

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

CAMILA FRANCISCA BERNARDO

**O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E O CONFLITO DE
COMPETÊNCIA NO ISS**

São Paulo
2012

CAMILA FRANCISCA BERNARDO

**O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E O CONFLITO DE
COMPETÊNCIA NO ISS**

Trabalho de Conclusão de
Curso de Pós-Graduação em
Direito Tributário pela
Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo.

Orientador: Prof^o. Charles
William McNaughton

São Paulo
2012

CAMILA FRANCISCA BERNARDO

**O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E O CONFLITO DE
COMPETÊNCIA NO ISS**

Trabalho de Conclusão do
Curso de Pós-Graduação,
apresentado como parte das
atividades para obtenção do
Título de Pós-Graduado em
Direito Tributário pela
Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo.

Aprovado em ____, de _____ de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Profº

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Prof. (a) Dr. (a) _____

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Prof. (a) Dr. (a) _____

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste curso e em especial a finalização dessa monografia só foram possíveis em razão da compreensão de minha família, meu esposo incentivador de meus progressos acadêmicos, meus pais que compreenderam minha ausência e, por fim, meu orientador, facilitador de todo o percurso necessário e árduo para alcançar o objetivo pretendido. Para eles dedico esse trabalho e todo meu respeito, carinho e lealdade.

RESUMO

O objetivo primordial desse trabalho é buscar através da interpretação legislativa e jurisprudencial do princípio constitucional da territorialidade demonstrar as conseqüências e implicações que o critério espacial do imposto provoca na delimitação de competência, exemplificando através da normatização do Município de São Paulo quando tratou desse tema. Para tanto, estudar-se-á os contornos desse imposto, abordando o conceito dos seus principais institutos, como fato gerador, sujeitos passivo e ativo, base de cálculo, e demais aspectos relevantes ao seu entendimento, para depois adentrar a polêmica proposta, qual seja, o princípio da territorialidade e o conflito de competência no ISS, visando, em especial exemplificar as conseqüências advindas dessa guerra fiscal entre Municípios.

Palavra-chave: ISS, critério espacial, conseqüências aos contribuintes.

ABSTRACT

The primary objective of this work is to search through the legislative and judicial interpretation of the territoriality principle to show the consequences and implications that the spatial criterion of the tax causes the delimitation of competence, exemplifying through regulation of São Paulo when he dealt with this issue. To do so, will examine the contours of that duty, addressing the concept of its major institutions, as a triggering event, the taxable person and active basis, and other matters relevant to his understanding, and then enter the controversial proposal, which that is, the principle of territoriality and conflict of jurisdiction in the ISS, focusing in particular illustrate the consequences ensuing fiscal war among municipalities.

Keyword: ISS, spatial criterion, consequences to the taxpayers.

SUMÁRIO

| | |
|------------------------------------------------------------------------------|----|
| Introdução..... | 01 |
| Introduction..... | 02 |
| I. O ISS e seus principais institutos..... | 03 |
| I.1 Desenvolvimento Histórico e Legislativo do Imposto..... | 03 |
| I.2 Linhas Gerais do Imposto sobre Serviços..... | 05 |
| I.2.1 Competência, finalidade e fato gerador do ISS..... | 05 |
| I.3 Sujeito Ativo e Sujeito Passivo..... | 09 |
| I.4 Base de Cálculo e Alíquota..... | 10 |
| II. Princípio da Territorialidade e o conflito de competência no ISS..... | 13 |
| II.1 O critério espacial do ISS e o Princípio da Territorialidade..... | 13 |
| II.2 Conflito de Competência - A guerra fiscal entre Municípios..... | 15 |
| II.3 Exemplos de distorções provocadas em razão da Guerra Fiscal do ISS..... | 21 |
| Conclusão..... | 23 |
| Bibliografia..... | 25 |

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Serviço de qualquer natureza é tributo incidente sobre a prestação de serviços executada por pessoas jurídicas ou físicas, existente em nosso ordenamento jurídico ainda que sobre outra denominação desde 1946.

De competência municipal, o referido imposto expressa montante representativo para a arrecadação dos Municípios, de forma que, o critério espacial a ele é atribuído de extrema importância para que o serviço prestado seja corretamente tributado pelo sujeito ativo.

É nesse diapasão que surge a polêmica no âmbito do ISS, tendo em vista que a Lei Complementar 116/03, norma que traça as linhas mestras do imposto, estabelece como regra geral, ser o imposto devido no local do estabelecimento prestador, e, em algumas hipóteses, portanto excepcionando a regra, no local onde o serviço é realizado.

A regra geral insinua uma possível guerra entre Municípios, na medida em o Princípio da Territorialidade não coaduna com tal determinação, e, assim sendo, surgem conflitos de competência no âmbito municipal de difícil solução.

Quando se diz difícil solucionar essa situação quer-se demonstrar que qualquer medida para fins de correção da competência municipal pode impactar em uma inconstitucionalidade, e é nesse sentido que esse estudo pretende se focar.

Motivo pelo qual pautado nos estudiosos do tema e na jurisprudência mais a frente serão encontradas as posições atuais sobre a polêmica, e exemplificação das conseqüências advindas do critério espacial do ISS utilizando como base a normatização do Município de São Paulo e seus impactos para os demais Municípios e para prestadores de serviços.

Nas próximas páginas deste estudo será possível entender em minúcias o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza bem como os efeitos do critério espacial estabelecido na Lei Complementar no cotidiano das relações entre contribuinte, sujeito ativo e tomador do serviço.

INTRODUCTION

The Tax Service of any kind is a tax on services performed by legal entities or individuals, which exists in our legal system even on another name since 1946.

The municipal jurisdiction, the tax amount expressed representative for the collection of the municipalities, so that the criterion space assigned to it of the utmost importance that the service is correctly taxed by an active subject.

In this pitch the controversy that arises under the ISS in order to Complementary Law 116/03, rule outlines the guidelines of the tax, establishes as a general rule, the tax due on the site provider, and some hypotheses, therefore the exception the rule, the place where the service is performed.

The rule implies a possible war between municipalities, as the principle of territoriality is not consistent with such determination, and, therefore, conflict of jurisdiction in the municipal difficult to solve.

When you say hard to resolve this situation wants to demonstrate that any action for correction of municipal jurisdiction can impact on an unconstitutional, and that is what this study intends to focus on.

Reason guided by scholars in the subject and the case will be found later in as current positions on the controversy, and examples of the consequences resulting from the ISS using spatial criterion based on the regulation of São Paulo and its impacts to other municipalities and for service providers.

In the following pages of this study will be possible to understand in details the Tax on Services of Any Nature and the effects of spatial criterion established in the Complementary Law in the daily relations between taxpayer, an active and policyholder service.

I. O ISS E SEUS PRINCIPAIS INSTITUTOS

I.1 Desenvolvimento Histórico e Legislativo do Imposto

Para compreendermos amplamente o Imposto sobre Serviços, comumente chamado ISS, ou ainda ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), é necessário analisarmos sua evolução histórica. Neste sentido, retomamos o ordenamento jurídico de 1946.

Foi na Constituição Federal de 1946 que surgiu a primeira forma de se tributar serviços, isso se deu com a criação do Imposto Sobre Indústrias e Profissões (IIP), cuja incidência recaía sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, abrangendo dentro de sua área, a indústria, o comércio e a profissão, inclusive todo e qualquer serviço¹. Muito embora a prestação de serviço fosse tributada, não se falava, até então, em ISS.

O marco para o ISS é a Reforma Tributária decorrente da Revolução de 31 de março de 1964, reforma essa inaugurada com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, a qual estabeleceu em seu o artigo 15, parágrafo único:

“Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no artigo 12.”²

Nesse sentido, ensina o ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado:

“O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre serviços-ISS (...). Substituiu, com a Reforma Tributária feita pela Emenda nº 18, de 1965, o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal”³.

¹ FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. Aspectos e Estruturação do Imposto Sobre Serviços. <http://www.advogado.adv.br/artigos/2002/carloshenriquedemattosfranco/aspectosiss.htm>, visto em 02/02/2012.

² <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, p.400.

Assim sendo, em 1965 o IIP foi substituído pelo atual ISS. Essa substituição se deu porque a designação do Imposto sobre Indústrias e Profissões era visivelmente inadequada para definir qualquer figura tributária específica⁴, de forma que a falta de clareza de sua incidência propiciava deturpar o tributo e sua base de cálculo, flagrantemente revelando a inadequação do imposto.

Dessa forma, substituído o IIP pelo ISS, é importante ressaltar que, em um primeiro momento, muito embora a Ementa supracitada tenha conferido poder ao Município para instituir o ISS, os critérios próprios para distinguir as atividades, conforme preconiza o Parágrafo Único do art.15 acima transcrito, não chegaram a ser criados⁵. A Constituição de 1967, tampouco trabalhou nesse sentido, apenas dispôs que os serviços tributáveis pelo ISS seriam definidos em lei complementar⁶.

Foi em 1968 que o Presidente da República, com o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro do mesmo ano, cuja eficácia era de Lei Complementar, disciplinou o regime jurídico do ISS, criando no art. 8º do referido Decreto uma lista de serviços tributáveis⁷.

O tema ainda não estava pacificando, surgiram diversos questionamentos sobre incidência do ISS, de forma que o Poder Legislativo foi obrigado a dirimir esses pontos controvertidos, surgindo assim, como primeira modificação ao quanto disposto no Decreto-Lei 406/68 o Decreto-Lei nº 834/69, sua principal alteração foi o aumento da lista de serviços de 29 para 66 serviços.

Muitas outras alterações no campo legislativo do ISS ocorreram até a criação da atual Constituição Federal, contudo, para não tornar cansativo o estudo, encerra-se a evolução histórica deste imposto destacando que atualmente ele está previsto no art. 155, III da Constituição Federal 1988 e a lista que enumera taxativamente os serviços está contemplada na Lei Complementar 116/03.

⁴ FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. Aspectos e Estruturação do Imposto Sobre Serviços. <http://www.advogado.adv.br/artigos/2002/carloshenriquedemattosfranco/aspectosiss.htm>, visto em 02/02/2012.

⁵ MACHADO, Brandão. ISS e o Arrendamento Mercantil. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, p.46.

⁶ Ibid, mesma página.

⁷ MACHADO, Brandão. ISS e o Arrendamento Mercantil. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, p.46.

I.2 Linhas Gerais do Imposto sobre Serviços

Passar-se-á nesse momento a análise dos principais institutos que cercam o imposto, de forma que, após solidificar o conhecimento sobre pontos que revelam as características do mesmo e possibilitam compreendê-lo de forma geral, adentrar-se-á com segurança na polêmica discussão do critério espacial e da legislação do Município de São Paulo decorrente da Territorialidade do ISS.

I.2.1 Competência, finalidade e fato gerador do ISS

O ISS é um imposto de competência municipal, de natureza fiscal, pois seu intuito é estritamente arrecadatório, por isso dizer que sua finalidade é única e exclusivamente obter recursos para prover despesas dos Municípios⁸, corroborando com o exposto, ensina o ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado que “o ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios”⁹.

Nesse sentido, fica evidente que a competência conferida pela Constituição Federal para arrecadar o ISS pertence ao Município, vejamos a letra da lei:

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

Da leitura acima outra importante definição surge para fins de estudo desse imposto, notemos que os Municípios ao legislarem sobre os serviços passíveis de tributação pelo ISS terão obrigatoriamente que respeitar os limites definidos em uma Lei Complementar, que hoje se materializa na Lei Complementar nº 116/03.

⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, p.409.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, p.401.

De forma geral pode-se dizer que a lei complementar tem como função estabelecer normas gerais nas hipóteses de conflito de competência ou regular limitações impostas pela Constituição Federal¹⁰.

No caso do ISS, a função da lei complementar é regular os limites para atuação dos Municípios, limites esses impostos pela Constituição, qual seja, tributar serviços, de forma que a Lei Complementar não poderá criar limites, pois estes já foram criados pela Carta Magna na medida em que estabeleceu estar no campo de incidência do ISS apenas os serviços não compreendidos no seu art.155, II¹¹.

Vale frisar que muito embora a Lei Complementar, por determinação constitucional, seja a norma capaz de materializar a incidência do ISS regulando os limites impostos pela Constituição aos Municípios, ela não poderá em hipótese alguma alterar, ampliar ou restringir o que está na Constituição. Com maior precisão ensina Aliomar Baleeiro sobre o alcance da lei complementar:

“Do mesmo modo, a lei complementar não pode ir além do que já está dito, expressa ou implicitamente, na Constituição. Esta será violada por lei complementar que regule diversamente o que ela regulou. É o caso de inconstitucionalidade da lei complementar. Completa, mas não corrige nem inova¹²”.

No mesmo sentido corrobora os dizeres de Roque Carrazza:

“Por outro giro verbal, a lei complementar não pode considerar serviço, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição.”¹³

¹⁰ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. .3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.108.

¹¹ Ibid, mesma página.

¹² BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.111, apud Aliomar Balleiro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, p.60.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, p.1065.

Ainda, sobre a Lei Complementar destaca-se o entendimento majoritário da doutrina e jurisprudência no sentido de sua taxatividade, embora Roque Antonio Carrazza defenda ser lista sugestiva¹⁴, não predomina esse entendimento como abaixo se demonstra:

“Os serviços exclusivamente tributáveis pelo Município, por intermédio do ISS, acham-se relacionados em lista cuja taxatividade constituindo natural consequência do princípio da legalidade tributária, tem sido reconhecida tanto pela doutrina (Rui Barbosa Nogueira, *in* RT 482/263; Aliomar Baleeiro, ‘Direito Tributário Brasileiro’, p. 270, 8ª ed., 1976, Forense) quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 68/8 – RTJ 89/281 – RTJ 97/357 RDA 118/115...” (STF, RE156.568-3/SP, excerto do voto do Min. Celso de Mello, Nov/93).”¹⁵

“Considerando que o STF firmou diretriz concernente à taxatividade da lista de serviços anexa a lei complementar, a despeito do princípio da autonomia dos municipal, por vezes, os Municípios fazem tábua rasa da jurisprudência inserindo um item adicional, intitulado “fornecimento de trabalho, qualificado ou não, não especificado nos itens anteriores.”¹⁶

“Para caracterizar “serviço de qualquer natureza”, nos termos empregados pelo constituinte, a prestação deve atender, simultaneamente, a dois requisitos: (i) ser serviço; e (ii) estar indicado em lei complementar.”¹⁷(Grifos nossos)

Organizadamente temos, a Constituição Federal delegou a competência para cobrança do Imposto sobre Serviços aos Municípios, determinando através de lei complementar os limites dessa tributação, e é através da Lei Complementar 116/03 que o Município se orienta para criar a lei ordinária que estabelecerá quais os serviços dentro de seu território serão tributados pelo ISS.

Do exposto temos, portanto, que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços, contudo, é de suma importância compreender o sentido do vocábulo “serviço”, para analisar a lista apresentada pela Lei Complementar 116/03 e concluir por sua constitucionalidade.

Somente será eficaz a limitação imposta para fins de determinação de serviços tributáveis pelo ISS dispostos na lei complementar se todas as atividades ali dispostas atenderem a qualidade de serviço, a esse respeito ensina o doutrinador Aires Barreto:

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, p.1063-1064.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, p.393.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, p.393, apud MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 5ª ed.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, p.777.

“A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviço. Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos (iluminados pelos contratos respectivos) ¹⁸”.

Para aferir se os serviços regulamentados na Lei Complementar nº 116/03 e, posteriormente, aqueles constantes das leis ordinárias municipais, realmente estão no campo de incidência do ISS, não obstante não serem serviços regulamentados pelo Art.155, II da Constituição Federal, estas atividades deverão obrigatoriamente atender ao conceito jurídico de serviço.

Tratando propriamente do conceito do vocábulo serviço, vamos buscá-lo em outra disciplina do ramo jurídico, pois a prestação de serviços é instituto atrelado ao Direito Civil, e para tanto, busquemos o ensinamento de grandes civilistas¹⁹.

Caio Mario ensina que “a prestação de serviços é o contrato em que uma das partes se obriga com a outra a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante remuneração²⁰”, Maria Helena Diniz agrega ao dizer que a contratação de um serviço:

“(…) tem como objeto uma obrigação de fazer, ou seja, uma atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada para outrem”²¹.

Observando as definições dos civilistas acima mencionados, temos na visão dos tributaristas o conceito de serviço que segundo o ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado “é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho”²², e seguindo a mesma linha define Aires Barreto que:

¹⁸ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.111.

¹⁹ LIMA, Eduardo Amorim de. Da não-incidência do ISS sobre o Franchising – Análise da Questão a Luz da Lei Complementar 116/03. Revista Dialética de Direito Tributário nº 102, São Paulo: Dialética, p.57.

²⁰ LIMA, Eduardo Amorim de. Da não-incidência do ISS sobre o Franchising – Análise da Questão a Luz da Lei Complementar 116/03. Revista Dialética de Direito Tributário nº 102, São Paulo: Dialética, p.57, apud PERREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil, 3ª vol., Rio de Janeiro: Forense, 1978, p.333

²¹ LIMA, Eduardo Amorim de. Da não-incidência do ISS sobre o Franchising – Análise da Questão a Luz da Lei Complementar 116/03. Revista Dialética de Direito Tributário nº 102, São Paulo: Dialética, p.57, apud DINIZ, Maria Helena. Tratado Teórico e Prático dos Contratos, 2ª vol., 5ª Ed., ver., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p.333

²² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, p.402.

“Do exame sistemático da Constituição... serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.”²³

Superada a definição do vocábulo, há que se identificar, portanto, que muito embora a norma fale em “serviços de qualquer natureza”, não são todos os serviços que poderão ser tributados pelo ISS, posto que serviços regidos pela relação empregatícia, serviços público ou ainda a prestação de serviço para si mesmo não constituem fato gerador deste imposto. A esse respeito temos:

“O Imposto sobre Serviços, de acordo com a hipótese de incidência descrita no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, somente pode incidir sobre serviços que guardem as seguintes características: a) contrato bilateral de prestação de serviços; b) onerosidade; c) regime não trabalhista; e d) serviço constante da lista de serviço anexa à LC 116/03”²⁴.

Desta forma, de acordo com todo o estudo acima exposto, o que se pode dizer acerca da competência e hipótese de incidência do ISS é que se trata de imposto cuja competência é do Municipal e tem como fato gerador a prestação de serviço definida em Lei Complementar que se efetive em uma obrigação de fazer, como ilustra com sabedoria o professor Paulo de Barros:

“(...) a incidência do ISS pressupõem atuação decorrente do dever de fazer algo *até então inexistente*, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe.”²⁵

I.3 Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

De acordo o item I.2.1 deste estudo, é o Município quem tem competência para criar o ISS dentro do âmbito territorial de validade, de forma que será ele, portanto, o sujeito ativo deste imposto, cabendo, para fins de determinação dos traços gerais do ISS nesse momento gravar como sujeito ativo o Município do local do estabelecimento prestador, exceto em

²³ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. .3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.64.

²⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, p.391, apud VILLAÇA, Ana Cristina Othon de Oliveira. Serviços notariais e de registro público e a incidência do ISS. RDDT 119/9, ago/05.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.774.

hipóteses específicas em que a lei complementar estabelece ser devido o ISS ao Município da execução do serviço²⁶.

Complementando essa definição, traz-se a baila o conceito de estabelecimento prestador, que de acordo com art.4º da LC 116/03, será o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestação de serviço, podendo exercê-la de modo permanente ou temporário, configurada como unidade econômica ou profissional, e para tanto serão irrelevantes as denominações ao local conferidas.

Acerca do sujeito passivo o que se pode dizer é que se trata do contribuinte do ISS, que se materializa na pessoa que presta o serviço (empresa, profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo)²⁷, já que o fato gerador do ISS é a atividade por ele realizada.

I.4 Base de Cálculo e Alíquota

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, conforme ditames do art. 7º da LC 116/03, o que nos faz concluir que serviços gratuitos não serão tributados por este imposto, como ensina Roque Carrazza:

“... o ISS... deve, por injunção constitucional, necessariamente incidir sobre a prestação onerosa de serviços, pouco importa se ela deriva de uma ou mais relações (...) o princípio da capacidade contributiva leva a que só sejam consideradas, na composição da base de cálculo deste imposto, os serviços com conotação econômica”²⁸.

A jurisprudência também se manifesta nesse mesmo sentido, vejamos:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, EXIGIDO EM RELAÇÃO A INGRESSOS GRATUITOS ('PERMANENTES'), FORNECIDOS POR EXIBIDORES DE ESPETACULOS CINEMATOGRAFICOS. COBRANÇA INDEVIDA, POR FALTA DE BASE DE CALCULO, CAPAZ DE CONFIGURAR A HIPÓTESE

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, p.552.

²⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, p.990.

²⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, p.391, apud CARRAZZA, Roque Antonio. Grupo de Empresas – autocontrato – Não-incidência de ISS – Questões Conexas. RDDT 94/130-132, jul/03).

LEGAL DE INCIDENCIA (ART. 9. DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL). RECURSO EXTRAORDINÁRIO DE QUE NÃO SE CONHECE. Impossibilidade, cobrança, ISS, distribuição gratuita, ingresso, cinema, ausência, base de cálculo, preço, serviço. TR1079, imposto sobre serviço, ISS, incidência. (STF RE 112.923-9-SP, 1ª T., rel. Min. Octavio Gallotti, j. 10-4-1987) ²⁹.

Importante ensinamento sobre a base de cálculo do ISS se consolida nos dizeres de Sergio André Rocha Gomes da Silva:

“(…) a prestação de serviços, a atividade humana de cunho intelectual ou material, que vem a ser o fato gerador, e cujo valor é a base de cálculo do imposto. Desta forma, apenas o valor da prestação de serviços em si pode ser considerada base de cálculo do ISS, não podendo ser considerado como tal qualquer dispêndio incorrido pelo prestador do serviço, e posteriormente recebido por este a título de reembolso”³⁰.

Em se tratando da alíquota esta é fixada pelo Município devendo este respeitar o limite mínimo e máximo estabelecido em lei complementar, esse limite deve estar previsto em lei complementar, a esse respeito afirma Roque Carrazza:

“(…) tal lei complementar não poderá fixar as alíquotas do ISS, mas, apenas, suas *alíquotas máximas e mínimas*. Noutros termos, ela irá estabelecer *tetos máximos e pisos mínimos*, que o legislador municipal não poderá ultrapassar. (...) Melhor explicando, a Constituição... contém uma limitação à competência municipal para tributar por meio de ISS, que a lei complementar poderá regular. Dizemos *poderá* porque, até o momento, a União não baixou tal ato normativo.”³¹

Por assim dizer é que até que se regulamente a temática por referida lei, hoje vige como limite para alíquota do ISS o mínimo de 2% constante do art. 88 do ADCT, e o máximo de 5% conforme art. 8º da LC 116/03³², e como explica Sacha Calmon Navarro Coêlho “entre 2% e 5% os municípios são livres para fixá-las”³³.

Por fim, tem-se a possibilidade de aplicação de tributação fixa ou proporcional para o ISS, no primeiro caso se configura com o pagamento de valor único periodicamente pelos

²⁹<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28112923%2ENUME%2E+OU+112923%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>, visto em 10.01.2012.

³⁰ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, p.391, apud SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. Da ilegalidade da inclusão, na base de cálculo do imposto sobre serviços, do montante das despesas incorridas para a prestação do serviço, em RDDT nº 54, março de 2000, p.100.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, p.1069.

³² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, p.994.

³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 10ª Ed. Editora Forense: Rio de Janeiro, p.356.

profissionais liberais que executam serviços pessoais, nos dizeres do doutrinador Paulo de Barros Carvalho “(...) as peculiaridade do imposto, como alguns casos de tributos fixos, como por exemplo, o ISS na faixa de incidência que atinge os profissionais liberais”³⁴, o segundo ocorre com a aplicação de uma alíquota ao movimento da empresa prestadora de serviços³⁵.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 769.

³⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, p.994.

II. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ISS

Pode-se, em um primeiro momento, parecer repetitivo o tema trazido neste capítulo, tendo em vista que a competência do ISS foi objeto de exploração no item I.2.1, e de certa forma reforçada no momento que se apresentou o sujeito ativo item I.3. Porém, apenas as linhas mestras foram explanadas para permitir a compreensão, alcance e definição dos institutos que cercam o ISS, de forma que não se adentrou nas questões polêmicas, o que se faz apropriado nesse momento explorar.

Cerca o ISS a polêmica discussão sobre a competência decorrente da própria, ou como alguns dizem, imprópria, redação da LC 116/03 quando delimitou o âmbito de atuação municipal, melhor dizendo, quando tratou do critério espacial do imposto.

O art.3º da LC 116/03 determina que o ISS será devido ao Município do local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, excetuando alguns serviços cujo ISS será devido ao Município do local da prestação dos mesmos.

Nesse diapasão a regra prevista na legislação vigente deixa claro que o Município competente para cobrar o ISS é o do local do estabelecimento prestador, ignorando assim, o local onde o serviço de fato foi prestado, e dessa determinação surgem diferentes vertentes para justificar se se estará ou não com tal dispositivo afrontando o princípio da Territorialidade.

II.1 O critério espacial do ISS e o Princípio da Territorialidade

O critério espacial de um imposto tem como finalidade delimitar sua validade em uma dada extensão, assim se diz que o Princípio da Territorialidade tributária é o norte para o critério espacial de um tributo na medida em que esse Princípio estabelece ser válida a

legislação tributária nos limites do território da pessoa jurídica que a editou, de forma que a norma municipal só vale no âmbito daquele Município³⁶, ensinando Roque Antonio Carrazza que:

“De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do Município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um *critério territorial* de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o *fato impositivo* ocorreu.”³⁷

Em consonância com a diretriz do Princípio da Territorialidade, implícito na Constituição³⁸, pode-se assim dizer, a lei que cria o ISS só pode gerar efeitos sobre os serviços prestados no território do Município que a editou, qualquer coisa diferente disso põe em prática um critério espacial em desacordo com Princípio constitucional tributário da Territorialidade das leis tributárias, como ensina o ilustre tributarista Paulo de Barros sobre o Princípio ora em estudo:

“Não se manifesta ostensivamente na fraseologia constitucional, mas se reveste de inofismável energia latente, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.”³⁹

A importância do Princípio da Territorialidade fica ainda mais evidente quando da leitura dos dizeres de Aires Barreto, vejamos:

“(…) só não ocorrerá pluralidade de incidências mercê da limitação imposta pela Constituição decorrente da atuação, também, do critério territorial, por força do qual o âmbito de eficácia da lei de cada Município (vale o mesmo para o Distrito Federal), embora aparentemente igual, é contido nos limites do território respectivo.”⁴⁰

³⁶ ALONSO, Marcelo. O que se entende por princípio da territorialidade no Direito Tributário. http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20100115182453428, visto em 02.02.2012.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, p.1070.

³⁸ ROSSI, Carlos Alberto Del Papa Rossi. ISS – Critério Espacial, site: www.carlosrossi.webdone.com.br

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, p.161.

⁴⁰ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.315.

Para reforçar a ideia de que um Município não pode tributar serviços de outro temos os artigos 29 e 30 da Constituição em que podemos encontrar a previsão de autonomia municipal condicionada à obediência das regras da estrutura constitucional, logo ele pode regular assuntos de interesse local, não dispor sobre matéria pertinente a outro Município.

Desta feita rege o nosso ordenamento para fins de definição do critério espacial de um imposto e garantia da competência tributária o Princípio da Territorialidade e, a consequência do desrespeito deste causará a guerra fiscal entre entes que se dizem competentes para uma mesma cobrança, sob pena de se delegar a quem não tem ingerência territorial o direito a tributo de quem a tem.

Ensina o jurista Aires Fernandino Barreto que “a lei tributária vige para o território do respectivo Município, que é o titular do imposto”, dessa leitura fica evidente a ideia de que esta lei atingirá exclusivamente os serviços ocorridos dentro do território que foi criada, essa é a regra do critério espacial respeitando o Princípio da Territorialidade de forma a atender a competência tributária prevista na Constituição Federal.

II.2 Conflito de Competência - A guerra fiscal entre Municípios

Exposta acima a regra tal e como deve ser seguida, surge à polêmica no âmbito do ISS, que como menciona Aires Barreto é imposto que “pela própria materialidade em face da multiplicidade de Municípios, vê-se que, no quadro da nossa repartição de competências tributárias, é área ensejadora de conflito”⁴¹, pois muito embora o desenho constitucional esteja brilhantemente elaborado, não houve sua observância quando da edição de Lei Complementar versando sobre esse imposto.

Retomemos a competência do ISS, a qual nos permita dizer, parece não causar nenhuma possibilidade de discussão, já que conforme o texto legal abaixo é pertencendo ao Município:

⁴¹ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. .3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.317.

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

(...)

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

A questão ganha vulto quando se avalia a extensão da definição da competência, pois muito embora constitucionalmente esteja definido ser do Município, em relação ao local da prestação de serviços criaram-se distorções, conforme se verifica na leitura da redação do art.3º da LC 116/03:

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

(...)”

A regra, portanto, prevista em Lei Complementar é o pagamento do ISS ao Município do local do estabelecimento prestador, ou na sua falta, o do local do domicílio do prestador, pouco importando onde o serviço de fato ocorreu, como assevera Aires Barreto:

“É irrelevante, para o caso, o local onde o serviço foi iniciado ou concluído, onde a nota foi emitida; onde o contrato foi firmado etc. O que interessa, para efeitos de se considerar local da prestação de serviços, será apenas o (...) local do estabelecimento prestados ou, na falta deste, do domicílio do prestados. Assim estabelece a lei.”⁴²

Dado o fato de a Constituição Federal ter silenciado quando ao local a ser considerado como da prestação de serviços, o Município do local do estabelecimento prestador passou a ser o competente para a cobrança do ISS de acordo com a norma acima exposta⁴³.

Cabe ressaltar que a LC 116/03 apenas replicou o que já vinha definido no art.12 do antigo Decreto-lei 406/68, a esse respeito disserta Roque Carrazza:

“Infelizmente, a Lei Complementar 116/03 (que revogou, dentre outros, o art.12 do Decreto-lei 406/1968) perdeu uma boa oportunidade de restabelecer, neste aspecto, o primado da Constituição. Com efeito, embora tenha aberto uma série de exceções (incisos I-XXII do art.3º), manteve (art.3º, caout) a regra geral, afrontosa ao critério territorial de repartição de competência tributária, no sentido de que o imposto é devido “no local do estabelecimento prestador”.⁴⁴

⁴² BARRETO, Aires Fernandino. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, p.383.

⁴³ Ibid, p.382.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, p.1071.

A intenção legislativa ao estabelecer como local da prestação o do estabelecimento prestador era impedir o conflito de competência, mas em verdade, potencializou esse conflito, na medida em que tal dispositivo afronta o Princípio da Territorialidade e permite sim que um serviço prestado no Município A, seja tributado pelo B se o prestador estiver neste último estabelecido, mesmo não ocorrendo o serviço no âmbito de seu território.

Assim sendo, o que se discute para fins de competência do ISS e Guerra Fiscal entre Municípios é o critério espacial do imposto que, não observando o Princípio da Territorialidade acabou por trazer discussões no âmbito da competência do imposto.

O Município tem competência para instituir ISS de forma a alcançar as prestações de serviço ocorridas dentro dos seus limites geográficos de acordo com o Princípio da Territorialidade, mas, o antigo art.12 do Decreto-lei 406/68 hoje repetido pelo art.3º da LC 116/03 determina que o Município competente é o do local do estabelecimento prestador mitigado assim o Princípio da Territorialidade.

Acerca dessa polêmica surgem duas correntes, a que defende a prevalência do estabelecimento prestador como competente para cobrança do ISS, e a que considera como competente o Município do local da prestação de serviços.

É certo que hoje a LC 116/03 já excepcionou a regra, ao determinar que certos serviços serão tributados pelo Município do local da prestação, contudo, essa exceção, ao ver de parte da doutrina deveria ser a regra.

Os que defendem a manutenção do local do estabelecimento prestador como competente para cobrança do ISS, Sergio Pinto Martins é um dos exemplos⁴⁵, entendendo assim coerente o art.3º da LC 116/03 desde que bem delimitado o local do estabelecimento prestador, seguem a argumentação abaixo transcrita:

“(…) concluindo que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador, a teor do art.12, a, do Decreto-lei 406/68 (hoje art.3º da Lei Complementar 116/03, com as exceções dos respectivos incisos). O marco delimitador do Município competente

⁴⁵ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.335 apud MARTINS, Sergio Pinto, Manual do ISS, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, p.230.

para exigir o imposto seria a identificação do “estabelecimento prestador”. Vale dizer seria determinar onde se situaria o estabelecimento no qual se dá o “fazer” em que consiste a prestação do serviço considerada”.⁴⁶

Ainda sobre essa corrente, compete trazer mais um posicionamento doutrinário, manifestado por Caio de Azevedo Trindade, entendendo correta a atribuição de competência para cobrança do ISS ao Município do estabelecimento prestador do serviço com base na seguinte argumentação:

“Equivocada... a idéia de vinculação entre o âmbito territorial de eficácia da lei e o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. O legislador complementar adotou, como critério espacial, o local do estabelecimento do prestador do serviço. Nada há que possa inquinar de inconstitucionalidade tal escolha. O fundamento do STJ ofende, ainda, outra diretriz complementar, desta vez prevista no CTN, art.102. Ora, sendo o Decreto-lei 406/68 lei materialmente complementar, é possível a concessão de efeitos extraterritoriais às leis municipais.”⁴⁷

Acerca da extraterritorialidade, nos permita a injeção, é mudar o sentido da norma que visa estabelecer a possibilidade de abranger outros territórios mediante acordos firmados, o que não coaduna com a natureza do ISS, como bem elucida Aires Barreto quando da repartição de competências na CF/88, no artigo 156, III estava implícito o princípio da territorialidade, de forma que não pode a Lei Complementar mudar essa definição, ou seja, o art. 3º da LC 116/03 estabelece uma extraterritorialidade não condizente com o artigo constitucional que determina a competência do imposto, onde, ressalta-se, prima pela territorialidade⁴⁸.

Por tempos e tempos a jurisprudência era oscilante, e acerca da posição defensora do local do estabelecimento prestador como competente para cobrança do ISS, temos os seguintes julgados:

“ISS – Administração Financeira e Serviços de Carreto para Remoção de Entulho – Natureza Jurídica; Competência – DL nº 406/68.
Tributário – ISS – Administração financeira e serviços de carreto para remoção de entulho de obra em construção no Município de São Vicente – Serviços que não são

⁴⁶ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. .3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.335.

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, p.397 apud TRINDADE, Caio de Azevedo. Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do ISS. Inconstitucionalidade da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos Processuais de Impugnação. RDDT 95/38e48, ago/03).

⁴⁸ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. .3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.315-351.

auxiliares ou complementares da construção civil – Competência tributária do Município de Santos, sede do estabelecimento prestador do serviço – Decreto-lei nº 406/68, art. 12, a – Ação anulatória de débito fiscal improcedente – Apelação improvida – Agravo retido não conhecido, por intempestivo.

(Ac. Um. Da 12ª C Especial de julho/95 do 1º TACSP – AC 549-748 – Rel. Juiz Matheus Fontes – j.7.8.95 – Apte.: Arena Construtora S/A; Apda.: Prefeitura Municipal de Santos – DJ SP I 22.8.95, p.87 – ementa oficial).⁴⁹

“ISS – Competência – Sede do Estabelecimento Prestador.

Tributário. ISS. Competência para a sua exigência. Sede do estabelecimento prestador. A competência para exigir o ISS é do município onde está estabelecida a empresa prestadora. Recurso improvido.

(Ac. Un. da 1ª T. do STJ – Resp 17.648-0-SP – Rel. Min Cesar Asfor Rocha – j. 29.11.93 – Recte.: Municipalidade de São Paulo; Recda.: Empresa Limpadora Paulista S/A – DJU 17.02.94, p.1.130 – ementa oficial).”⁵⁰

Contudo, diferentemente da posição até agora apresentada, entende a doutrina hoje majoritária, que o art.3º da LC 116/03 afronta o Princípio da Territorialidade conforme todo o exposto neste trabalho e, portanto, é inconstitucional estabelecer como competente o local do estabelecimento prestador, devendo, para atender aos ditames da Carta Magna ser competente o Município do local da prestação, como reza a exceção prevista no mesmo artigo da Lei Complementar.

Geraldo Ataliba, ainda na prevalência da tese da extraterritorialidade, já defendia a tese cuja competência para cobrança do ISS é do Município onde os serviços foram prestados. Em sua esteira Aires Barreto argumenta na defesa dessa corrente esclarecendo que:

“Fortes nessa razão, pensamos que o art.3º, da Lei Complementar 116/03 é inconstitucional, por invasão de área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Com efeito, a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário, repudia, que serviços prestados no Município “A” possam ser tributados pelo Município “B”, apenas por estar neste último o “estabelecimento prestador”.⁵¹

Ainda, partilham desse mesmo entendimento, doutrinadores como Cléber Giardino, Marçal Justen e Roque Carrazza⁵², embasados na defesa da afronta ao Princípio da Territorialidade na medida em que se permite a um Município tributar serviços ocorridos em outro.

⁴⁹ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. .3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.336 apud RJ-IOB 19/95, 1ª quinz. de out/95, p.335, ementa 1/9.108.

⁵⁰ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. .3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.336 apud RJ-IOB 6/94, 2ª quinz. de mar/94, p.96, ementa 1/7.223.

⁵¹ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. .3ª Ed. São Paulo: Dialética, p.327.

⁵² Ibid, p.335.

De forma que, dando por encerrada a discussão acerca das posições, importante enaltecer a majoritária, qual seja, o ISS é devido ao Município do local onde os serviços forem prestados, e não ao do estabelecimento prestador, tendo, sido formalizado esse entendimento pelo STJ como se demonstrará abaixo:

“ISS – Competência tributária ... 2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário...”

(STJ, 2ª T., REsp 797799/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, fev/97)

“... ISS. Cobrança. Local da Prestação de Serviço. “O Município competente para cobrar o ISS é o as ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados”.

(STJ, 1ª T., AGRg no Ag 747.266/MG. Rel. Ministro Luiz Fux, jun/06)

“... ISS. Fato Gerador. Município Competente para Recolhimento da Exação. Local onde ocorre a Prestação do Serviço. 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ pacificaram o entendimento de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador. 2 ...”

(STJ, 2ª T., AgRg no Ag 763.269/MG. Rel. Ministro João Otávio de Noronha, ago/06).

Cabe trazer a baila posição do STF sobre o tema, o qual determinou não ser competente para determinar o local competente no âmbito do ISS por ser uma questão infraconstitucional, devendo ser dirimida pelo STJ, o que, portanto, reforça a aplicação do Princípio da Territorialidade manifestado pelo STJ como acima demonstrado, vejamos a posição do Supremo:

ISS: competência para tributação: local da prestação do serviço. Recurso extraordinário: descabimento: controvérsia decidida com base em legislação infraconstitucional -artigo 12 do DL 406/68 - a cujo reexame não se presta o recurso extraordinário: incidência, mutatis mutandis, da Súmula 636.

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausentes, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio e a Ministra Cármen Lúcia. (AI 571353 AgR / MG - Minas Gerais - Ag.Reg.no Agravo de Instrumento 1ª T.Rel.: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: 21/06/2007 DJe-077 Divulg 09-08-2007 Publicado 10-08-2007.)

Na prática, a questão está longe de se findar, pois muito embora a doutrina majoritária e o STJ se manifestem pela impossibilidade da extraterritorialidade e, portanto, afirmam como correto para cobrança do ISS o Município do local da prestação de serviços, apenas nos casos de exceção previstos no art.3º da LC 116/03 isso se firma, de sorte que, os Municípios estão se resguardando por meio dos seus Decretos, como no próximo item se demonstrará.

Ficando como linha definitiva desse estudo a prevalência do Princípio da Territorialidade, e, portanto, a incongruência do local do estabelecimento prestador como competente para cobrança do ISS, prevalecendo à posição do STJ e doutrina majoritária no sentido de elidir o preceito do art.3º da LC 11/03 e se efetivar como regra a exceção nele prevista, ou seja, o Município do local da prestação de serviços como competente para o referido tributo.

II.3 Exemplos de distorções provocadas em razão da Guerra Fiscal do ISS

A respeito das conseqüências advindas do critério adotado pelo art.3º da Lei Complementar 116/03 ensina o mestre Hugo de Brito Machado:

“O ISS é devido onde está estabelecido o prestador de serviço (...). O critério adotado pelo Decreto-lei 406/68 deu ensejo à prática de fraudes por parte de alguns contribuintes, que passaram a construir a sede formal de sua empresa prestadora de serviços em Município do Interior, onde o ISS tem alíquota mais baixa, mas de fato se estabeleceram na Capital.”⁵³

Exemplo típico dos efeitos advindos dessa imprecisão legislativa desrespeitando o Princípio da Territorialidade e determinado como competente para tributar serviços Município onde o mesmo não ocorreu é a legislação editada em 2009 pelo Município de São Paulo.

Verificada a diminuição de arrecadação e acompanhado o histórico de empresas que se estabeleciam em Municípios vizinhos onde a alíquota do ISS é de 2% para maior parte dos serviços, empresas prestadoras de serviços se estabeleceram nessas localidades e, 100% dos serviços prestados no Município de São Paulo eram tributados pelo Município do local de seus estabelecimentos.

Ocorre que parte desses estabelecimentos se quer possuía mais de uma área de atuação, muitas vezes eram salas locadas com apenas um ou dois funcionários, demandando do Município de São Paulo uma fiscalização ativa para não ser lesado.

⁵³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, p.398 apud MACHADO, Hugo de Brito. Local da ocorrência do fato gerador do ISS, em RDDT nº 58, julho de 2000, p.45.

Assim sendo, o referido Município estabeleceu um cadastro obrigatório dos prestadores de serviços localizados em outros Municípios que executem certos serviços a tomadores localizados em São Paulo, para, assim, averiguar se de fato trata-se de estabelecimento constituído que atenda as regras determinadas na legislação para assim se configurar e, portanto, se aplicar o art.3º da LC 116/03 como regra de competência, vejamos o §1º, do art.57 do Decreto nº 50.896, de 1º de Outubro de 2009:

“Art. 57. O sujeito passivo do Imposto deve estar inscrito no Cadastro de Contribuintes Mobiliários - CCM.

§ 1º Os prestadores dos serviços descritos no subitem 22.01 da lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento devem se inscrever no CCM, **ainda que não estabelecidos no Município de São Paulo.**”
(grifos nossos)

Não o fazendo, fica o tomador obrigado a retenção do ISS para Município de São Paulo. Este estudo não tem como escopo analisar se é constitucional ou não essa obrigatoriedade imposta pelo Município de São Paulo, mas busca-se ao apresentá-la demonstrar quão conflituosa é a disposição do art.3º da LC 116/03 quando, se determinado como local competente o da ocorrência dos serviços, tornando a exceção regra, respeitando o Princípio da Territorialidade, fazendo valer a posição do STJ e a doutrina majoritária todo esse impasse cessaria.

CONCLUSÃO

Ao iniciar esse despretensioso trabalho buscou-se entender o Imposto sobre Serviços (ISS) desde o seu primórdio aparecimento até a vertente atual, aprendendo assim todos os seus contornos, sua aplicação prática nas relações tributárias entre Município e contribuinte. Superada a aprendizagem básica do instituto, foi possível adentrar a questão polêmica objeto deste trabalho que cerca o ISS, qual seja: seu critério espacial e o Princípio da Territorialidade na delimitação da competência tributária.

O motivo preponderante para a referida polêmica é a incongruência da própria norma legal ao cumprir a determinação constitucional, o que se fez por meio da LC 116/03, embora com a repetição do erro do Decreto Lei nº 406, determinando que o Município competente para cobrança do ISS é o local do estabelecimento prestador.

Ora, com essa determinação abriu-se as portas para uma das mais acirradas discussões, colocando em xeque, inclusive, a validade do Princípio constitucional da territorialidade que estabelece exatamente o contrário, posto que ao prezar para validade da norma municipal no âmbito do respectivo município, repudia a possibilidade de um serviço prestado no Município de São Paulo, cujo prestador está estabelecido no Município de Barueri ser tributado neste último.

E não faz nenhum sentido, como acima demonstrado, e em especial exemplificado com jurisprudência e a posição doutrinária majoritária que um serviço prestado efetivamente em um dado Município seja tributado por outro, é afronta latente ao Princípio da territorialidade e em especial instalação do caos legislativo, fugindo-se a todas a organização que pretendeu o constituinte estabelecer no âmbito da competência tributária.

Por assim dizer, embora válida a redação do art.3º da LC 116/03, é do sentimento dos grandes tributaristas, do qual coadunamos que deve prevalecer o local da prestação de serviços para fins de competência tributária Municipal do ISS, como forma a garantir que o imposto seja pago ao Município onde realmente se concretizou o fato gerador, evitando assim

a possibilidade de fuga de empresas para Municípios vizinhos cuja alíquota do ISS é menor com o único intuito de fugir a tributação.

Se assim fosse resolvido o impasse, o Município de São Paulo para se proteger não teria adotado a redação do Decreto que se comentou nesse estudo no item II.3, que por alguns é considerado abusivo, mas que diante da falta de precisão legislativa e das fáticas atitudes de prestadores de serviços migrando para Municípios vizinhos onde abrem apenas uma sala e executam tarefas administrativas como meio a justificar existência de estabelecimento, prejudicaram o Município de São Paulo diminuindo em muito sua arrecadação.

Conclui-se, portanto, que da falta de aplicação do Princípio constitucional da territorialidade bem como da deturpação do critério espacial do imposto trazida pela LC 116/03 é que se efetivou a guerra fiscal entre os Municípios e, concordando com a posição majoritária, deve-se para findar essa problemática se estabelecer como Município competente para arrecadar o ISS o do local da prestação de serviços.

BIBLIOGRAFIA

ALONSO, Marcelo. **O que se entende por princípio da territorialidade no Direito Tributário**. http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20100115182453428, visto em 02.02.2012.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1882.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

Dicionário Jurídico – Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 3ª ed., São Paulo: Forense Universitária, 1996.

FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. **Aspectos e Estruturação do Imposto Sobre Serviços**. <http://www.advogado.adv.br/artigos/2002/carloshenriquedemattosfranco/aspectosis.htm>, visto em 02/02/2012.

LIMA, Eduardo Amorim de. **Da não-incidência do ISS sobre o Franchising – Análise da Questão a Luz da Lei Complementar 116/03**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 102, São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Brandão. **ISS e o arrendamento mercantil**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141, São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandrada Silva. e outros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1982.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2008.

NUNES, Rizzatto. **Manual da Monografia Jurídica como se faz: uma monografia, uma dissertação, uma tese.** 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência.** 12ª ed., Porto Alegre: Editora ESMAFE, 2010.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa Rossi. ISS – Critério Espacial, site: www.carlo_rossi.webdo ne.com.br, visto em 10.02.2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

Autor desconhecido. Site: [http://pt.wikipedia.org/wiki/ Imposto_sobre_servi%C3%A7os_de_ qualquer_natureza](http://pt.wikipedia.org/wiki/Imposto_sobre_servi%C3%A7os_de_qualquer_natureza), visto em 27/01/2012

Autor desconhecido. Site: <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendac onstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>, visto em 12.02.12.

Autor desconhecido. Site: http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5493, visto em 02.12.11.

STF, Site: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28112923 %2ENUME%2E+OU+112923%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>, visto em 10.01.2012.