal.

7.2.4 O critério em razão do estabelecimento tomador do serviço.

Verifica-se que o critério do estabelecimento tomador foi trazido em caráter excepcional, disposto nos incisos I e XX do artigo 3º da LC 116/03, para os casos em que os serviços sejam provenientes do exterior, bem como para os serviços de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

7.3 A Substituição tributária constante do artigo 6º da Lei Complementar n.116/03

Verifica-se que o caput do artigo 6º da Lei Complementar n. 116/03 trouxe o instituto da substituição tributária de forma genérica, e, nesse sentido, as legislações ordinárias dos Municípios poderão instituir a responsabilidade pelo pagamento do ISSQN para quaisquer dos serviços constantes na lista de serviços.

Dessa forma, foi colocado nas mãos do município um importante instrumento relativizador da regra geral do local do estabelecimento prestador, já que os Municípios poderão incluir como substitutos tributários quaisquer tomadores de serviços constantes da lista anexa, fazendo, assim, com que a tributação seja recolhida em seu território.

Atualmente, muitos Municípios entendem que o imposto é devido no local da prestação do serviço, aproveitando-se das reiteradas decisões do STJ acerca do tema, acabando, neste caso, por estabelecer retenções para outros serviços além do rol de exceções da Lei Complementar n. 116/03, o que novamente gera guerra fiscal e insegurança aos contribuintes.

7.4 Conclusão quanto a eleição do critério espacial do ISS

É importante ter em mente que mesmo aplicando-se a regra geral atual, qual seja, a do estabelecimento prestador, devido à enorme gama de serviços as dúvidas sobre o critério espacial do Imposto sobre Serviços sempre existirá, pois seria impossível uma lei esgotar as infinitas possibilidades existentes.

Contudo entendemos que a fim de dirimir os possíveis conflitos de competência há a necessidade de se estabelecer uma regra, que concilie o dispositivo constitucional com a efetiva cobrança do tributo objetivando maior segurança jurídica e evitar a guerra fiscal.

Embora seja considerado que a Constituição Federal trouxe de maneira implícita o critério espacial “natural” do ISSQN, entendemos que a Lei Complementar tem o poder de indicar critérios diversos, desde que relacionados com a hipótese tributária, qual seja, “prestar serviços”.

Além disso, diante da visível dificuldade de operacionalização do critério do local da realização do serviço, em razão do grande número de Municípios no nosso país com a conseqüente geração de insegurança jurídica, entendemos que o legislador infraconstitucional pode e deve eleger critérios que permitam maior segurança jurídica.

Dessa forma, apesar da jurisprudência ter se consolidado de forma pacífica no sentido de considerar como critério espacial do ISS o local da realização do serviço, entendemos que o legislador complementar, poderá eleger como critérios, quaisquer outros locais relacionados ao fato jurídico tributário e conforme explicitado o local do estabelecimento prestador está intimamente relacionado à “prestação de serviços”.

Apesar de poucos, encontramos alguns julgados que admitem que no local do estabelecimento do prestador é que deve incidir o ISS, conforme segue:

*“TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DO RECOLHIMENTO. SERVIÇOS DE PAISAGISMO. OBRA JÁ CONCLUÍDA. A regra geral sobre a competência para instituir o Tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência tributária se desloca para o local da prestação”.*²²

Portanto, entendemos que a lei complementar pode eleger o aspecto espacial do ISS com o objetivo de evitar o conflito entre Municípios, e propiciar o exercício da tributação de forma menos instável.

Dessa maneira, de forma a sintetizar o que propomos cabe colacionar o que preleciona Misabel Abreu Machado Derzi²³:

“A citada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça negligenciou, no entanto, pontos essenciais da questão, pois o legislador de normas gerais pode eleger critério espacial diferente do local da execução do serviço, desde que se mantenha conexão com o território municipal, por exemplo, o local do estabelecimento prestador. Na verdade, não existia, no artigo 12, a desnaturação da regra matriz do ISS, posta na Constituição; nem, tampouco, havia ofensa aos limites de territorialidade pressupostos na Carta. O Tribunal Superior não poderia ter negado vigência ao citado Decreto-lei n. 406, que fora recepcionado pela nossa ordem jurídica, como norma geral dirimidora de conflitos entre as pessoas estatais”.

Assim, temos como locais possíveis para a ocorrência da prestação dos serviços: o local do estabelecimento prestador, o local do estabelecimento tomador ou o local da execução do serviço.

Em relação ao local da prestação, apesar de se tratar de um critério de difícil operacionalização, também pode ser um critério apto a servir como aspecto espacial do ISS,

²² Recurso Especial nº 16.033-0-SP – STJ – 2ª T. – Relator Ministro HÉLIO MOSIMANN – DJ 13.02.1995.

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre serviços de qualquer natureza In: *ISS na Lei Complementar N. 116/2003 e na Constituição*, 2004, p. 57.

contudo, devendo ser utilizado como exceção, voltada para os tipos de serviço que podemos ter certeza acerca do local onde são executados.

A regra do estabelecimento prestador, no nosso entendimento é a que deve ser considerada como a efetiva regra geral para a tributação pelo ISS.

Por tudo o que foi exposto, entendemos que com a utilização desta regra geral por todos os municípios da federação e com o devido respeito aos ditames da Lei Complementar n. 116/03 contaremos com menor ou quase nenhum conflito intermunicipal o que por certo assegurará a segurança jurídica aos contribuintes deste tributo.

CONCLUSÕES

Do presente trabalho podemos extrair as seguintes conclusões:

1. Inicialmente fizemos um breve contexto histórico de maneira a demonstrar os rumos tomados pela legislação para chegar aos moldes atuais.

2. Salientamos direito como algo que se manifesta por meio de Linguagem, como um fenômeno comunicacional, destacando a existência de dois sistemas no nosso sistema jurídico: o Sistema do Direito Positivo e o Sistema da Ciência do Direito.

3. Definimos norma jurídica como sendo o juízo produzido na mente do intérprete a partir da leitura dos textos de direito positivo e as diferenciamos em normas jurídicas de estrutura ou de conduta, passando a descrever a fenomenologia da incidência tributária concluindo que a obrigação tributária, o crédito tributário e o objeto da relação jurídica tributária, por serem correlatos, nascem no mesmo momento

4. Passamos então a citar os princípios gerais e específicos do Direito Tributário e ressaltar o papel que os mesmos exercem e concluímos que princípio é norma jurídica em sentido amplo, pois são normas que se prestam a fixar critérios objetivos, servindo de fator de agregação para outras normas do sistema positivo do direito e a significar o próprio valor.

5. Em seguida conceituamos a competência tributária como sendo a aptidão para criar tributos em abstrato, por meio de lei, destacando como suas características a indelegabilidade; incaducabilidade e irrenunciabilidade.

6. Passamos a discorrer acerca das características e funções da Lei Complementar em nosso ordenamento jurídico, compactuando com a teoria tricotômica, entendendo que o artigo 146 da Constituição Federal estabelece três funções para a lei complementar entendemos ainda, que a Lei Complementar n. 116/2003 é norma geral que possui a função precípua de homogeneizar a instituição de tributos realizada pelos Municípios.

7. Entendemos ainda, que a Lei Complementar deverá fornecer todos os elementos que permitam delimitar os aspectos constitucionais do ISS, bem como evitar o conflito intermunicipal e que para isso, tal veículo deverá fornecer um tratamento uniforme e claro sobre os elementos que facilitarão o exercício da tributação.

8. Falamos acerca da regra-matriz de incidência tributária que é norma geral e abstrata formada por meio de uma estrutura lógica onde estão presentes hipótese e conseqüente

normativo, e destacamos a regra-matriz constitucional do ISS e a regra-matriz do ISS de acordo com a LC n. 116/03.

9. Exaltamos que o critério material do ISS está relacionado à atividade de “prestar serviços”.

10. Exaramos entendimento no sentido de considerar que o fato da lei complementar trazer uma lista de serviços possíveis para a incidência do ISS não fere a autonomia municipal, nem o pacto federativo.

11. Analisamos que apesar do critério espacial natural do ISS ser entendido como o local da prestação dos serviços, em razão da grande quantidade de municípios na nossa federação não é possível que este critério seja operacionalizado sem causar o conflito intermunicipal.

12. Ressaltamos que o critério temporal de qualquer regra-matriz nos informa o momento da ocorrência do fato jurídico tributário e que não há que se falar em prestação de serviço, em momento anterior a consumação do fato jurídico tributário e conceituamos o critério pessoal e quantitativo.

13. Poderão ser eleitos como critério espacial do ISS: o estabelecimento prestador do serviço ou, de forma subsidiária, o seu domicílio; o estabelecimento do tomador do serviço; o local da prestação.

14. A eleição do estabelecimento prestador pela lei complementar poderá ser feita para fornecer segurança para o exercício da competência do município para a exigência do cumprimento da obrigação tributária e poderá ser realizada desde que o local eleito tenha conexão com a hipótese tributária “prestar serviços”.

15. O estabelecimento do tomador está conectado ao fato jurídico tributário.

16. O critério em razão do local da prestação do serviço não está apto a figurar como um critério exclusivo para a tributação do ISS, uma vez que sua operacionalização é conflituosa em razão da quantidade de municípios existentes, devendo ser utilizado de forma excepcional.

17. A regra do estabelecimento prestador é a que deve ser considerada como a efetiva regra geral para a tributação pelo ISS, pois com a utilização desta regra por todos os municípios da federação e com o devido respeito aos ditames da Lei Complementar n. 116/03 contaremos com menor conflito intermunicipal assegurando segurança jurídica aos contribuintes deste tributo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano da Silva, *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto a norma: doutrina e jurisprudência (da EC nº 18/65 a LC nº 116/03)*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 21 fev. 2011.
- CUNHA, Arlindo Felipe da. *Regra-matriz do Imposto sobre Serviços : ISSQN*. 2003. 245 f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica. 2003.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na lei complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri-SP: Manole, 2004.

FERREIRA, Flavia Carrazzone. *Norma padrão do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS): materialidade e base de cálculo*. 2007. 297 f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica. 2007.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELLO, Linneu de Albuquerque. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na lei complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri-SP: Manole, 2004.

PIVA, Silvia Helena Gomes. *O aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*. 2008. 208 f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica. 2008.