

**POSSIBILIDADE DO USO DA PRESUNÇÃO E DA FICÇÃO JURÍDICA  
COMO REGRA PARA FIXAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA  
PARA COBRANÇA DO ISS – CONSTITUCIONALIDADE DOS  
ARTIGOS 3º E 4º DA LC 116/2003**

**POSSIBILITY OF USE AND LEGAL FICTION AS RULE FOR FIXING  
JURISDICTION FOR TAX COLLECTION OF ISS -  
CONSTITUTIONALITY OF ARTICLES 3 AND 4 OF LC 116/2003**

*Inaiá Nogueira Queiroz Botelho  
Advogada, Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Curitiba  
e Graduada em Direito pelo Centro Universitário Curitiba.*

**Resumo:** O presente artigo tem como intenção realizar uma análise sistêmica das regras de fixação da competência tributária para cobrança e instituição do ISS – Imposto Sobre Serviços, na intenção de averiguar a constitucionalidade das regras de fixação presentes na Lei Complementar n.º 116/2003.

**Palavra-Chave:** Competência Tributária – ISS – Presunção Jurídica – Ficção Jurídica – Princípio da Segurança Jurídica.

**Abstract:** Intended this article study to conduct a systemic analysis of the rules for fixing the responsibility for tax collection and institution of ISS-Service Tax, in an attempt to determine the constitutionality of rules for determining present in Complementary Law. ° 116/2003.

**Keyword:** Responsibility for Tax - ISS - Legal Presumption - Legal Fiction - Principle of Legal Certainty.

## **1. INTRODUÇÃO**

Nos últimos anos a comunidade jurídica brasileira tem se voltado para o estudo do princípio da segurança jurídica, bem como na busca de meios para sua efetivação no plano concreto. Trata-se de uma preocupação justificada pelo quadro de instabilidade jurídica existente no país.

O quadro de instabilidade agrava-se ainda mais no campo do direito tributário, onde a complexa distribuição da competência tributária entre os entes da federação acaba por gerar um enorme número de normas jurídicas e decisões jurisprudenciais contraditórias, estas muitas vezes embaladas pelas divergentes teses doutrinárias. Neste cenário, os conflitos de competência tributária entre os entes da federação são muito comuns.

Em tese, os conflitos de competência tributária não deveriam ocorrer, haja vista a rígida distribuição das competências tributárias fixada na Constituição. Como bem coloca ROQUE CARRAZZA, *“no plano-lógico jurídico, não há qualquer possibilidade de surgirem conflitos de competência tributária entre os entes da federação”* (CARRAZZA, 2011, p. 955).

Apesar da assertividade da colocação, a própria Constituição reconhece a possibilidade de conflitos, motivo pelo qual delegou à Lei Complementar a missão de dispor sobre os mesmos, conforme artigo 146, inciso I da CF/88.

A questão é que nem mesmo rígida repartição das competências tributárias, as inúmeras garantias constitucionais do cidadão e do contribuinte presentes na Constituição Federal, nem mesmo as Leis Complementares de caráter nacional, são suficientes para evitar que os contribuintes sejam pressionados por situações de bitributação, retenções na fonte indevidas e decisões judiciais contraditórias, gerados pelos conflitos de competência.

Um dos principais pontos de conflito de competência tributária na atualidade diz respeito ao ISS – Imposto Sobre Serviços, cuja competência tributária foi atribuída aos Municípios nos termos do artigo 156, inciso III da CF/88.

Segundo última pesquisa realizada pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, o Brasil possuía no ano de 2013 a exata quantidade de 5.570 Municípios, conforme informações publicadas no site oficial do Governo Brasileiro (<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/cresce-numero-de-municipios-no-brasil-em-2013>). Logo, são 5.570 titulares constitucionais do direito subjetivo de instituir, constituir e cobrar o ISS.

Para regular o conflito de competência com relação ao ISS, foi promulgada a Lei Complementar 116/2003. No entanto, referida lei complementar não foi suficiente para evitar as situações de conflito de competência entre os Municípios, especialmente por conta do inconformismo de parte da doutrina nacional, que entende que a LC 116/2003, ao fixar como local da prestação o local do estabelecimento ou do domicílio do prestador de serviços, violou o princípio da territorialidade, previsto implicitamente na CF/88.

E, em apoio a essa tese, a doutrina nacional baseava-se em antigos julgados do Superior Tribunal de Justiça, que, ao tempo da vigência do Decreto-Lei 406/68, já tinham declarado que a competência para cobrança do ISS era do local da prestação e não do estabelecimento (REsp n. 886.148-BA, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/10/2008 e Ag. Rg. no Agravo 762.249-MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/09/2006).

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar em sede de Recurso Repetitivo (artigo 543-C do Código de Processo Civil) o tema da competência para cobrança do ISS, no julgamento do RECURSO ESPECIAL n.º 1.117.121-SP, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, proferiu decisão em sentido contrário ao dos precedentes anteriores, fixando a competência no município da sede do contribuinte, salvo nas hipóteses de construção civil e demais previstas no artigo 3º da LC 116/2003.

A intenção do STJ ao proferir a referida decisão era a de por fim as divergências e solidificar um posicionamento sobre o tema. No entanto, o julgado acabou gerando mais controvérsia, posto que foi objeto de interpretações divergentes dentro do próprio STJ, conforme decisões proferidas nos Agravos Regimentais em sede de Recurso Especial n.º 1280778/MG e 1367775/SP (AgRg no REsp 1280778/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 07/12/2011 e AgRg no Ag 1367775/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2011, DJe 04/04/2011).

Também em sede de Recurso Repetitivo a Primeira Seção do STJ, decidiu em novembro de 2012, através do REsp 1060210/SC, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, pela aplicação de uma tese “híbrida”, que define como

estabelecimento para fins de fixação da competência tributária do ISS o local da prestação. Referido julgado foi proferido nos casos de cobrança do ISS nos contratos de arrendamento mercantil, mas tem surtido reflexos em outros casos onde há discussão acerca da competência tributária, conforme decisão proferida no julgamento do AgRg no AREsp 702592 / RS (Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2015, DJe 26/06/2015).

As contradições existentes nas decisões do STJ, que detém a competência constitucional de uniformização dos entendimentos jurisprudenciais, causam no contribuinte do ISS uma sensação de instabilidade que precisa ser sanada, proporcionando um mínimo de segurança jurídica.

A eleição de um critério seguro para a identificação da sujeição ativa do ISS, portanto, é essencial para a obtenção desse quadro de segurança e moralidade, cabendo ao intérprete da legislação buscar essa segurança na sua atuação hermenêutica, conforme se pretende no presente estudo.

## **2. CONCEITO DE DIREITO, NORMA JURÍDICA, PRINCÍPOIS E REGRAS.**

Adota-se como premissa para o presente estudo o conceito pós-positivista de direito. Conforme esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, o pós-positivismo é um movimento recente que mistura tendências do positivismo normativista e do positivismo culturalista.

O maior representante do positivismo normativo é HANS KELSEN, que em sua célebre obra Teoria Pura do Direito, declarou que o conhecimento do direito deve excluir tudo o que não pertença ao seu objeto, como a sociologia, a política e a moral:

De um modo inteiramente acrítico, a jurisprudência tem-se confundido com a psicologia e a sociologia, com a ética e a teoria política. Esta confusão pode porventura explicar-se pelo fato de estas ciências se referirem a objetos que indubitavelmente têm estreita conexão com o Direito. Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto. (KELSEN, 2006, p. 80).

Já o culturalismo jurídico concebe o direito como um fator cultural, dotado de sentido e constituído por valores determinados historicamente, o que implica numa concepção de direito, que nos dizeres de AURORA TOMAZZINI, “*como objeto da compreensão humana e impregnado de valores e condicionado culturalmente*” (TOMAZZINI DE CARVALHO, 2010, p. 332).

Sendo o pós-positivismo o resultado do sincretismo entre o positivismo normativo e o culturalismo jurídico, este reconhece a impossibilidade de uma neutralidade axiológica no entendimento do direito e, principalmente, na construção da norma jurídica.

Já para PAULO DE BARROS CARVALHO, baseado nos ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA, norma jurídica é “*unidade mínima e irredutível de significação do deôntico.*” (CARVALHO, 2010, p. 41). A norma jurídica, portanto, é o resultado do esforço interpretativo, é expressão linguística e é construída na mente do intérprete de acordo com seu contexto e valores.

Importante ressaltar que a construção da norma jurídica não é livre. Ela encontra limites no próprio sistema normativo no qual está inserida e sua construção deve sempre se dar considerando os princípios e demais normas jurídicas do sistema, como bem coloca PAULO DE BARROS CARVALHO:

Seja como for, o processo de interpretação não pode abrir mão das unidades enunciativas esparsas do sistema positivo, elaborando suas significações frásicas para, somente depois, organizar as entidades normativas (sentido estrito). Principalmente porque o sentido completo das mensagens do direito depende da integração dos enunciados que indicam as pessoas (físicas e jurídicas), suas capacidades ou competências, as ações que podem ou devem praticar, tudo em determinadas condições de espaço e de tempo. (CARVALHO, 2010, p. 131)

Importante ressaltar o caráter coercitivo da norma, haja vista que não há norma jurídica sem sanção, pois para ser cogente e para ser jurídica, a norma precisa possuir coercitividade. Como bem pondera AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, deve o sistema prever mecanismos para exigir o cumprimento das condutas prescritas no texto positivo assegurado pela intervenção estatal.

Os sistemas jurídicos são formados por normas jurídicas, que podem ser veiculadas através de regras e/ou de princípios.

De acordo com HUMBERTO ÁVILA, os “*princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos*” (ÁVILA, 2011, p. 72). Segundo o autor, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas (*estate of affairs*), um fim almejado, motivo pelo qual os princípios são normas-do-que-deve-ser (*ought-to-be-norm*).

Para PAULO DE BARROS CARVALHO princípio é antes de tudo norma jurídica carregada de forte conotação axiológica e que introduz valores relevantes no sistema, “*influido vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica*” (CARVALHO, 2009, p. 257).

Já as regras diferenciam-se dos princípios, por estarem mais próximas dos fins por elas buscados. Conforme ressalta HUMBERTO ÁVILA, ao contrário dos princípios, as regras são normas que estabelecem com maior exatidão qual o comportamento devido. São, nas palavras do referido autor, normas-do-que-fazer, posto que seu conteúdo refere-se diretamente a ações. Logo, para o referido autor, a distinção entre regras e princípios está na proximidade (mediata ou imediata) com os fins a serem atingidos.

O jurisfilósofo alemão ROBERT ALEXY defende uma tese semelhante:

A base do argumento dos princípios é constituída pela distinção entre regras e princípios. Regras são normas que, em caso realização do ato, prescrevem uma consequência jurídica definitiva, ou seja, em caso de satisfação de determinados pressupostos, ordenam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva, ou ainda autorizam a fazer algo de forma definitiva. Por isso, podem ser designadas de forma simplificada como “mandamentos definitivos”. Sua forma característica de aplicação é a subsunção. Por outro lado, os princípios são mandamentos de otimização. Como tais, são normas que ordenam que algo seja realizado em máxima medida relativamente às possibilidades reais e jurídicas. Isso significa que elas podem ser realizadas em diversos graus e que a medida exigida de sua realização dependa não somente das possibilidades reais, mas também das possibilidades jurídicas. (ALEXY, 2008. p.85)

Assim sendo, princípios e regras são normas jurídicas e devem ser, portanto, construídas sistematicamente, de forma a conferir unidade e coerência ao sistema no qual se encontram inseridas.

### 3. ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA – ANTECEDENTE E CONSEQUENTE.

A norma jurídica, seja ela construída a partir de um princípio ou de uma regra, possui uma estruturação capaz de proporcionar a geração de seu sentido e veicular o comando prescritivo, seja ele uma conduta, como ocorre na regra, ou um ideal, como no princípio.

A forma hipotético-condicional da norma jurídica é praticamente universal, pois todo sistema jurídico tem como escopo modalizar condutas.

Segundo AURORA TOMAZINI DE CARVALHO há uma fórmula universal para estruturação da norma jurídica:

Todas as regras do sistema têm idêntica esquematização formal: uma proposição-hipótese “H”, descritora de um fato (f) que, se verificado no campo da realidade social, implicará como proposição-consequente “C”, uma relação jurídica entre dois sujeitos (S’ R S”), modalizada com um dos operadores deônticos (O, P, V). Nenhuma norma foge a esta estrutura, seja civil, comercial, penal, tributária, administrativa, constitucional, processual, porque sem ela a mensagem prescritiva é incompreensível. (TOMAZINI CARVALHO, 2010, p. 285)

Valendo-se dos dados fornecidos na sentença anterior, facilmente se constrói a estrutura da norma:  $H \rightarrow C$ .

Na hipótese, também chamada de antecedente, está descrito um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, e tem como função delimitar um determinado fato que, uma vez acontecido, desencadeará os efeitos jurídicos que lhe serão imputados no consequente da mesma norma. E o fato contido na hipótese da norma, quando se concretiza, torna-se fato jurídico.

Já no consequente da norma jurídica há a descrição de um comando prestacional, modalizado em obrigatório, proibido ou permitido. É o consequente que delimita os efeitos a serem atribuídos ao fato jurídico, bem como eleger os critérios para a relação jurídica entre os sujeitos.

E ligando o antecedente ao consequente da norma jurídica há um operador deôntico: o “*dever-ser*”. Logo, constatado na realidade um fato previsto na hipótese, “*deve-ser*” a relação jurídica prescrita no consequente.

#### 4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Segmentando ainda mais a norma jurídica tributária, podemos identificar com detalhes o fato jurídico e a relação jurídica prescrita no consequente, através do que a doutrina jurídica nacional convencionou chamar de REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, ou, simplesmente RMIT.

Trata-se, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, de um “*esquema lógico-semântico de isolamento da incidência tributária*” que “*organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada*” e “*assinala o núcleo do impacto jurídico da exação tributária*” (CARVALHO, 2011, p. 604). A função da RMIT, portanto, é a de simplificar o processo interpretativo da norma, possibilitando que o intérprete localize com o fato jurídico tributário e suas consequências jurídicas.

De acordo com a doutrina majoritária, no antecedente da RMIT, estão presentes os critérios para a identificação do fato jurídico tributário: a) o critério material; b) o critério espacial; e c) o critério temporal. No consequente estão os critérios que permitem a identificação da relação jurídica instaurada e o objeto da obrigação tributária: d) o critério pessoal; e o e) critério quantitativo.

##### 4.1 CRITÉRIOS DO ANTECEDENTE DA RMIT.

a) **Critério material:** É aquele que descreve a conduta, o comportamento praticado pelo agente. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, no critério material há a inevitável “*presença do verbo*” (CARVALHO, 2011, p. 326).

E como muito bem lembra MARCELO CARON BAPTISTA, a configuração do critério material exige a identificação de um verbo seguido de um complemento, posto que, se o direito se destina a regular condutas humanas, não há como se imaginar a possibilidade do critério material descrever uma conduta inanimada, tal como “chover” ou “ventar” por exemplo (CARON BAPTISTA, 2005, p. 122).

b) **Critério espacial:** Nas lições de GERALDO ATALIBA, indica a “*circunstância de lugar*” (ATALIBA, 2002, p. 104), contida explícita ou implicitamente na hipótese de incidência. É o que delimita o local em que o fato jurídico tributário se concretiza.

Importante ressaltar que o critério espacial não se confunde com o plano de eficácia territorial da lei. Não obstante em alguns casos eles coincidirem, trata-se de institutos distintos. O critério espacial delimita o local de ocorrência do fato, enquanto que a eficácia territorial indica o plano geográfico onde determinada lei deve ser aplicada.

c) **Critério temporal:** Delimita com exatidão o preciso instante em que acontece o fato descrito no antecedente, permitindo identificar o momento de sua ocorrência.

Em geral, a lei instituidora do tributo não indica precisamente o momento de ocorrência do fato, deixando-o implícito. Ou seja, a lei elege o critério material, e, a partir da vigência desta lei, a data do fato será a ensejadora do critério temporal.

Contudo, há casos em que a lei fixa expressamente o momento em que se considera ocorrido o fato, a exemplo do que ocorre com o imposto de renda e o IPTU, cujas leis instituidoras fixam uma data certa para concretização do fato jurídico tributário.

#### 4.2 CRITÉRIOS DO CONSEQUENTE DA RMIT.

d) **Critério Pessoal:** É através deste critério que se define os sujeitos da relação jurídico-tributária: sujeitos ativo e passivo. O sujeito ativo é, nos dizeres do artigo 119 do CTN, a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, conforme descrição contida no artigo 121 do CTN. O sujeito passivo pode ser tanto aquele que pratica a conduta descrita no critério material (contribuinte), como a pessoa que a lei expressamente atribuir o dever de pagar o tributo ou penalidade (responsável).

e) **Critério Quantitativo:** É o que define o objeto da prestação tributária, e subdivide-se em base de cálculo e alíquota.

É através do critério quantitativo que “*é possível precisar com segurança a exata quantia devida a título de tributo*” (CARVALHO, 2011, p. 396). Logo, é no critério quantitativo que se estabelecem os critérios seguros para se calcular o valor do tributo, delimitando-se o aspecto pecuniário da obrigação tributária. Em regra, o valor do tributo deve guardar relação com o fato jurídico tributário e com a capacidade contributiva do contribuinte, nos termos do artigo 145, §1º da CF/88.

## 5. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

A competência tributária “*é a faculdade de editar leis que criem, in abstracto, tributos*” (CARRAZZA, 2011, p. 505). A Constituição traçou o arquétipo genérico da RMIT dos impostos passíveis de instituição:

Podemos notar, facilmente, que a partilha, entre União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (competências impositivas) foi levada a cabo de acordo com um critério material. O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários federal, estaduais, municipais e distrital, nas hipóteses de incidência dos impostos de suas pessoas políticas.

(...)

Vem a propósito reiteramos que o critério adotado pela Constituição na partilha das competências impositivas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal foi, além do material, o territorial. Noutros termos, levou em conta, para solução dos passíveis conflitos neste campo, o âmbito de aplicação territorial das leis que criam os impostos estaduais, municipais e distritais. Por conseguinte, as leis tributárias que instituem tais gravames apenas têm voga sobre os fatos verificados no território da ordem jurídica que as editou. (CARRAZZA, 2011, p. 652 e 655)

Parece claro, portanto, que a divisão da competência tributária entre os entes da federação define-se com base em dois critérios da RMIT: O critério material, para definir a divisão da competência entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, e o espacial, para definir a divisão da competência entre os entes federados no exercício da mesma materialidade.

Conforme já mencionado na introdução, o conflito de competência tributária, em tese, não deveria ocorrer, haja vista a rígida distribuição da competência tributária adotada pela CF/88. No entanto, a própria constituição, prevendo que em alguns casos a constatação efetiva do local onde se concretiza ao fato jurídico tributário não

seria tão fácil, bem como prevendo as divergências entre os conceitos jurídicos das condutas hipotéticas previstas no critério material das hipóteses de incidência, tratou de incumbir à Lei Complementar o papel de construir instrumentos para dirimir esses conflitos, conforme artigo 146 da CF/88.

## **6. CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.**

Como já colocado, a CF/88 reservou para a Lei Complementar de caráter nacional um relevante papel no sistema jurídico tributário, conforme redação do artigo 146, abaixo transcrito:

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.

O papel da Lei Complementar no sistema jurídico tributário nacional é o de limitar o exercício da competência tributária, de forma a evitar conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como garantir unicidade ao sistema, evitando que a liberdade e a autonomia legislativa dos entes tributantes venha gerar legislações totalmente distintas dentro de um mesmo país, a ponto de comprometer a estabilidade da federação.

Diante do ora exposto, a Lei Complementar tributária nacional, editada nos termos do artigo 146 da CF/88, além de preservar a competência tributária dos entes federados também possui relevante papel para estabilidade do sistema e segurança jurídica do contribuinte, conforme bem pondera HUMBERTO ÁVILA:

Com efeito, a exigência de lei complementar, cuja aprovação depende de *quorum* qualificado (art. 69), favorece a estabilidade do ordenamento, já que condiciona a sua modificação à observância de requisitos mais difíceis de ser preenchidos. A atribuição da função de evitar

conflitos de competência entre os entes federados contribui para a inteligibilidade do ordenamento jurídico, que por parte dos entes federados entre si – que veem, geralmente, solucionada a disputa pelo exercício da competência tributária -, quer por parte dos contribuintes – que têm mais condições de saber para qual Ente Federado devem pagar os seus tributos. (ÁVILA, 2011, p. 238)

Em razão dessa relevante função a lei complementar tributária goza de supremacia hierárquica no sistema jurídico brasileiro, conforme artigo 59 da CF/88. A hierarquia da Lei Complementar é reconhecida por PAULO DE BARROS:

A lei complementar, com sua natureza singular, matéria especialmente prevista na Constituição e quórum qualificado a que alude o artigo 69 deste Diploma – maioria absoluta nas duas Casas do Congresso – cumpre hoje função institucional da mais elevada importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais. Não há como negar-lhes agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa do parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades. (CARVALHO, 2009, p 387)

Assim sendo, a Lei Complementar tributária, ao dispor sobre conflito de competência deve observar não apenas os artigos constitucionais que distribuem a competência tributária entre os entes federados, mas, principalmente, os princípios constitucionais da territorialidade, segurança jurídica e da praticabilidade.

## **7. PRINCÍPIOS A SEREM OBSERVADOS PELA LEI COMPLEMENTAR QUE DISPÕES SOBRE CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.**

Como já fora colocado anteriormente, o legislador constitucional distribuiu a competência tributária tendo como base os critérios material e espacial da RMIT.

Com relação à materialidade, a CF/88 foi expressa ao dispor quais as condutas praticadas desencadeavam as competências tributárias respectivas. Ou seja, se alguém auferir renda, deve pagar impostos para a União (art. 153, III, CF/88); se prestar serviços de telecomunicações ou transportes intermunicipais ou interestaduais deve pagar impostos aos Estados ou ao Distrito Federal (art. 155, II, CF/88); se prestar serviços deve pagar impostos aos Municípios ou ao Distrito Federal (art. 156, III, CF/88). Trata-se a materialidade, portanto, de um conceito constitucional, que não pode ser restringido por Lei Complementar.

Apesar de não existir dúvidas acerca da aplicação do princípio da territorialidade como critério de fixação da competência tributária, fato é que a Constituição Federal não foi expressa com relação ao mesmo. Ao contrário do que ocorre com o critério material, os conflitos de competência envolvendo o critério espacial são mais comuns, posto que, em alguns casos, não existe um critério seguro para se delimitar com exatidão onde um determinado fato jurídico ocorreu, o que concede à Lei Complementar uma amplitude de disposição maior no que diz respeito à fixação dos critérios identificadores da competência.

### 7.1 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE.

Segundo o princípio da territorialidade uma norma somente pode surtir seus efeitos dentro de um delimitado espaço territorial. Sobre o princípio da territorialidade, cita-se ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Este critério, também chamado de princípio da territorialidade, corresponde, no dizer expressivo de Ottmar Bühler, ao “direito exclusivo de cada Estado ao exercício da tributação em seu território ou no espaço aéreo acima do mesmo”. Em função dele, os países (Estados soberanos) tributam, de regra (isto é, salvo tratados internacionais dispendo em contrário), os fatos imponíveis ocorridos em seus respectivos territórios, independentemente da nacionalidade, do domicílio ou da residência das pessoas físicas ou jurídicas que os promovem. (CARRAZZA, 2011, p. 657)

De acordo com a CF/88, a territorialidade servirá de guia para identificação da competência tributária, posto que, as leis que instituem tributos somente podem ser aplicadas e, portanto, fazer surgir a obrigação tributária, dentro dos limites territoriais do respectivo ente tributante.

Assim sendo, sujeição ativa para cobrança de um determinado tributo somente poderá se dar quando o fato jurídico tributário se concretizar nos limites territoriais do sujeito titular da competência tributária.

### 7.2 PRINCIPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.

Valendo-se das palavras de ROQUE CARRAZZA “*todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar tornar segura a vida das pessoas e das instituições*”. Citando TÉRCIO SAMPAIO

FERRAZ JR., ROQUE CARRAZZA relembra que “o *Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, criando condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros*” (CARRAZZA, 2011, p. 441).

Já HUMBERTO ÁVILA, em sua célebre obra sobre Segurança Jurídica, conceituou segurança jurídico-tributária da seguinte forma:

Desse modo, o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da contabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmas digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro. (ÁVILA, 2011. p. 231)

Não obstante a segurança jurídica ser um dos fundamentos para a própria existência do direito, e, portanto, um sobreprincípio, servindo de fundamento para o sistema jurídico brasileiro, também está expressamente previsto no *caput* do artigo 5º da CF/88, sendo considerado direito fundamental do cidadão.

Ao delimitar a competência tributária a CF/88 tinha como intenção não apenas garantir o exercício da competência tributária, mas, também, garantir ao cidadão o direito à segurança jurídica. Logo, o legislador complementar, ao redigir os enunciados positivos que servirão para limitar o poder tributante e evitar o conflito de competência, deve sempre ter em mente a estabilidade do sistema, elegendo critérios seguros e que permitam previsibilidade ao contribuinte, garantindo assim efetividade ao princípio da segurança jurídica.

### 7.3 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE.

Outro princípio que deve ser observado pelo legislador complementar na disposição sobre conflitos de competência tributária é o da praticabilidade.

Conforme pondera ALFREDO AUGUSTO BECKER, “o *Direito Positivo não é uma realidade metafísica existindo em si e por si; a regra jurídica não é um fim em sim*

*mesma, mas um instrumento de convivência social.*” (BECKER, 2007, p. 74). Sendo o direito um instrumento de ação social, como tal deve possuir praticabilidade.

Já segundo REGINA HELENA COSTA, que dedicou uma obra inteira ao estudo do tema, a *“praticabilidade’ é a qualidade ou característica do que é praticável, factível, exequível, realizável.”* e no direito deve ser traduzida como um *“conjunto de técnicas que visam viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”* (COSTA, 2007, p. 52). Ainda de acordo com a referida autora, a praticabilidade é um verdadeiro princípio e de plena aplicabilidade no direito tributário:

A nosso ver, trata-se de um autêntico princípio, e não simples regra jurídica, porque apresenta traços característicos daquela espécie normativa: (i) contém elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilidade da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário. Assim, laborará na delimitação do âmbito de atuação do legislador infraconstitucional, bem como na orientação dos agentes públicos acerca da interpretação e da aplicação a serem dadas a outras normas jurídico-tributárias.

Representa limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: *as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos.*

Em consequência, os atos estatais de aplicação de tais leis – administrativas e jurisdicionais – ficam jungidos aos ditames da praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei.

Assim sendo, pensamos seja o princípio da praticabilidade tributária desdobramento ou derivação de princípio maior, considerado essencial ao direito público: *o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, também conhecido por princípio da finalidade pública ou do interesse coletivo.* (COSTA, 2007, p. 92/93)

O princípio da praticabilidade, segundo parte da doutrina, estaria estampado na diretriz de eficiência, inserida no *caput* do artigo 37 e no §1º do artigo 145, ambos da CF/88.

De acordo com BECKER, ante aos problemas fáticos cabe ao legislador valorizar os interesses em conflito e sopesá-los na criação da solução legislativa, o que, justifica que, em alguns casos, em nome da praticabilidade e da certeza, valer-se de signos de presunção ou até mesmo de ficção:

A regra jurídica é a solução criada pelo legislador para resolver determinado conflito social ou satisfazer determinada necessidade social. Primeiro o legislador fixa o objetivo a atingir. Depois de fixado este objetivo ele cria o instrumento para atingir aquele objetivo visado. Este instrumento é a regra jurídica. A Ciência Jurídica mostra que a existência da ficção na embriogénia da regra jurídica é muito mais frequente do que se supõe.

Muitas vezes, depois de fixado o objetivo a atingir (por ex.: arrecadação de tributos sobre o consumo ou sobre os rendimentos pagos por sociedades), o legislador verifica que é extremamente complexa ou impraticável a matéria-prima com a qual normalmente deveria criar a regra jurídica. Por exemplo: o legislador constata que, normalmente, o sujeito passivo da relação jurídica tributária do imposto de consumo deveria ser o consumidor. Todavia, isto tornaria impraticável a cobrança do imposto de consumo. Outras vezes, não há uma total impraticabilidade, porém uma maior ou menor dificuldade, como no caso da cobrança do imposto de renda sobre rendimentos percebidos pelas pessoas físicas sócias de sociedade. Ora, quer pela impraticabilidade, quer pela maior ou menor dificuldade, o legislador abandona a realidade que normalmente deveria figurar no pólo negativo da relação jurídica tributária do imposto de consumo, a saber, o consumidor, e, abandonando esta realidade, cria conscientemente uma falsidade: põe, em lugar do consumidor, o produtor, criando a ficção do consumidor. (BECKER, 2007. P. 554/555)

Há distinção conceitual entre presunção e ficção. Ainda segundo BECKER, *“na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal.”* E conclui seu raciocínio alegando que *“A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos”* (BECKER, 2007, p. 539)

Apesar da distinção entre ficção e presunção somente ter sentido no plano pré-jurídico, fato é que uma vez instituída em lei, ambas possuem o mesmo valor jurídico. Ainda de acordo com BECKER *“a distinção entre presunção e ficção existe apenas no plano pré-jurídico, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica”* (BECKER, 2007, p. 540). Uma vez criada a regra jurídica, essa distinção deixa de existir posto que ambas se tornam verdades jurídicas.

Não obstante a presunção não poder ser utilizada como instrumento para “alargamento” da competência tributária de um ente, isso não significa que esta técnica não possa ser utilizada como recurso para evitar conflitos de competência:

Não pode haver qualquer tipo de alteração, seja para mais seja para menos, da divisão de competências, independentemente do veículo introdutor de alteração tratar-se de leis ordinárias ou complementares (hipóteses em que estariam inegavelmente dispendo contra enunciado de hierarquia superior), ou de emendas constitucionais (caso em que violariam

princípios federativos e da autonomia municipal, tidos pela Constituição como cláusulas pétreas).

A discriminação das competências é relevante para o tema das presunções, por ser fundamental quando questões de incidência e subsunção estão sendo discutidas. Mas nem por isso desautorizam a aplicação válida de regras presuntivas.

Conforme vimos afirmando, as presunções não alargam a competência tributária, criando novos fatos típicos não previstos na competência da pessoa política tributante, mas somente permitem que o fato possa ser indiretamente provado, possibilitando assim uma maior eficácia jurídica das normas. (FERRAGUT, 2005, p. 130/131)

Assim considerando, é juridicamente possível, e até mesmo recomendável, que o legislador complementar utilize-se dos recursos de ficção e presunção para regular conflitos de competência, valendo-se, para tanto, do princípio da praticabilidade.

#### 7.4 PRINCÍPIO DA MORALIDADE

Outro princípio que deve reger o exercício das competências públicas fixadas na constituição federal é o da moralidade administrativa, prevista no artigo 37 da Constituição Federal.

De acordo com CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, *“a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade com princípios éticos”* (BANDEIRA DE MELLO, 2007, p. 119), cabendo ainda uma ação estatal marcada pela lealdade e boa-fé.

A atividade legislativa, não obstante marcada pela competência constitucional, é também uma atividade administrativa, e, portanto, também deve ser pautada pela moralidade, cabendo ao legislador agir de forma leal ao legislado. E no exercício da competência legislativa tributária, essa lealdade deve se dar através da busca de comandos normativos que garantam o máximo possível a segurança jurídica do contribuinte, bem como a justiça tributária.

A necessidade de uma ética tributária do legislador é ressaltada pelo professor da Universidade de Colônia, na Alemanha, KLAUS TIPKE em sua obra MORAL TRIBUTÁRIA DO ESTADO E DOS CONTRIBUINTES desta que *“ao positivismo do Direito Tributário ou nihilismo do Direito Tributário deve ser oposta uma Ética fiscal do Estado e dos Contribuintes; isto também por motivo de direitos fundamentais, que fixam de antemão um mínimo ético indisponível a sociedade pluralista”* (TIPKE, 2012, p. 50).

Para TIPKE o sistema jurídico justo precisa ser fundado em um princípio fundamental ético, motivo pelo qual não é razoável que a imposição tributária viole garantias, pois ao assim agir não age moralmente.

Neste contexto, a exigência tributária, tanto no plano legislativo como no plano da exigibilidade, deve sempre estar pautada por princípios ético-morais. Portanto, a criação de regras claras e práticas, que facilitam a arrecadação e que garantem previsibilidade e segurança jurídica ao contribuinte também encontram respaldo na moralidade.

## 8. RMIT DO ISS.

Como já colocado anteriormente, é possível se extrair do texto constitucional o arquétipo genérico da RMIT de cada um dos tributos. E a competência para instituir e cobrar impostos sobre a prestação de serviços foi entregue aos Municípios, conforme artigo 156 CF/88. E a partir da redação do referido artigo é possível construir uma RMTI genérica da incidência do ISS, conforme quadro abaixo:

ANTECEDENTE	CRITÉRIO MATERIAL:	Prestar serviços desde que não sejam de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.	
	CRITÉRIO TEMPORAL:	Momento em que se finaliza a prestação do serviço – entrega do objeto da prestação.	
	CRITÉRIO ESPACIAL:	Limites territoriais do município onde ocorre a prestação do serviço.	
CONSEQUENTE	CRITÉRIO PESSOAL:	Sujeito Ativo:	Município onde ocorre a prestação do serviço.
		Sujeito Passivo:	Pessoa física ou jurídica prestadora de serviços.
	CRITÉRIO QUANTITATIVO:	Base de Cálculo:	Preço do serviço prestado
		Alíquotas:	A prevista na legislação do município competente.

Não obstante a importância de todos os critérios para a construção da norma jurídica de incidência tributária do ISS, no presente estudo dar-se-á maior destaque ao critério espacial, posto que ele quem indica o local de ocorrência do fato jurídico tributário.

## 9. CRITÉRIO ESPACIAL DA RMIT DO ISS.

Conforme já indicado na RMIT do ISS construída a partir do artigo 156 da CF/88, o critério espacial do ISS é o local onde ocorre a prestação do serviço. No entanto, para bem entender a dificuldade de se auferir com exatidão esse local, é importante relembrar o conceito de serviços para fins de incidência do ISS.

Serviços para fins de incidência do ISS “*é a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado (em caráter negocial), mas não trabalhista.*” (CARRAZZA, 2011, p. 978). Logo, a prestação de serviços que se constitui em regra como uma obrigação de fazer.

Esse conceito clássico vem sofrendo alterações, especialmente por conta das inovações tecnológicas e avanços nas formas de comunicação entre as pessoas. Atualmente, alguns doutrinadores, especialmente após o julgamento Recurso Extraordinário n.º 592.905 pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em 9/12/2009, que decidiu pela incidência de ISS sobre os contratos de *leasing* financeiro, vem entendendo que a simples disponibilização de um bem para fruição de um terceiro constitui prestação de serviços.

Conforme bem observa HUMBERTO ÁVILA, a cultura da alta velocidade (*high-speed society*), onde tudo precisa ser resolvido com urgência, como se vivêssemos num estado de constante emergência, bem como líquida (*liquid society*), onde os valores da mudança, flexibilidade e da mobilidade são exaltados, altera não apenas padrões de comportamento das pessoas, mas também o processo de construção da norma jurídica, que também sofre a influência desses “novos” valores. (ÁVILA, 2011. P. 50/51)

MISABEL DERZI, citando NIKLAS LUHMANN, relembra-nos que “*o direito constitui, em outras palavras, um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto*”. Segundo MISABEL essa abertura cognitiva do sistema permite o que chama de “*buraco para o real*” (DERZI, 2009, p. 31), ou seja, os conceitos de direito acabam se alterando quando se tornam socialmente mais adequados.

Essa evidente realidade, somada ao quadro de evolução tecnológica e das formas de comunicação, acaba refletindo na prestação dos serviços, que cada vez menos exige a presença física do prestador do serviço no local onde, pretensamente, a prestação deveria se concretizar. Logo, não há como impedir que alterações ocorridas no plano da realidade, que alteram a natureza da prestação de serviços, sejam excluídas de seu conceito para fins jurídicos ou sejam ignoradas para fins de aferição do local da prestação.

Algumas prestações de serviços, pela sua própria natureza, permitem uma fácil identificação do local onde se concretizam. Um exemplo clássico é a construção civil, onde a prestação do serviço materializa-se no local da obra construída, sendo, portanto, de fácil identificação o local onde a prestação de serviços se materializa.

No entanto, há casos que a natureza complexa da atividade de prestação de serviços impossibilita identificação exata do local de concretização do fato jurídico tributário.

Essa tarefa fica ainda mais complexa quando se tratam de prestações puramente intelectuais. Com os modernos meios de comunicação existentes é possível que um prestador de serviço, sem sair de sua residência, atenda diversos clientes nos mais diversos municípios da federação. Os meios digitais, por sua vez, dispensam em alguns casos a “materialização” da prestação do serviço.

Sobre o tema JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO ressalta que “*os modernos meios eletrônicos possibilitaram a celebração de negócios jurídicos mediante a utilização de novos instrumentos, que dificultaram a fixação do local das efetivas realizações, trazendo incerteza quanto à configuração do estabelecimento.*” (DE MELO, 2008, p. 193)

E existem inúmeros exemplos de complexidade das atividades de prestação de serviços que dificultam a aferição do local da prestação, conforme segue:

**Exemplo 1:** Um determinado músico especializado em *jingles* políticos vem para Curitiba participar de uma reunião com um candidato a um determinado cargo político e conhecer a cidade e suas peculiaridades. Em Curitiba concebe as primeiras notas e letra da música. Depois dessa primeira etapa, o músico volta para seu estúdio em São Paulo e lá grava a música, e depois, envia o produto através de um arquivo digital por *email*. Neste caso, além de não ter havido entrega física do serviço, a prestação ocorreu em diversas etapas e em diversos lugares. Onde se efetivou

a prestação? No local onde foram colhidas as informações necessárias e composta a música? Ou no local onde a mesma foi gravada, ou seja, no estúdio em São Paulo? Ou será que no local onde se concretizou a prestação, ou seja, em Curitiba, onde o arquivo digital da música foi recebido pelo tomador, finalizando a prestação?

**Exemplo 2:** Um advogado, que possui escritório em Florianópolis e é contratado exclusivamente para realizar uma sustentação oral perante o Superior Tribunal de Justiça em Brasília. Estuda o caso em seu escritório, mas monta o esquema da sustentação e redige os memoriais durante o voo se utilizando do seu computador portátil. Chegando em Brasília, imprime os memoriais e perante a corte do STJ realiza a sustentação oral. Veja que neste caso a prestação de serviços teve várias etapas e cada uma concretizou-se em um município diverso da federação. E mais, uma parte relevante da prestação do serviço ocorreu dentro de um avião, que passou pelo espaço aéreo de diversos Municípios, que também podem entender, que de alguma forma, parte da execução do serviço se processou dentro de seus limites territoriais.

**Exemplo 3:** O local da prestação do serviço também é de difícil identificação pelas prestadoras de serviços de administração de cartões de créditos. Em regra, todo o serviço de processamento dos dados do cartão ocorre não na máquina leitora do cartão, mas sim na sede da empresa prestadora, que em via de regra, está localizada em Município diverso de onde está o tomador do serviço, no caso o lojista que possui o direito de utilização da máquina. A leitura do cartão ocorreu no local onde está a máquina, mas o processamento das informações e concretização da operação de crédito ocorre em outro. Pergunta-se: Onde ocorreu a prestação do serviço, no local onde está a máquina ou na sede da prestação onde as informações foram processadas?

Esses são apenas alguns exemplos de como pode ser difícil, e, em alguns casos até impossível, a identificação do exato local da prestação dos serviços. E essa indefinição acaba contribuindo para conflitos de competência entre os municípios da federação e por parte do contribuinte.

Uma das possibilidades de sanar tal tipo de dúvida é distinguir a *atividade-fim* da *atividade-meio* da prestação de serviços, a fim de possibilitar a identificação do objeto principal da prestação de serviços. Identificada a *atividade-fim*, basta identificar onde a mesma foi prestada para fixação do critério espacial.

MARCELO CARON BAPTISTA, que defende que “*Sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de “prestação-fim” saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas “prestações-meio” da sua realização.*” (CARON BAPTISTA, 2005. p. 284).

Não obstante a distinção entre as *atividades-meio* e a *atividade-fim* ser útil para identificação da materialidade da exação, não concede segurança jurídica ao contribuinte com relação à efetiva constatação do local da prestação, na medida em que referida distinção não está expressa nas regras de estabelecimento da

competência territorial, o que sujeita o contribuinte a critérios de impressões pessoais dos agentes de fiscalização, em juízo de *presunção hominis*, vedada na constituição do fato jurídico tributário.

É justamente este quadro de incerteza e indefinição acerca do exato local onde se concretiza a prestação dos serviços na atualidade que autoriza a lei complementar a utilizar-se da presunção e ficção jurídica para dar praticabilidade ao exercício da competência tributária e garantir segurança jurídica ao cidadão.

Essa aparente “mitigação” do princípio da territorialidade decorre da ponderação dos princípios envolvidos, prevalecendo o princípio da segurança jurídica, que aliado a praticabilidade, busca meios de garantir maior segurança na aplicação da lei e previsibilidade ao contribuinte, que precisa saber para quem pagará o imposto incidente sobre sua atividade.

## **10. CONCLUSÃO.**

Como já colocado, o direito tem como escopo proporcionar segurança jurídica. No caso da Lei Complementar destinada a dispor sobre conflitos de competência relativos ao ISS, a segurança jurídica será atingida através da fixação de critérios que permitam identificar com segurança o ente competente para cobrança do imposto. Dispondo desta forma a Lei Complementar estará não apenas atendendo ao princípio da segurança jurídica, como também resguardando o princípio da autonomia municipal e o exercício da competência tributária fixada no artigo 156, inciso III da CF/88.

Em respeito à territorialidade e a necessidade de coerência lógica dos critérios da hipótese de incidência tributária, deve a Lei Complementar buscar meios que permitam identificar com segurança o local onde a prestação de serviços se concretizou.

No entanto, como já visto, não há como garantir fidelidade à territorialidade nos casos de serviços de natureza complexa e em que a prestação se concretize em várias etapas e locais diferentes, a não ser que se reconheça a multiplicidade de

locais da prestação e se exija o pagamento do ISS a todos os Municípios onde ela em parte se realizou.

Essa possibilidade, não obstante poder parecer justa e compatível com a distribuição constitucional da competência tributária é impraticável.

Evidencia-se, portanto, que na maior parte das prestações de serviço, o respeito integral à territorialidade nem sempre é possível, ainda mais considerando as alterações sofridas na realidade das prestações de serviços, decorrentes dos avanços da tecnologia e dos meios de comunicação.

O argumento de que a aplicação da regra do estabelecida no artigo 3º da LC 116/2003 configuraria extraterritorialidade também não se sustenta, haja vista que não há no sistema jurídico nacional vedação de extraterritorialidade da lei. Ao contrário, posto que o próprio CTN, recepcionado pela Constituição de 1988 como Lei Complementar, reconhece a possibilidade de extraterritorialidade da lei fiscal em seu artigo 102:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Logo, o fenômeno da extraterritorialidade da lei fiscal, é admitido pelo Sistema Jurídico Brasileiro nos casos em que for fixada por norma geral expedida pela União, ou seja, Lei Complementar nacional promulgada com base no artigo 146 da CF/88.

Um exemplo clássico de extraterritorialidade da lei fiscal ocorre no caso do ICMS. Quando o referido imposto incide sobre a prestação de serviços interestaduais, ocorre essa mesma dificuldade de identificação do local da prestação. Ninguém questiona que nos serviços de transportes o mesmo concretiza-se todos os Estados da federação por onde o transporte se realiza. No entanto, exigir do prestador de serviços que pague ICMS para todos os Estados por qual transitou seria de todo impraticável, não apenas para o contribuinte, mas também para a fiscalização tributária, sendo que referida situação poderia implicar em restrição ao direito constitucional de ir e vir e construção de barreiras tributárias. A complexidade maior ficaria por conta da fixação da parte do imposto que caberia a cada Estado. E para

solucionar esse impasse o artigo 12, inciso V da LC 87/96, fixa um critério de fixação da competência com base numa ficção jurídica:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

Trata-se de uma evidente ficção jurídica, bem como de extraterritorialidade da lei fiscal, posto que permite ao Estado de início da prestação que tribute parte da prestação de serviços que certamente ocorreu fora dos limites de seu território. Parece claro que no caso da LC 87/96 o princípio da territorialidade foi parcialmente mitigado em favorecimento da praticabilidade e da segurança jurídica.

O artigo 3º da LC 116/2003 valeu-se tanto de regras de presunção como de ficção jurídica para regular conflito de competência entre os Municípios:

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: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

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

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

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

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

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;  
XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;  
XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;  
XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;  
XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;  
XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;  
XXII – do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.  
§ 1o No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.  
§ 2o No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.  
§ 3o Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Somente com relação aos serviços previstos no subitem 3.04 (locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de passagem de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos) e no subitem 22.01 (serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio os usuários envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação a capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contrato de concessão ou permissão) é que o legislador determinou de forma expressa o pagamento do ISS a todos os Municípios envolvidos na prestação baseando-se totalmente na territorialidade. Nos demais casos houve utilização tanto de recursos de presunção e ficção para fixação da competência tributária.

Nos serviços de construção civil em geral, previstos no subitem 7.02 da Lista Anexa à LC 116/2003, o legislador, valendo-se de regras de experiência comum e de raciocínios lógicos, pode presumir com segurança o local onde o serviço de concretizava e eleger o local da obra como fixador da competência para cobrança do ISS. O mesmo ocorre no caso da demolição, posto que o serviço de demolição somente pode se concretizar no local onde está o bem a ser demolido (inciso IV, art. 3º, LC 116/2003).

Também há utilização da presunção para fixar o local de ocorrência da prestação de serviços de edificação em geral, estradas, pontes, portos e outros (inciso V), dos serviços de varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação do lixo (inciso VI), serviços de execução de limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos (inciso VII), serviços de execução de decoração e jardinagem, poda de árvores (inciso VIII), serviços de controle de tratamento de afluentes de qualquer natureza (inciso IX), serviços de reflorestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e outros (inciso XII), serviços de escoramento, contenção de encosta (inciso XIII), serviços de limpeza e dragagem previstos no subitem 7.18 da Lista Anexa (inciso XIV), serviços de guarda e estacionamento (inciso XV), serviços de vigilância, segurança e vigilância previstos no item 11.02 (inciso XVI), serviços de armazenamento, depósito, carga e descarga, arrumação e guarda do bem nos termos do subitem 11.04 (inciso XVII), serviços de diversão, lazer, entretenimento, previstos no subitem 12, exceto 12,3 (inciso XVIII), nos serviços de transportes de natureza municipal previstos no subitem 16.01 (inciso XIX), serviços de fornecimento de mão-de-obra em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários (inciso XX), serviços de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres previstos no subitem 17.10 (inciso XXI) e serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários previstos no item 20 (inciso XXII).

Em todos esses casos, percebe-se claramente que a Lei Complementar, partindo da natureza do serviço prestado, buscou através de raciocínios lógicos identificar o local provável da prestação de serviços. Ou seja, o local muito provável para execução de um serviço de jardinagem é o local onde se localize o jardim, logo é neste local que se fixará a competência para o ISS. É no local de realização da feira, exposição ou congresso que muito provavelmente será prestado o serviço de planejamento, organização e administração dos mesmos. Da mesma forma é no local onde o bem está guardado que o serviço de guarda será prestado. O mesmo vale para todos os demais casos citados no parágrafo anterior, pois em todos eles o legislador presumiu e identificou com razoável segurança o local da prestação.

Não obstante a colocação já feita de que a distinção entre os institutos de presunção e ficção somente se dá no plano pré-jurídico e que uma vez normatizado ambos possuem o mesmo valor jurídico, não há como negar que o apego da LC 116/2003 à figura da presunção jurídica deu-se com a intenção de prestigiar a territorialidade.

Até mesmo a regra geral, fixada no *caput* do artigo 3º da LC 116/2003, baseou-se numa presunção jurídica. Referida regra geral está vinculada ao conceito de estabelecimento, fixado no artigo 4º:

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

Facilmente se percebe que o conceito de estabelecimento está muito próximo à ideia de local da prestação, posto que se refere ao local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços.

Tanto é que o próprio artigo diz ser irrelevante para caracterização do estabelecimento a sua denominação como sede, filial, agência e outros. Neste contexto, se um determinado prestador possui num determinado local uma estrutura de bens para exercício da prestação de seus serviços, independentemente da nomenclatura jurídica que referido complexo receba, o mesmo poderá ser considerado como suficiente para fixação da competência tributária. Mais uma vez denota-se que a LC 116/2003 valorizou a territorialidade.

Logo, não se pode dizer que a regra geral prevista no artigo 3º da LC 116/2003 não atenda ao princípio da territorialidade, posto que, está claro pela sua combinação com o artigo 4º da mesma lei, que a intenção é que o imposto seja cobrado no local onde a prestação se concretiza, posto que se presume que o serviço seja prestado no estabelecimento do prestador do serviço, onde se encontra a estrutura para tanto.

Além disso, a regra do estabelecimento criada pela LC 116/2003 concede maior segurança jurídica para o contribuinte, na medida em que lhe permite identificar com maior facilidade o local onde deve pagar o tributo. Ou seja, se o serviço prestado não se enquadra nas hipóteses de exceção previstas nos incisos e parágrafos do artigo 3º da LC 116/2003, o contribuinte está seguro que deve recolher o ISS para o Município onde se encontra estabelecido. Referida regra, portanto, garante maior previsibilidade ao contribuinte, numa evidente efetivação do princípio da segurança jurídica.

Da mesma forma, a regra do estabelecimento prima pela praticabilidade, posto que possibilita à Fiscalização Tributária uma regra mais efetiva para fiscalização, na medida em que a presença do estabelecimento é de maior facilidade probatória do que a de concretização do serviço no local. Sem dúvidas, é mais acessível provar a existência física de um estabelecimento para fins de prestação de serviços do que provar o efetivo local onde o serviço se concretiza.

A regra do domicílio do prestador prevista no inciso I do artigo 3º da LC 116/2003 pode, em alguns casos, ferir a territorialidade. No entanto, neste caso a utilização da ficção pretende deliberadamente conceder segurança ao prestador de serviço autônomo, ou seja, aquele que não possui estabelecimento, em evidente garantia de sua segurança jurídica e de redução da complexidade dos procedimentos de recolhimento do tributo.

Também se evidencia aplicação da regra de ficção jurídica no caso dos serviços prestados em águas marítimas (§3º do artigo 3º da LC 116/2003), haja vista que referido espaço não pertence à União, nos termos do artigo 20, inciso XI da CF/88. Contudo, a opção pela ficção jurídica nestes casos deu-se pela absoluta impossibilidade de identificar o local da prestação, caso em que a utilização da ficção não é apenas justificável, mas recomendável, para fins de atingir segurança jurídica.

Ainda sobre o tema JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO entende que se mostra “Lógica a ponderação de que para os serviços em que ocorra a impossibilidade de ser determinado, com precisão, o local da sua prestação, revela-se válida a eleição do legislador, ao indicar a regra segundo a qual a competência para a cobrança do ISS seria a do Município em que o prestador está estabelecido” (DE MELO, 2008, p. 200).

Nesse contexto, parece claro que a utilização das técnicas de presunção e ficção presentes na LC 116/2003 são plenamente justificáveis sob a luz dos princípios da segurança jurídica e da praticabilidade. Além disso, denota-se que a LC 116/2003 valoriza a territorialidade para aferição do local da prestação ao valer-se majoritariamente de juízos de presunção para fixação do local onde se considera prestado o serviço.

Esse apego do legislador pela presunção jurídica, valendo-se da ficção como exceção e, portanto, somente nos casos onde o raciocínio de presunção não se mostrou possível, evidencia uma valorização da territorialidade, buscando o máximo de efetividade ao referido princípio constitucional.

Ressalte-se ainda que, mesmo que se entenda que há conflito entre os princípios da territorialidade com os da praticabilidade e da segurança jurídica na LC 116/2003, há que se realizar um juízo de ponderação entre os mesmos, devendo, sem sobre de dúvidas prevalecer o princípio da segurança jurídica, dotado de maior hierarquia no sistema, por ser um verdadeiro sobreprincípio.

Neste contexto, parece claro que, salvo nas hipóteses expressamente previstas nos incisos do artigo 3º da LC 116/2003, deve ser respeitada a regra do “estabelecimento” prevista no *caput*, que deve ser observada no exercício da competência tributária, resguardando o direito de prova por parte da fiscalização tributária de que se trata de um estabelecimento fictício ou que haja estabelecimento de fato em seu território, situação esta que lhe concederia competência para cobrar o ISS.

E essa premissa também deve ser adotada no que diz respeito a responsabilidade tributária, afastando a possibilidade de retenção na fonte de ISS por empresas prestadoras estabelecidas em outros municípios. Inclusive, vários municípios brasileiros, como São Paulo, Rio de Janeiro e Curitiba já adotaram cadastros de prestadores de serviços estabelecidos em outros municípios como forma de instrumentar a não retenção de ISS na fonte, os chamados CEPOM(s) – Cadastros de Empresas Prestadoras de Outros Municípios. Não obstante a legalidade dos referidos cadastros ser altamente questionável, não deixam de ser instrumentalizações de moralidade tributária que visam conceder maior segurança jurídica e previsibilidade ao contribuinte, bem como ao responsável tributário envolvido na cadeia de prestação de serviços.

Diante do exposto, evidencia-se a compatibilidade da LC 116/2003 com o sistema jurídico nacional devendo a mesma ser respeitada pelos Municípios brasileiros no exercício de suas respectivas competências tributárias, afastando a possibilidade de tributação de prestadores de serviços estabelecidos fora de seus limites territoriais, salvo as expressas exceções já previstas na LC 116/2003.

## REFERÊNCIAS:

ALEXY. Robert. **Conceito e Validade do Direito**. 1<sup>o</sup> Ed. 2<sup>a</sup> Tiragem. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2008.

ATALIBA. Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Malheiros. 2002.

ÁVILA. Humberto. **Teoria dos Princípios**. 12<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Malheiros. 2011.

\_\_\_\_\_. **Segurança Jurídica**. 1<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Malheiros. 2011.

BAPTISTA. Marcelo Caron. **ISS: Do texto à norma**. 1<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Quartier Latin. São Paulo. 2005.

BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora. Noeses. 2007.

CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Malheiros. São Paulo. 2011.

CARVALHO. Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Noeses. 2010.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2011.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Noeses. 2009.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2010.

COSTA. Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. 1<sup>a</sup> Edição. São Paulo. Editora Malheiros. 2007.

DE MELO. José Eduardo Soares. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Dialética. 2008.

DERZI. Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. 1<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora Noeses. 2009.

FERRAGUT. Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2<sup>a</sup> Ed. São Paulo. Editora. Quartier Latin. 2005.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 2<sup>a</sup> Edição. São Paulo. Editora Atlas. 2010.

GAMA. Tácio Lacerda. **Competência Tributária**. 1ª Ed. São Paulo. Editora Noeses. 2009.

KELSEN. Hans. **Teoria Pura do Direito**. Editora Martins Fontes. 1ª Edição. São Paulo. 2006.

MACEDO. Alberto. **ISS e Arrendamento Mercantil**. Artigo publicado na obra ISS LC 116/2003 à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 2ª Edição. Editora MP. Coordenadores Ives Gandra da Silva Martins. Marcelo Magalhães Peixoto. 2008. São Paulo.

MARTINS. Ives Gandra. RODRIGUES. Marilene Talarico Martins. Artigo de Opinião intitulado “**ASPECTOS RELEVANTES DO ISS**” publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 182. Novembro de 2010.

MELLO. Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 25ª Ed. Editora Malheiros. São Paulo. 2008.

TIPKE. Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Sérgio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre. 2012.