**A regra-matriz de incidência tributária e o construtivismo lógico-semântico na doutrina de Paulo de Barros Carvalho:** a competência espacial de hipótese de incidência e poder de tributo dos municípios se tratando de ISS.[[1]](#footnote-1)

Davison Luís Cunha

Luiz Rodrigo de Araújo Fontoura[[2]](#footnote-2)

Antônio de Moraes Rego Gaspar [[3]](#footnote-3)

São Luís

2013

RESUMO

O paper diz respeito à aplicabilidade do critério espacial no imposto sobre serviços de qualquer natureza. A lei complementar 116/ 03 prevê que a competência para a arrecadação do ISS é do município do estabelecimento comercial enquanto que entende o STJ que compete ao município onde ocorre a prestação do serviço. Neste sentido indaga-se sobre de que maneira incidiria o critério espacial nesses tributos, tendo em vista a possibilidade da cobrança ser no estabelecimento comercial ou no local da efetiva prestação do serviço. Contudo, para tanto, é preciso analisarmos a técnica e critérios utilizados para que se possa definir o município competente, bem como possível competência concorrente.

Palavras chave: Regra matriz de incidência tributária; critério espacial; imposto sobre serviços.

INTRODUÇÃO

Neste trabalho o escopo maior é o estudo aprofundado e a reflexão sobre o critério espacial e o imposto sobre serviços, pois estes adquiriram grande importância, principalmente ante a discussão a respeito de sua constitucionalidade. Busca-se conceituar e fundamentar a aplicabilidade do critério espacial à luz do ISS, em especial quando ocorrer à cobrança do tributo pelo município do local do estabelecimento comercial e a efetiva prestação ocorrer em outro município. Partimos de uma análise sobre a ordem tributária nacional e a dinâmica da RMIT para uma posterior investigação do critério espacial e as limitações no poder de tributar dos municípios, para assim, adentrar na proposta elencada e atingir conclusões coerentes sobre a matéria.

**Ordem tributária e a dinâmica da regra matriz de incidência.**

Antes de adentrar-se no mérito e diretrizes da regra matriz de incidência tem-se, como forma de melhor interação programática, entender-se os conceitos de normas tributárias em sua acepção estrita e em seu sentido amplo.

Para tanto, existem diversas formas classificatórias, as principais, como bem leciona Paulo de Barros em sua obra mais famosa, são a que leva em conta a criação da própria norma e qual cargo teria o ato que colocara a mesma no Ordenamento Jurídico, e aquelas que discutem em seu âmago o grupo institucional. (CARVALHO, 2005, p. 240-241)

A primeira análise classificatória dispõe se a lei seria de origem constitucional, ordinária, via medida provisória etc., por sua vez, o segundo por seu grau de complexidade superior divide-se em normas *limitadoras*, *definidoras* e *fixadoras.* As *limitadoras* dizem respeito a princípios e suas peculiaridades na imposição de limites na produção legislativa, as *definidoras*, como o próprio nome inicia, definem a incidência do tributo, caracterizando sujeitos e fatos que rodeiam aquela norma jurídica. Por fim, as *fixadoras* emergem procedimentos alheios administrativos que irão reger a própria norma.

Poder-se-ia, e seria altamente válido, escolher qualquer dos tipos individualizador, porém, neste trabalho ir-se-á, como forma de melhor didática e estudo, agregar-se à segunda forma de forma conceitual. Esta segunda forma que tange a denominação deste capítulo – a regra matriz de incidência – em seu sentido *definidor*, isso porque, “há somente uma *(regra-matriz de incidência)* para cada figura tributária”. (CARVALHO, 2005, p. 242)

Portanto, para nomeação e definição das normas tributárias em sentido amplo e estrito mais saudável será quando se nomeia em sentido estrito toda norma que tange a regra-matriz de incidência do tributo, sendo, subsidiária todas as que não, ou seja, colocadas estas no rol de sentido amplo.

Assim, perpassado tal conceituação itinerante deve-se, pela lógica consequente, perquirir a regra-matriz de incidência em toda sua estrutura normativa.

Para Paulo de Barros esta regra-matriz divide-se em duas estruturas fundantes – *hipótese de incidência* (descritor) e *consequência* (prescritor), sendo o primeiro subdividido em *critérios material*, *espacial* e *temporal*, e a *consequência* em *critérios pessoal* e *quantitativo.* (CARVALHO, 2005, p. 242)

Ainda, existem doutrinadores, como Sabbag, que caracterizam esta relação jurídico-tributária em 4: *hipótese de incidência*, *fato gerador*, *obrigação tributária* e *domicílio tributário.* (SABBAG, 2010, p. 682)

Porém, esta classificação sofre críticas exatamente por abarcar a noção de fato gerador, indo na fluência de trabalho pioneiro francês, sem, ao menos, fazer um levantamento crítico adequado. Ora, é notório que quando se coloca a locução, filiada pela maioria doutrinária, infelizmente, leva-se em questão dois aspectos: “*a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária”* e *o “próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação”.* (CARVALHO, 2005, p. 246)

Assim, mencionado a disposição legal e os fatos jurídicos, cai-se em uma ambiguidade latente, merecendo, destarte, crítica a esta filiação, isso porque faz-se mister levantar a distinção entre abstração normativa e o fato desencadeante, e, sendo ambos distintos, é necessária a explanação de ambos em estruturas diferentes, malgrado magistrados notarem tal discrepância, ainda utilizam esta noção, pela simples comodidade legalista. É assim que é de importante relevo trazer à baila crítica especializada:

Seria difícil surpreender uma postura dogmática mais desastrosas e que ostente tão acentuado desapreço pela função construtiva da Ciência do Direito. Acaso aceitemos, de maneira passiva e acrítica, os erros que os textos de lei cursivamente exprimem, de nada servirá a investigação do sistema positivo, bem como o trabalho descritivo que o explica. Nessa linha de raciocínio, jamais apreenderemos aquilo que subjaz à letra despretensiosa com que o legislador normatiza a conduta humana, prescrevendo direitos subjetivos e deveres correlatos. Permaneceremos na superfície, desconhecendo a verdadeira e substancial organicidade que se esconde nas profundezas do direito vigente. (CARVALHO, 2005, p. 247)

Seguindo, e filiando-se a dialética entre a hipótese tributária e o fato jurídico explana-se tais disposições.

O fato jurídico tributário pode ser, simples e suficientemente, conceituado no destrinchamento linguístico, sendo fato jurídico pela possibilidade de criação de efeitos na seara jurídica, e tributário porque “sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.” (CARVALHO, 2005, p. 248)

 A hipótese de incidência na lição de Sabbag (2010, 684) “caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.”

Esse episódio jurídico-tributário vai ser inteirado quando “o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo” guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)” (CARVALHO, 2005, p. 250)

 Ou nas melhores palavras, irá incidir a norma tributária, quando, e somente quando, o fato jurídico, a conduta que inflige efeitos jurídicos, coadunar-se perfeitamente, naquilo dito abstratamente, por meio de disposição normativa.

Assim, valendo-se do princípio regente aritmético tem-se a famosa equação matemática, que versa que a hipótese tributária, regra comportamental normativa, está para o fato jurídico, própria conduta que levanta efeitos jurídicos, sendo, também, correta, a instrução que a consequência tributária também está para relação jurídica tributária. Sendo, dessarte, uma valia aritmética que direciona a própria dinâmica da hipótese de incidência.

Por fim, é necessária a colocação de incidência normativa nos fatos jurídicos tributários (ou gerador) simples e nos complexos. Nos primeiros, por seu grau de simplicidade, tem-se que a incidência cai pela prática única de ato, ou na frase de AMARO (2008, p. 269) “pra cada ato concretizado no mundo real haverá um fato gerador”, diferentemente dos atos complexos, ditos periódicos, que a sua efetivação dá-se na periodicidade de um lapso temporal, e não pura e simplesmente em um momento isolado, “portanto não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim durante um longo período”. (SABBAG, 2010, 689)

O legislador em sua habitual função tem por faculdade (aqui vista no sentido arbitrário positivo), na criação de leis tributárias, colocar limites expressos espaciais para a incidência daquela norma, entretanto, sabe-se que nem todas as normas que versam sobre tributo trazem tais limitações, assim, em uma vista superficial pensar-se-ia que não haveria limites na incidência.

 Engana-se quem assim pensa.

Mesmo não havendo expressamente limite espacial na lei criada, em nada se retira a aplicação de critérios direcionadores implícitos, estes havendo de serem aplicados conforme noções e levantamentos tributários do situação fática

**As limitações no poder de tributar**

Para chegar-se no índice do município tem-se que alertar para os limites em sentido geral do poder de tributar, sendo os principais na seara constitucional, e é isso que se perquirirá por antes.

O poder de tributar não é, como o nome supostamente tende a colocar, uma imposição desenfreada, arbitrária e unilateral do Estado, é um “poder de direito, lastreando no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo” (SABBAG, 2010, 58). Vai-se além. É um direito emanado do próprio povo ao Estado para que aquele possa servir-se das regalias deste, é um contrato no conceito do antigo pensador Hobbes, onde paga-se ao Estado para que o Estado maior abrace e proteja aquele pequeno indivíduo. Assim sendo, o poder de tributar vem do próprio povo emanado mediatamente do Estado.

Contudo, essa argumentação pode dar margem às mentes ardilosas, como muito aconteceu no passado, de um desenfreio sem fim no incidência desse poder, e é nesse momento que deve-se haver limites a este poder de tributar.

Na constituição brasileira dispõe nos artigos 150 a 152 os limites expressos do poder de tributar, e desses artigos advêm princípios que norteiam a aplicação daquele poder.

O primeiro limite, disposto no art. 150, I, regulado em princípio, é a vedação de aumento ou criação de tributo sem lei anterior definindo, esse é o notável princípio da legalidade tributária. Outra vedação é feito pelo princípio da anterioridade tributária, regulamentado no art. 150, III, *b* e *c*, onde é vedado a exigência no mesmo exercício financeiro em que houvera a publicação da lei intituladora (alínea *b*) e a imposição negativa de cobrança antes dos noventa dias da data de publicação da lei regulamentadora.

Outra situação que merece destaque é o princípio da vedação ao confisco, sendo este apresentado, “de modo geral, (...) como a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização.” (SABBAG, 2010, 237) E os limites se estendem, desde esta vedação até imunidades específicas, como no caso de partidos políticos.

Destarte, esses limites abarcam desde a União até os municípios, limitando o poder de direito de tributo ao Estado garantido.

Outras limitações específicas são enxergadas no município no que tange cobranças de tributos diversos, o que importa dizer, que os critérios específicos limitadores da atividade tributária dos municípios modificam-se de tributo a tributo, conforme se verá mais a fundo no capítulo que clareia o ISS.

**Critério Espacial e o Imposto Sobre Serviços**

Antes de adentrar por definitivo na proposta aqui elucidada, faz-se válida a abordagem de aspectos substanciais do ISS e suas nuances. O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou imposto sobre serviços está previsto no Artigo 156, III da Constituição Federal que diz o seguinte: “Compete aos municípios instituir impostos sobre: III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”. O Imposto sobre serviços surgiu em decorrência da reforma tributária ocorrida por meio da emenda constitucional nº 18 de 1965, vindo substituir o famigerado IIP (imposto sobre indústrias e profissões).

Esse imposto tem função fiscal, atuando como importante fonte na arrecadação de tributos pelos municípios. Sua tributação poderá ser fixa ou proporcional a depender do sujeito passivo. Nesse sentido diz Eduardo Sabbag (2010, p .974) que:

A tributação fixa refere-se a um único valor pago periodicamente pelos profissionais liberais que executam serviços pessoais. A tributação proporcional, por sua vez, está adstrita à aplicação de uma alíquota sobre o movimento econômico das empresas que prestam serviços.

O fato gerador desse imposto é a prestação de serviços presentes na lei complementar n. 116/2003, que enumera um número equivalente a 230 impostos. Dito isso, é importante destacar que o contribuinte do ISS é o prestador de serviços, porém não é qualquer prestador, pois, segundo Hugo de Brito Machado (2010, p. 429):

Não constitui fato gerador do ISS a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios – gerentes e dos gerentes – delegados (Lei Complementar n. 116/2003, art. 2º, inc II). Assim, podemos dizer que não são contribuintes do ISS os empregados, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselho de sociedades e fundações, nem os sócios – gerentes e gerentes – delegados.

Assim, é sujeito passivo do ISS o prestador de serviço, o profissional autônomo como o fisioterapeuta, dentista, advogado, contador, dentre outros. Certo é que aqueles previstos no artigo 2º, II da LC 116/2003 não sofrerão a incidência do imposto. Vale dizer que os serviços gratuitos não poderão sofrer a intervenção do tributo, diz Eduardo Sabbag (2010, p. 973) que “se não puder aferir o valor correspondente, como nos casos de serviços prestados por advogados, médicos ou dentistas, calcular-se-á o tributo a partir de um único valor pago periodicamente”.

Com isso, passemos a análise do critério espacial no imposto sobre serviços de qualquer natureza. O Superior Tribunal de Justiça entende que competência para a cobrança do ISS é do Município no qual ocorre a prestação do serviço, independentemente do local onde se encontrasse o estabelecimento prestador. Porém, diz Hugo de Brito Machado (2010, p. 422) que “a lei complementar manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto - lei n. 406/1968 embora tenha ampliado as exceções a essa regra”. Em seu artigo 3º estabeleceu que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do domicílio prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Percebe-se que a disposição acima citada afirma que a tributação ocorrerá no local em que o prestador tiver o estabelecimento alocado, independentemente do local onde o serviço é prestado. Assim, se determinado prestador de serviços possui seu estabelecimento em determinado município e presta os serviços em outro, diz o Art. 12 do Decreto – lei nº 406/68 que o tributo deverá ser recolhido no município do estabelecimento. Para tanto é necessário conceituar aquilo que se entende por estabelecimento prestador. Afirma Hugo Machado (2010, p. 423) que “é 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 – sede, filial, agência[...]”.

O princípio da autonomia municipal previsto nos artigos 29 e 30 da Constituição federal é definido por Hely Lopes Meirelles (xxx, p. 90) como “a prerrogativa política outorgada pela constituição a entidades estatais internas para compor seu governo e prover sua administração segundo o ordenamento jurídico vigente. É a administração daquilo que lhe é próprio”. Assim, não poderão os municípios ter sua autonomia violada por normas infraconstitucionais.

Desse modo, o artigo 12 não se compatibiliza com a constituição federal, pois considerando esse princípio o município adquiriu competência para legislar instituindo o tributo sobre serviços incidentes e prestados exclusivamente em seus territórios não podendo a lei infraconstitucional trazer uma ficção jurídica que desrespeite esse princípio.

Diz Carlos Alberto Rossi (2010)

que a lei não pode definir como local em que o serviço é prestado aquele onde se encontra o estabelecimento prestador. Deveras, isto só é aceitável quando há coincidência entre o local da prestação e a localidade do estabelecimento prestador. Do contrário teremos a lei infraconstitucional rasgando os princípios constitucionais para dizer que a lei tributária de um município pode irradiar seus efeitos sobre os fatos jurídicos tributários ocorridos dentro dos limites geográficos de outro, o que é inadmissível.

Passado essa etapa, analisaremos agora o critério que para nós parece mais razoável. Vejamos. A Constituição Federal estabelece que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. Assim, a lei complementar 116/2003 ao atribuir ao município onde se localiza o estabelecimento comercial a competência para arrecadar o tributo, isto é, o ISS o fez no intuito de trazer um critério seguro para fixar a competência tributária e dirimir os conflitos, em especial os municipais.

Vale dizer que não há qualquer violação ao princípio implícito da territorialidade das leis em matéria tributária, pois de acordo com Luiz Gustave Levate em seu trabalho monográfico a adoção indiscriminada dos princípios implícitos pode levar a mácula da supremacia da constituição e de sua força normativa já que se admite a revelação dos princípios implícitos apenas de maneira excepcional, ou seja, caso não haja norma constitucional expressa capaz de imprimir efetividade e harmonia ao arcabouço jurídico.

Afirma Alexandre de Moraes (2003, p. 610) que:

O sistema constitucional brasileiro, ao consagrar a incondicional superioridade normativa da Constituição Federal, portanto, não adota a teoria alemã das normas constitucionais inconstitucionais (verfassungwidrige verfassungsnormem), que possibilita a declaração de inconstitucionalidade de normas constitucionais positivadas por incompatibilidade com os princípios constitucionais não escritos e os postulados de justiça.

Nesse sentido entendemos que se encontra afastada a possibilidade avocada pelo Superior Tribunal de Justiça de que o tributo deva ser cobrado no local da prestação devido o citado princípio implícito da territorialidade das leis. A cobrança do imposto nos moldes da lei complementar 116/03 não é inconstitucional, pois como já afirmado somente de forma excepcional os princípios implícitos podem ser usados como parâmetro para o controle de constitucionalidade das leis, além do que não houve vício formal no processo de elaboração da lei, visto que passou pelo trâmite legal. Fora isso, predomina no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da presunção de constitucionalidade das leis elaboradas pelo poder público, ou seja, há uma presunção uiris tantum de que, até prova em contrário as normas são constitucionais.

Desse modo afirma Misael Derzi (2004 p. 71-74)

Na verdade, nem o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68 feria a Constituição, nem tampouco o faz a lei complementar nº 116/2003. O município tem competência para tributar todos os serviços prestados em seu território, quer sejam nele executados, quer sejam executados em outros ou ainda fora do território nacional, no exterior. Basta, para isso, que o estabelecimento prestador esteja nele situado ou ocorra outro elemento de conexão com o território. Evidentemente, o conceito de local do estabelecimento prestador do serviço é vinculado ao território municipal sob o ângulo do contribuinte prestador, e está autorizado pela Constituição Federal. (...)

A rigor, o imposto incide sobre a prestação de serviços ( não importa o local de sua execução, pois a te mesmo aqueles prestados fora do território nacional estão situados no âmbito de incidência da norma) desde que o estabelecimento prestador ou a pessoa jurídica prestadora se situem em município brasileiro. Pensar de forma diferente seria considerar supérflua a norma constitucional que autoriza a lei complementar federal a excluir da incidência do ISS, ‘exportações de serviços para o exterior’.

A carta brasileira não se concilia com aquele único critério – aliás absoluto – adotado pelo Superior tribunal de Justiça, ou seja, não pode a competência municipal ser bitolada apenas pelo local onde se executar o serviço.

A lei complementar atribuiu como regra geral ao município onde se localiza o estabelecimento prestador a competência para arrecadar o ISS. A Constituição Federal considerou os serviços sob o enfoque do prestador no âmbito de incidência do ISS.

Nesse sentido diz Misael Derzi (2004, p. 77)

A Carta magna preferiu considerar os serviços sob o ângulo do prestador (não do usuário) no âmbito de incidência do ISS, fato igualmente indicativo d capacidade econômica. Em decorrência disso, a nossa ordem jurídica aponta, como contribuinte do imposto, o prestador de serviços ( Art. 10 do Decreto – lei nº 406/88) e a base de cálculo é o preço do serviço, tal como foi cobrado pelo prestador. Portanto, ahipótese de incidência, modelada na Constituição e desenhada nas leis, não é adquirir serviços, mas prestar serviços. Portanto, não agride a natureza do imposto municipal o fato de o legislador escolher como critério espacial da hipótese, exatamente, o local em que se situa o estabelecimento prestador.

**Conclusão**

A lei complementar nº 116/2003 é flagrantemente constitucional, pois encontra-se compatível com a constituição tanto no preenchimento de requisitos formais quanto materiais. Vale reafirmar que essa lei veio com o intuito de dirimir conflitos de competência, visto que, ante a insegurança jurídica apresentada o recolhimento do ISS, não raras vezes, era cobrado em até dois municípios causando transtornos reais e significativos aos contribuintes. Nesse contexto, indubitavelmente o ISS é devido, como regra ao município onde se faz presente o estabelecimento prestador de serviços. Assim, vale a regra constante no artigo 3º da Lei complementar 116/2003.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano V. **Direito Tributário Brasileiro.** 14 ed. São Paulo: Saraiva 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DERZI, Misael Abreu Machado. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. IN: TORRES, Heleno T. (org). **Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar nº 116/2003 e na constituição**. São Paulo: Manole, 2004.

LEVATE, Luiz Gustavo. **Critério de fixação de competência para exigência do ISSQN:** Local da prestação do serviço ou do estabelecimento prestador?

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. Ed, São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13. Ed, São Paulo: Atlas, 2003

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. Iss – critério espacial. 2010. Disponível em < http://carlosrossi.webnode.com.br/publica%C3%A7%C3%B5es/isscres/> . Acesso em: 06 de novembro de 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

1. *Paper* destinado à cadeira de Direito Tributário I da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco [↑](#footnote-ref-1)
2. Graduando do 7º Período de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB [↑](#footnote-ref-2)
3. Professor da cadeira de Direito Tributário I da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco. [↑](#footnote-ref-3)