**O CRITÉRIO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA** [[1]](#footnote-1)

*Thais Rodrigues da Silva[[2]](#footnote-2)*

*Vinícius de Oliveira Barros[[3]](#footnote-3)*

*Antonio de Moraes Rego Gaspar[[4]](#footnote-4)*

**Sumário:** Introdução; 1. O construtivismo lógico-semântico e a regra-matriz de incidência; 1.1 Os critérios da regra-matriz de incidência tributária; 1.1.1 O critério espacial; 2. O imposto sobre serviços de qualquer natureza; 3. O critério espacial do ISS; Considerações Finais; Referências.

RESUMO

Apresenta-se um estudo sobre o critério espacial do Imposto sobre serviços de qualquer natureza. É abordada a regra-matriz de incidência tributária e seus critérios. Logo depois, é feita uma análise mais detalhada do critério espacial da hipótese de incidência. Por último, são abordados o ISS e a celeuma em relação ao critério espacial de determinado imposto.

PALAVRAS-CHAVE: Regra-matriz de incidência tributária. Critério espacial. Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

**INTRODUÇÃO**

O texto escrito da norma é denominado por Paulo de Barros Carvalho como a porta de entrada do processo de apreensão da vontade da lei (e não da vontade do legislador). Por isso, a análise do sistema normativo deve partir de uma perspectiva semiótica. Ou seja, deve ser analisado como um sistema, abordando seu aspecto sintático, semântico e pragmático (CARVALHO, 2013).

No Direito Tributário, dentre as várias classificações possíveis das regras jurídicas tributárias, elas podem ser divididas entre: as normas que demarcam princípios, as que definem a incidência do tributo e as que fixam outras providências administrativas. As primeiras limitam a atividade legislativa na esfera tributária. A segunda define a incidência fiscal, descrevendo os fatos geradores do tributo e determinando os sujeitos. A última preocupa-se com a operabilidade do tributo, cuidando de assuntos como o lançamento, recolhimento, fiscalização, etc (CARVALHO, 2013).

As normas que definem a incidência do tributo são conhecidas como norma tributária em sentido estrito ou regra-matriz de incidência, enquanto as que fixam providências administrativas são as normas tributárias em sentido amplo. Em regra, há uma norma em sentido estrito para cada tributo, ao passo que há várias normas em sentido amplo (CARVALHO, 2013).

Dessa forma, o primeiro tópico do presente trabalho abordará a questão do construtivismo lógico-semântico e o giro linguístico. A partir dessa ideia, será possível a construção do conceito de regra-matriz de incidência tributária, de acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho. Todos os seus critérios serão analisados, em especial o critério espacial da hipótese de incidência.

Logo em seguida, será abordado o Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Todos os critérios que compõem referido imposto serão estudados. Em especial, o impasse doutrinário em relação ao critério espacial do ISS, tema do presente trabalho. O sujeito ativo seria o município do estabelecimento do prestador? Ou do estabelecimento do tomador? Ou ainda, do local que o serviço é prestado? Serão analisadas posições doutrinárias e jurisprudenciais acerca do assunto.

1. **O CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA**

No século XX ocorreu uma mudança na concepção filosófica do conhecimento conhecida como “giro linguístico”. Desde a obra Crátilo, de Platão, a filosofia defendia a ideia de que o ato de conhecer era uma relação entre o sujeito e o objeto. A linguagem era um mero instrumento, cujo fim era o de anunciar a ordem objetiva das coisas. Ou seja, era a linguagem que expressava a essência do objeto e o conectava com o sujeito (CARVALHO, 2010).

Até então, o estudo do conhecimento era baseado na gnosiologia, na ontologia ou na fenomenologia (estudo feito a partir do sujeito, objeto ou da relação entre ambos, respectivamente). Com a obra de Ludwig Wittgenstein, a “filosofia da consciência” foi substituída pela “filosofia da linguagem”, ocorrendo o giro linguístico. Até então, o mundo era conhecido através de atos de consciência e o que era apreendido era fixado e comunicado por meio da linguagem. Com a obra do filósofo austríaco, a linguagem deixa de ser instrumento secundário do conhecimento para se transformar em seu pressuposto (CARVALHO, 2010).

Para a filosofia da linguagem, a própria cria o objeto a ser conhecido. Isto é, o ser humano conhece o mundo quando o constitui linguisticamente. O homem utiliza signos convencionados linguisticamente para atribuir sentido ao mundo, construindo o conhecimento. Toda realidade é constituída através da linguagem, através de definições que dão acesso ao conhecimento. É o ser humano que estabelece significado as coisas quando cria a relação entre a palavra e o objeto por ela representado. (CARVALHO, 2010).

O conhecimento científico é marcado por proposições linguísticas que se relacionam entre si por leis lógicas. Essas proposições possuem um único objetivo, que é conhecer o objeto. Como toda realidade é constituída linguisticamente, é possível dizer que o conhecimento científico e suas teorias tem como objeto outra linguagem (CARVALHO, 2010). Isso ocorre pelo motivo de o conhecimento estudar a realidade, que é constituída a partir da linguagem do sujeito, quando cria a relação entre a palavra e o objeto que ela representa.

A norma jurídica é a significação que a leitura do texto desperta. O ser humano experimenta sensações que promovem noções, que se agrupam no intelecto do sujeito. Essas se transformam em juízos, que são expressos verbalmente como proposições. Ou seja, pela linguagem. A norma jurídica, afirma Paulo de Barros Carvalho, é justamente esse juízo que a leitura do texto provoca no intelecto. O autor completa que, “por analogia aos símbolos linguísticos quaisquer, é válida a construção segundo a qual o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para a sua significação” (CARVALHO, 2013, p. 244).

Paulo de Barros Carvalho percebeu que o legislador elegia fatos que tinham como efeito o desencadeamento de relações jurídicas na construção das normas. Ocorre que ao eleger os fatos e as relações, ele selecionava apenas as propriedades relevantes, uma vez que é improvável que alguém consiga capturar as infinitas propriedades existentes em cada fato e relação jurídica selecionada. Ao examinar diversas normas, percebeu-se que os critérios utilizados na seleção das propriedades eram sempre os mesmos. Ou seja, é possível juntar as expressões genéricas presentes em todas as normas jurídicas e construir uma proposição descritiva generalizadora (CARVALHO, 2010).

Nasce então o conceito de regra-matriz de incidência: “esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica” (CARVALHO, 2010, p. 372). A constante em relação aos critérios das propriedades selecionadas ocorre tanto com os fatos quanto com as relações jurídicas estabelecidas, denominadas de “hipótese” e “consequente”. A junção desses critérios em comum possibilita a construção de um esquema padrão, pois toda norma pressupõe um conteúdo mínimo desses elementos (CARVALHO, 2010).

Normas jurídicas podem ser produzidas para incidir ou podem ser resultado da incidência. As normas produzidas para incidir são aquelas do tipo gerais e abstratas. Nesse tipo, os fatos e as relações, ou hipótese e consequente, podem ser preenchidos por inúmeros elementos, de acordo com os acontecimentos concretos possíveis de serem encaixados nas relações jurídicas instauradas. Por outro lado, as normas resultado da incidência são individuais e concretas, sendo que no antecedente e no consequente só se enquadra um único acontecimento concreto: o fato e a relação jurídica objetivados. Normalmente, a incidência do primeiro tipo no caso concreto resulta na produção do segundo (CARVALHO, 2010).

Independentemente do tipo de norma, serão encontrados critérios, aspectos e elementos que identificam um evento e uma relação entre sujeitos. Ocorre que nas normas produzidas para incidir, esses conceitos devem ser conotativos (expressam abstração), enquanto nas normas resultado da incidência o conceito é denotativo (expressa uma especificidade maior) (CARVALHO, 2010).

A regra-matriz de incidência é, portanto, uma norma padrão de incidência, construída para ser aplicada no caso concreto. Pode tratar de matéria tributária, penal, constitucional, trabalhista, etc. Tanto na hipótese quanto no consequente, a regra-matriz de incidência deve conter alguns conteúdos mínimos de significação, onde vão estar os critérios. A hipótese é formada pelo critério material (delimita uma ação pessoal), pelo critério temporal (delimita a ação pessoal no tempo) e pelo critério espacial (delimita a ação no espaço). Já o consequente é formado pelo critério pessoal (delimita os sujeitos ativo e passivo da relação) e pelo critério quantitativo (delimita o objeto da prestação) (CARVALHO, 2010).

Dessa forma, ao analisar as mais diversas regras-matrizes de incidência, percebe-se que elas apresentam a mesma composição sintática, com os mesmos conteúdos mínimos de significação. A reunião desses conteúdos e seus critérios possibilita a construção de qualquer regra-matriz de incidência (CARVALHO, 2010).

* 1. **Os critérios da regra-matriz de incidência tributária**

A hipótese, suposto ou antecedente é a descrição objetiva do fato. É constituída de acordo com a vontade do legislador, que escolhe fatos da realidade que considera relevantes. Esses são elevados a qualidade de fatos jurídicos. Ao selecionar os fatos, o legislador elenca suas principais propriedades para caracterizá-lo. A hipótese é constituída de três critérios identificadores, que permitem reconhecer o fato sempre que ele ocorra. São eles: critério material, critério espacial e critério temporal (CARVALHO, 2013).

O critério material refere-se ao comportamento de pessoas (físicas ou jurídicas). Pode ser um fazer, um dar ou um ser. Dessa forma, aqui cabem expressões como “vender mercadoria”, “auferir renda”, “ser proprietário de bem imóvel”, etc. O critério material será formado por um verbo mais o seu complemento. É importante ressaltar que deve se tratar de verbo pessoal e de predicação incompleta. Verbos impessoais (como “haver” ou “chover”) afetariam a aplicabilidade de regra-matriz de incidência tributária. Do mesmo modo são os verbos de sentido completo, que não precisam de complemento (CARVALHO, 2013).

Já o critério espacial é a “expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer” (CARVALHO, 2010, p. 387). Em alguns fatos jurídicos, a identificação do critério espacial é feita com grande facilidade. Em outros, o reconhecimento não é tão simples. Há regras jurídicas em que o local que o fato deve acontecer está expresso. Por outro lado, outras trazem apenas indícios implícitos. Trazer o critério espacial expresso ou não é uma escolha legislativa (CARVALHO, 2013).

Por último, o critério temporal, definido como as informações que permitem identificar o momento em que o fato ocorreu. Do mesmo modo que o anterior, poderá vir explicita ou implicitamente no texto normativo. A dificuldade em constatar o critério temporal é identificar o momento em que a ação considera-se realizada. Por mais simples que o comportamento seja, ele pode ser dividido em várias etapas. Por esse motivo, o legislador costuma demarcar o momento em que a ação é considerada realizada. Na maioria das vezes, utiliza um marco temporal (como por exemplo, o último dia do ano, o primeiro dia do mês, etc) (CARVALHO, 2010).

Já o consequente da regra-matriz de incidência consiste na regulação da conduta elevada a fato jurídico. Impõe direitos e obrigações aos sujeitos envolvidos no acontecimento do fato jurídico. A hipótese opera como descritor, ao reconhecer os fato jurídicos. Enquanto isso, o consequente funciona como prescritor, ao possibilitar o reconhecimento do vínculo jurídico que surge, do sujeito portador do direito e quem deve realiza-lo e a prestação que deve ser cumprida. O consequente é formado pelos critérios pessoal e quantitativo (CARVALHO, 2013).

O critério pessoal permite identificar os sujeitos da relação jurídica. São esses o credor ou pretensor (sujeito ativo) e o devedor (sujeito passivo). Portanto, as informações legais que identificam o sujeito que pode exigir o cumprimento da conduta, que vai ser realizada em seu favor, é utilizado para preencher a posição de sujeito ativo. Por outro lado, a informação que permite identificar o sujeito que deve realizar a conduta é utilizada na composição do sujeito passivo (CARVALHO, 2010).

No direito tributário brasileiro, o sujeito ativo pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada. Porém, Paulo de Barros Carvalho afirma não existir impedimentos para que esse espaço seja ocupado por uma pessoa física. Dentre as hipóteses possíveis, seria o caso de pessoa que cobra taxas ao exercer atividade exclusiva e de real interesse público. Já o sujeito passivo pode ser pessoa física ou jurídica, privada ou pública. (CARVALHO, 2013).

O critério quantitativo diz respeito ao objeto da prestação. No caso da regra-matriz de incidência tributária, consiste na base de cálculo e na alíquota. Através do critério quantitativo, é possível quantificar o valor a ser pago pelo sujeito passivo e o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo em relação aos tributos (CARVALHO, 2013). A base de cálculo é uma exigência constitucional e tem como função “medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador” (CARVALHO, 2013, p. 317). Ou seja, ela mede as reais proporções do fato.

Esse elemento recebe como complemento a alíquota, que consiste no valor ou percentual que será aplicado sobre a base de cálculo. Pode assumir um valor de fração (percentual ou não) da base de cálculo ou um valor monetário (fixo ou variável de acordo com escalas progressivas). O certo é que mantém uma relação próxima com a base de cálculo, sendo indispensável sua presença no contexto legal. O débito tributário é alcançado através da combinação desses dois elementos que formam o critério quantitativo (CARVALHO, 2013).

* + 1. O critério espacial

O tema do trabalho em questão reside na discussão doutrinária relacionada ao critério espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Dessa forma, é importante que esse elemento da regra-matriz de incidência tributária seja aprofundado. O critério espacial é a expressão da hipótese que permite a definição do local em que o fato jurídico deve ocorrer. Para identifica-lo, é preciso isolá-lo das coordenadas de tempo e do núcleo do acontecimento. (CARVALHO, 2010). Geraldo Ataliba define o critério espacial como:

Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar – contidas explícita ou implicitamente na h.i *(hipótese de incidência)* – relevantes para a configuração do fato imponível. Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar. A ubicação dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária (ATALIBA, 1999, p. 93).

Como visto anteriormente, a identificação dos feixes delimitadores de espaço pode ser realizada facilmente. São os casos em que eles estão expressos nos textos normativos. Ocorre que nem sempre as coordenadas de espaço estão visivelmente expressas. Elas podem vir como indícios implícitos na lei. Essa é uma escolha que fica a cargo do legislador. O fato é que as diretrizes de espaço sempre deverão estar presentes no texto, visto que é impossível pensar em um acontecimento que não esteja situado em algum lugar do espaço. (CARVALHO 2010).

Paulo de Barros Carvalho afirma que, nas leis brasileiras há três níveis de elaboração do critério espacial. Por conseguinte, o tributo pode ser classificado também de três formas em relação ao nível atingido. São elas:

1. Pontual: a hipótese em que o critério espacial menciona expressamente o local de ocorrência do fato. Como exemplo, pode ser citado o imposto de importação, pois o fato ocorre apenas em locais predeterminados, que são as repartições alfandegárias;
2. Regional: a hipótese em que o critério espacial menciona áreas específicas, podendo o fato ocorrer apenas dentro da área geográfica especificada. A descrição normativa não fixa um lugar exclusivo, mas sim regiões e áreas extensas. Qualquer evento que ocorrer dentro do intervalo territorial determinado será elevado ao posto de fato jurídico. Um exemplo desse tipo tributo é o IPTU;
3. Territorial: a hipótese em que o critério espacial é amplamente genérico. Qualquer fato que ocorra dentro do território da lei instituidora será considerado fato jurídico. Nesse caso, o critério espacial coincide com o local de vigência da lei (CARVALHO, 2013). A delimitação do local do fato e o campo de vigência da norma são elementos distintos. Por opção legislativa, é comum que o critério espacial coincida com o plano de vigência da norma. Porém, esse é apenas um dos casos possíveis no critério espacial (CARVALHO, 2013).

Além das três classificações vistas, existe ainda a possibilidade de o legislador ser tão abrangente que o critério espacial ultrapasse o âmbito territorial de vigência da norma. É o critério espacial universal, que refere-se a qualquer lugar, ainda que fora dos limites espaciais da norma. É o caso do Imposto de Renda, que alcança tanto os acontecimentos ocorridos no território nacional quanto os ocorridos fora do país (CARVALHO, 2010).

1. **O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza ou ISS foi previsto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, mais precisamente no artigo 15[[5]](#footnote-5). Tal imposto veio substituir o “Imposto sobre indústrias e profissões”. O artigo 156, III[[6]](#footnote-6), da atual Constituição Federal afirma ser de competência municipal a instituição do ISS. Dessa forma, cabe aos Municípios, por meio da edição de lei ordinária, a instituição do ISS. O Distrito Federal, no exercício de sua competência tributária cumulativa, também poderá instituir o ISS (SABBAG, 2012).

A estrutura normativa do referido imposto encontra-se disciplinado na Lei Complementar nº 116/2003. A competência municipal não é limitada apenas por tal legislação complementar federal, mas também pelo Decreto-Lei nº 406/1968. Esse foi revogado apenas parcialmente e foi recepcionado pela Constituição Federal com força de lei complementar, de acordo com o Recurso Extraordinário 262.598, que teve como relator o Ministro Ilmar Galvão. O fato jurídico tributário consiste na prestação de serviços por parte de pessoa jurídica ou física (SABBAG, 2012). A seguir, serão analisados os critérios da regra-matriz de incidência, com destaque especial para o critério espacial.

O critério material consiste na prestação de serviço, em que o verbo é “prestar” e seu complemento é “serviços”. De acordo com o artigo 156, III, da Constituição Federal, o critério material é: prestar serviços de qualquer natureza que não esteja na competência do estado membro e que sejam definidos por lei complementar. Esses serviços prestados devem ser os presentes na Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que enumera cerca de 230 serviços. Em obediência ao Princípio da Estrita Legalidade Tributária, os municípios devem instituir o ISS através de lei ordinária própria, selecionando todos ou parte dos serviços presentes na lista de serviços da lei complementar. Porém, é vedada a tributação sobre serviços que não se encontrem na referida lista, uma vez que tal enumeração é taxativa (SABBAG, 2012).

Em relação ao critério temporal, a lei ordinária que institui o imposto deve obedecer ao limite constitucional de fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior ao aperfeiçoamento do fato. Tal determinação tem como finalidade a observância ao Princípio da Irretroatividade da Lei. Logo, não há prestação de serviço antes da consumação do fato. Por isso, não há que se falar em incidência do ISS. Portanto, a obrigação nasce com a conclusão da prestação do serviço (GENTILE, 2010). O último elemento da hipótese, o critério espacial, será abordado no tópico seguinte, por necessitar de maior aprofundamento.

O consequente da regra-matriz de incidência é formado pelos critérios pessoal e quantitativo. O critério pessoal delimita os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica. No caso do ISS, o polo passivo é ocupado pelo município ou Distrito Federal que instituiu o tributo. Já o sujeito passivo, de acordo com o artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003, é “o prestador de serviço, na condição de empresa (v.g., hotel) ou de profissional autônomo (e.g., médico, dentista, contador, advogado, ou seja, todos os ‘vendedores de bens imateriais”, com ou sem estabelecimento fixo” (SABBAG, 2012, p. 1015).

Ao lado do contribuinte, também pode figurar no polo passivo da relação o “responsável”, nas situações determinadas pela lei. De acordo com o art. 128 do Código Tributário Nacional, o “responsável” é aquela terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação. Além disso, o artigo 2º, II, da Lei Complementar nº 116/2003 dispõe que aqueles que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de Conselhos Consultivos ou Fiscal de Sociedades não serão considerados contribuintes (SABBAG, 2012).

No tocante ao critério quantitativo, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, de acordo com o artigo 7º[[7]](#footnote-7) da Lei Complementar 116/2003. Esse valor não inclui parcelas relativas a juros, seguros, multas ou indenizações. Esse é o entendimento do STJ no julgamento do Recurso Especial 12.468-0. Porém, descontos no preço do serviço devem ser levados em consideração. Por isso, serviços gratuitos não podem ser onerados pelo imposto. Esse é o entendimento do STF no julgamento de Recurso Extraordinário 112.923. Isso se deve pelo motivo de o fato gerador do ISS ser a efetiva prestação remunerada de serviços, e não o contrato (SABBAG, 2012).

Em relação à alíquota, a tributação poderá ser fixa ou proporcional, dependendo do sujeito passivo. A tributação será fixa aos profissionais liberais que executam serviços pessoais. Consiste em um único valor pago periodicamente. Já a tributação proporcional será a aplicação da alíquota sobre o movimento econômico da empresa que presta o serviço. O município possui autonomia para fixar a alíquota do imposto, através da lei ordinária municipal (SABBAG, 2012).

1. **O CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS**

O critério espacial é um dos elementos que compõem a hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Em relação ao ISS, há uma grande discussão doutrinária acerca do local de prestação dos serviços. É certo que o fato gerador do imposto em questão é a “prestação de serviço”. Porém, há dúvida em relação ao local de prestação: é o município do estabelecimento do prestador, o município do estabelecimento do tomador ou o município onde ocorreu a prestação e execução do serviço?

A questão não foi resolvida pelo legislador constituinte, que deixou a discussão para a própria lei complementar solucionar. É o que dispõe o artigo 146, I[[8]](#footnote-8) da Constituição Federal. A legislação da época, o Código Tributário Nacional (1966), apesar de ser Lei Ordinária, foi recepcionada pelo ordenamento de 1967 com status de Lei Complementar. Assim, ao legislar sobre a competência dos municípios, define em seu artigo 59 que o imposto seria devido no território em cujo local ocorresse a prestação do serviço. Tal entendimento estava em perfeita harmonia com a Constituição vigente (ULISSES FILHO, 2009).

Ocorre que houve uma mudança em relação ao parâmetro adotado até então. O Decreto-lei nº 406 de 1968 previu que, em regra, o local da prestação seria no município em que estava estabelecido o prestador do serviço. Não importava o local onde viesse ser prestado o serviço. Porém, o decreto-lei trouxe algumas exceções, que são os casos de construção civil e exploração de rodovia com cobrança de preço, em que o local da incidência do imposto seria aquele onde se efetuara a prestação (ULISSES FILHO, 2009).

Contudo, a jurisprudência do STJ, à época, foi de encontro ao disposto no decreto-lei. Em diversas decisões o entendimento do STJ foi no sentido de que o local de prestação do serviço era aquele no qual se prestava ou consumia determinado serviço. As decisões tinham como fundamento o Princípio da Territorialidade, que proíbe a extraterritorialidade e não permite que a lei complementar tome parte na competência tributária de cada município (SABBAG, 2012).

No voto do Recurso Especial 54.002/PE, o Relator Ministro Demócrito Reinaldo afirma que:

É certo que o artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68 dispõe que, “considera-se local da prestação do serviço, o do estabelecimento prestador, ou, na falta, o do domicílio do prestador”. É de ver que o dispositivo supra não tem sentido absoluto. A sua compreensão, como ensinam os doutrinadores, exige temperamentos. É curial que na repartição dos tributos, a lei pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É, pois, o local da prestação do serviço que indica o município competente para a cobrança do tributo. Entender-se de outro modo é um contra-senso, eis que, se permitiria que, um serviço realizado dentro das fronteiras de um município, a outro se deferisse (REsp 54.002/PE. REINALDO, STJ, 1995).

Portanto, o entendimento do STJ consistia em considerar o critério espacial do ISS o local que o serviço foi prestado, em conflito com o Decreto-lei vigente na época. A Lei Complementar 116/2003 que poderia amenizar a discussão, não o fez e tomou posição oposta ao entendimento do STJ. A lei em questão adotou um sistema misto para identificar o local da prestação do serviço (SABBAG, 2012).

O artigo 3º, caput, da Lei Complementar 116/2003 trouxe como regra geral o entendimento de que o serviço se considera prestado e o imposto devido no município do estabelecimento do prestador ou, na falta deste, no domicílio do prestador. Quanto ao conceito de “estabelecimento prestador”, o artigo 4º[[9]](#footnote-9) o define de forma bem ampla, dando margem a interpretações. O local onde o serviço vier a ser prestado não possui relevância, se for o caso de aplicação da regra geral estabelecida pela lei complementar. Porém, o próprio artigo 3º possui 22 incisos que admitem, como exceção, que o local da prestação do serviço seja o município da prestação. (SABBAG, 2012).

Há diversas críticas em relação ao sistema adotado pela Lei Complementar 116/2003, em que o serviço se considera prestado no município do estabelecimento do prestador ou de seu domicílio, na falta do primeiro. Dentre as principais, estão:

A conclusão inarredável a que chegamos é no sentido de que o artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03 onde preconiza que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou do domicilio na ausência daquele, viola frontalmente os princípios do Federalismo, a partir do momento que desrespeita a autonomia dos municípios; da vigência territorial da lei, por transpor os limites geográficos de aplicação da lei tributária; e da estrita legalidade, na medida em que desrespeita o aspecto material da hipótese de incidência do ISS quando a Constituição prescreve que o imposto deverá se circunscrever na competência do município que o institui, devendo ser cobrado, por conseqüência, no local aonde é prestado o serviço, principalmente violando (...) o aspecto espacial da hipótese de incidência, quando cria a possibilidade do imposto ser exigido por município em cujo território o serviço não é prestado, submetendo o contribuinte a uma total situação de insegurança jurídica, o que é inadmissível quando o legislador teve em mãos a oportunidade histórica de corrigir o equivoco, conforme registrado nas nossas considerações finais (ULISSES FILHO, 2009)

De acordo com Roque Antonio Carrazza, a Constituição Federal traçou a regra-matriz de todos os tributos. Essa vincula o Poder Legislativo e indica, dentre vários elementos, o aspecto espacial da hipótese de incidência. Ou seja, o critério espacial já está definido pela Carta Magna. E o sistema adotado pela Constituição no Brasil consiste em um critério territorial de repartição das competências, que estabelece que a única lei tributária aplicável deve ser a do local em que o fato jurídico ocorreu. Portanto, o ISS só pode incidir sobre serviços prestados no município tributante (CARRAZZA, 2010).

Contudo, o entendimento do STJ ainda reside no posicionamento de que o critério espacial é o local onde o serviço é prestado. Segue um trecho do voto do Relator do Recurso Especial 1.285.895/PR, o Ministro Humberto Martins:

É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que compete ao município do local da prestação do serviço a cobrança de ISS, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei n.406/86. O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência da Primeira Seção deste Tribunal, que considera que o município competente para realizar cobrança do IS é aquele onde se realizou a efetiva prestação dos serviços, pois é nele que ocorreu o fato gerador do imposto. Registre-se que referido entendimento foi reiterado pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 1712/SP, oportunidade em que se reafirmou que, sob a égide do Decreto-Lei n.406/8, a competência pra cobrança do ISS era do local da prestação do serviço, nos termos de seu art. 12 (REsp 1.285.895/PR. MARTINS, STJ, 2011).

Tal discussão gera uma verdadeira guerra fiscal em relação ao ISS, onde há a manipulação de conceitos jurídicos (como o de “estabelecimento prestador”) e alteração da realidade fática. De um lado, municípios com o objetivo de arrecadar tributos sobre os quais não tem competência. Do outro, o contribuinte, querendo pagar menos impostos e realizando a subversão da realidade (GAIL, ZANIN JUNIOR, 2014).

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A regra-matriz de incidência tributária é uma construção lógico-semântica. São normas produzidas para incidir e, por isso, são gerais e abstratas. Ao contrário das normas produzidas como resultado da incidência, que são individuais e concretas. É formada pela hipótese tributária ou antecedente e consequência tributária ou consequente. (CARVALHO, 2010).

O antecedente é formado por três critérios: o material (verbo mais complemento), espacial e temporal. Já o consequente é constituído pelo critério pessoal (que indica os sujeitos ativo e passivo da relação tributária) acrescido do critério quantitativo. É possível afirmar que esse é um modelo sintático-semântico para produzir a linguagem jurídica (CARVALHO, 2010).

O antecedente da regra-matriz de incidência é indeterminado, uma vez que pode ser preenchido por um número finito, mas indeterminado de fatos. Sua função é permitir a identificação do acontecimento toda vez que ele ocorra. Todo fato é marcado por um critério temporal e espacial. Por isso que o legislador deve se preocupar em elencar as diretrizes da ação, do tempo e do espaço. (CARVALHO, 2010).

O critério material descreve uma ação humana, identificada a partir de um verbo. Logo, será formado pelo verbo acompanhado de seu complemento. Já o critério espacial é a expressão que identifica o local do acontecimento, enquanto o critério temporal delimita o momento do evento (CARVALHO, 2010).

Uma vez verificado o fato jurídico descrito no antecedente, uma relação jurídica é formada. E o consequente vai pautar essa relação, identificando o sujeito e o objeto dessa relação. O critério pessoal possibilita a identificação dos sujeitos dessa relação jurídica. A leitura do texto permite identificar o indivíduo que pode exigir o cumprimento da conduta e quem deve cumpri-la. O critério quantitativo diz respeito ao dever jurídico que deve ser realizado. É um critério prestacional que, no direito tributário é chamado de quantitativo por se tratar de um objeto expresso em dinheiro (CARVALHO, 2010).

O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, ISS, veio a substituir o Imposto sobre Indústrias e Profissões. Está previsto no artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. O artigo 156, inciso III da Constituição Federal prevê que é a instituição do referido imposto é de competência do município, através da edição de Lei Ordinária (SABBAG, 2012).

A estrutura normativa de tal imposto se encontra na Lei Complementar 116/2003. Ou seja, sua instituição deve obedecer aos critérios previstos na lei. Essa “limitação” é de grande importância, uma vez que soluciona o problema relacionado ao “conflito de competência”. Essa discussão diz respeito a competência do município que efetuará o recolhimento. O sujeito ativo seria o município do estabelecimento do prestador? Ou do estabelecimento do tomador? Ou ainda, do local que o serviço é prestado?

Em relação ao critério material do ISS, o verbo “prestar” tem como complemento o termo “serviço”. A prestação pode ser realizada por empresa ou profissional autônomo, como ou sem estabelecimento fixo. Os serviços constam em Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Os municípios, ao instituírem o tributo através de lei ordinária própria, deverão observar o rol de serviços previstos pela lei municipal. Nada obriga a tributação de todos os serviços presentes na Lista. Porém, não é possível a tributação de serviços que não constem na Lei Complementar, em obediência ao Princípio da Estrita Legalidade Tributária (artigo 150, inciso I da Constituição Federal e artigo 97 do Código Tributário Nacional) (SABBAG, 2012).

O critério temporal é a conclusão da prestação do serviço. Hugo de Brito Machado afirma que o tributo só é devido após a prestação do serviço, e não no momento de sua contração (MACHADO, 2009).

O sujeito ativo é o Município, enquanto o sujeito passivo é o prestador de serviço, independentemente de ser empresa ou profissional autônomo, com estabelecimento fixo ou não. De acordo com o artigo 7º, da Lei Complementar 116/2003, a base de cálculo é o preço do serviço. É o seu valor bruto, sem considerar as parcelas relativas a juros, seguros, multas ou indenizações (SABBAG, 2012).

Os municípios têm autonomia para fixar as alíquotas. Porém, a União pode fixar alíquotas máximas e mínimas. O artigo 8ª da Lei Complementar 116/2003 dispõe que a alíquota máxima é de 5%. Já a alíquota mínima é de 2%, de acordo com o previsto no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ADCT (MACHADO, 2009).

Há muita discussão em torno do critério espacial do ISS. O artigo 146, inciso I da Constituição Federal prevê que cabe à lei complementar que instituiu o tributo dispor sobre conflitos de competência. Porém, de acordo com Eduardo Sabbag, a Lei Complementar 116/2003 não solucionou de modo suficientemente esclarecedor o impasse. De acordo com tal lei, o critério espacial é o município do estabelecimento do prestador, e na falta desse, o deu seu domicílio. Ocorre que essa posição é duramente criticada. (SABBAG, 2012). A Constituição Federal exige que a única lei aplicável seja a do território onde o fato jurídico ocorreu. Logo, muitos doutrinadores defendem que deveria ser o local em que o serviço é prestado (CARRAZZA, 2010). Inclusive, essa é a atual posição do STJ

**Referências**

ATALIBA., Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 nov. 2014

BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968: e**stabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sôbre operações relativas à circulação de mercadorias e sôbre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 02 nov. 2014

BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**: Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 02 nov. 2014

BRASIL. **STJ.** REsp 54.002. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. Julgado em: 04 de abr. de 1995. Disponível em: < http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP\_54002\_PE\_1310506454152.pdf?Signature=VdB044x4gE6%2BQ0Hue1Yk0poW2%2B4%3D&Expires=1415235120&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=7db60f23203cbcea2ae2dc543a1e37be>. Acesso em: 02 nov. 2014.

BRASIL. **STJ.** REsp 1.285.895. Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em: 01 de dez. de 2011. Disponível em: < http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/AGRG-RESP\_1285895\_PR\_1326761518384.pdf?Signature=4%2B0Uy%2F%2BNJmlwY2TFTl86Y2%2FcGvo%3D&Expires=1415239033&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=6d624b9aa0e3f9b379787a493edccf9d>. Acesso em: 02 nov. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:** o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2013.

GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local de prestação do serviço.** São Paulo: Pontíficia Universidade Católica de São Paulo, 2010. 116 p. Dissertação (mestrado). São Paulo, 2010.

GAIL, Philippe; ZANIN JUNIOR, Hernani. ISS nas operações com cartões magnéticos: aspectos controvertidos. **Revista Jurídica Consulex.** Nº 424, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ULISSES FILHO, José Viana. Breves notas sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. In:**Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=6618>. Acesso em 2 nov 2011.

1. *Paper* apresentado à disciplina de Direito Tributário I do 7° período do Curso de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB [↑](#footnote-ref-1)
2. Acadêmica do 7° período do Curso de Direito da UNDB. [↑](#footnote-ref-2)
3. Acadêmico do 7° período do Curso de Direito da UNDB. [↑](#footnote-ref-3)
4. Professor, Mestre, Orientador. [↑](#footnote-ref-4)
5. “Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

   Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12” (BRASIL, 1965). [↑](#footnote-ref-5)
6. Art. 156. **Compete aos Municípios instituir impostos sobre:**

   III - **serviços de qualquer natureza,** não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988) (grifo nosso) [↑](#footnote-ref-6)
7. “Art. 7º: A base de cálculo do imposto é o preço do serviço” (BRASIL, 2003). [↑](#footnote-ref-7)
8. “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” (BRASIL, 1988). [↑](#footnote-ref-8)
9. “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 irrelevantes 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” (BRASIL, 2003). [↑](#footnote-ref-9)