

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

O CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA MATRIZ DE  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN E O  
SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ROBERTO GONÇALVES KASSOUF

CAMPINAS

2014

ROBERTO GONÇALVES KASSOUF

O CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA MATRIZ DE  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN E O  
SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

CAMPINAS

2014

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais, Ana Rosa e Roberto, pela educação ímpar que sempre me foi proporcionada, bem como por todo amor, confiança, fé, reconhecimento, paciência e compreensão desprendidos ao longo destes anos de vida.

À minha irmã e companheira eterna, Raissa, pela força e paciência, assim como pela ajuda em tudo que pôde.

À minha namorada, Julia, pelo amor, lealdade, companheirismo, paciência, confiança, dedicação e ajuda, principalmente na parte final desta pesquisa.

Aos excelentes funcionários do IBET, sempre prestativos e atenciosos quanto às demandas solicitadas tanto em sala de aula como administrativamente; em especial aos professores Márcio e Armando, que conseguiram introduzir com sucesso o método de aprendizagem adotado pelo Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, instigando discussões, valorizando a fundamentação e fomentando a percepção de pontos de vistas inovadores sempre de modo coerente.

Por fim, agradeço pela confiança e pelos ensinamentos a todos os profissionais com os quais tive a imensurável satisfação de trabalhar durante o período de graduação e de pós-graduação, notadamente o Dr. Thiago de Mattos Moregola, a Dra. Elaine Ribeiro de Menezes, o Sr. Marlon de Sousa, o Sr. Carlos Stingerlin e o Dr. Rodolfo Gerd Seifert.

## RESUMO

KASSOUF, Roberto Gonçalves. *O Critério Espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária do ISSQN e o Superior Tribunal de Justiça*, 2014. Monografia – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Especialização em Direito Tributário, Campinas, 2014.

A presente pesquisa é destinada ao estudo comportamental da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no que tange ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, tanto sob o enfoque do Decreto-Lei nº 406/68, como sob a ótica da Lei Complementar nº 116/2003. No decorrer do trabalho, pretende-se analisar as teorias conceituais do Direito, bem como a Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, importante contribuição teórica destinada à lapidação e organização dos enunciados prescritivos tributários brutos do Direito Positivo pátrio. Ademais, expor-se-á de que modo o Decreto-Lei nº 406/68 abordou, em sua vigência, o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, analisando-se criticamente o posicionamento outrora externado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Por conseguinte, tem lugar o estudo detalhado da inequívoca constitucionalidade das hipóteses eleitas pela Lei Complementar nº 116/2003 no que concerne ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, elucidando-se a função constitucional dúplice da Lei Complementar nº 116/2003, culminando com a demonstração da nova e irrefutável tendência jurisprudencial consolidada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Palavras chaves: regra matriz de incidência tributária, critério espacial, Superior Tribunal de Justiça, lei complementar.

## ABSTRACT

KASSOUF, Roberto Gonçalves. *The Spatial Criterion of the matrix rule of the ISSQN taxation incidence and the Superior Court of Justice*, 2014. Monograph – IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Specialization in Tax Law, Campinas, 2014.

The current research is destined to the behavioural study of the Superior Court of Justice jurisprudence with respect to the spatial criterion of the matrix rule of the ISSQN taxation incidence, from the standpoint of the Decree-Law n° 406/68 and also from the viewpoint of the Complementary Law n° 116/2003. As this work advances, it is intended to analyse the conceptive theories of Law, also the Matrix Rule of Taxation Incidence Theory, substantial theoretical contribution destined to the cut and the organization of the patriotic Statutory Law enunciated prescriptive gross tax. Moreover, the method by which the Decree-Law n° 406/68 was addressed will be defined, also its vigour, the spatial criterion of the matrix rule of the ISSQN taxation incidence, critically analysing the positioning previously established by the Superior Court jurisprudence. Accordingly, it will be studied in detail the unequivocal constitutionality of the elected hypotheses of the Complementary Law n° 116/2003 with regards to the spatial criterion of the matrix rule of the ISSQN taxation incidence, exemplifying the duplicated constitutional function of the Complementary Law n° 116/2003, concluding with a demonstration of the new and incontestable jurisprudential tendency in the consolidated scope of the Superior Court of Justice.

Key words: matrix rule of taxation incidence, spatial criterion, Superior Court of Justice, complementary law.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>1. DA COMPREENSÃO DO DIREITO .....</b>	<b>9</b>
1.1 Apontamentos acerca dos aspectos essenciais do Direito .....	9
1.2 Das diferentes maneiras de conceber o Direito .....	10
1.2.1 Teoria Pura do Direito .....	12
1.2.2 A visão Tridimensional do Direito .....	13
1.2.3 O Direito como fenômeno comunicacional .....	14
<b>CAPÍTULO 2</b>	
<b>2. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN .....</b>	<b>17</b>
2.1 A Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária.....	17
2.2 A estrutura da Regra Matriz de Incidência do ISSQN .....	18
2.2.1 Critério Material .....	19
2.2.2 Critério Espacial .....	19
2.2.3 Critério Temporal .....	20
2.2.4 Critério Pessoal .....	21
2.2.5 Critério Quantitativo .....	21
<b>CAPÍTULO 3</b>	
<b>3. DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISSQN E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR</b>	
<b>TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....</b>	<b>22</b>
3.1 O Decreto-Lei 406/68 .....	22
3.2 A jurisprudência oscilante do Superior Tribunal de Justiça .....	23
3.2.1 Críticas ao posicionamento proferido no EREsp nº 130.792-CE .....	25
3.3 A Lei Complementar nº 116/2003 .....	28
3.3.1 Da função constitucional dúplice.....	29
3.3.1.1 Normais gerais em matéria de legislação tributária em relação aos “fatos geradores” dos impostos .....	29
3.3.1.2 Missão constitucional de dirimir conflitos decorrentes do exercício da competência tributária .....	31
3.3.2 A constitucionalidade das hipóteses eleitas como critério espacial.....	33
3.3.2.1 Local do estabelecimento prestador.....	35
3.3.2.2 Local da prestação do serviço .....	36
3.3.2.3 Local do estabelecimento do tomador .....	37
3.4 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003 .....	38
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>41</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>46</b>

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa é dirigida à análise do comportamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça em relação ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, tanto sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 como sob a vigência da Lei Complementar nº 116/2003.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o Superior Tribunal de Justiça emergiu como defensor e interprete precípua da legislação federal infraconstitucional, função esta desempenhada sobretudo através da apreciação do recurso especial, cabível nas hipóteses taxativas do art. 105, inciso III da Constituição Federal.

Dessa maneira, como Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/2003 são normas complementares à Constituição Federal – logo, legislação federal –, a Corte Superior tornou-se palco de uma discussão jurídica de notável relevo acerca do critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN. No decorrer das últimas décadas, o Superior Tribunal de Justiça apresentou diversas oscilações jurisprudenciais no que concerne à aplicação dos dispositivos dos diplomas legais supracitados, ora aplicando-os integralmente, ora afastando-os do caso concreto, instaurando verdadeiro caos em termos de segurança jurídica, tanto em relação aos Fiscos Municipais como em relação ao próprio contribuinte.

Portanto, o presente estudo se incumbe do exame crítico das razões que motivaram as decisões judiciais tomadas pelo Superior Tribunal de Justiça, bem como a elucidação das disposições constitucionais, legais, teóricas e doutrinárias acerca do ISSQN e seu critério espacial, com intuito de aferir a legitimidade das deliberações da Corte Superior.

No decorrer do primeiro capítulo, far-se-á breves considerações acerca do Direito como objeto cognoscível da ciência jurídica e como instrumento normativo regulador da vida em sociedade, apresentando algumas das principais correntes doutrinárias que buscaram compreendê-lo em sua completude e complexidade.

O segundo capítulo destina-se a contemplar a Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, apontando o contexto e as razões de seu nascimento, bem como sua função e contribuição em relação do Direito Positivo, culminando com a elaboração do arquétipo da regra matriz de incidência tributária do ISSQN.

Por fim, no terceiro capítulo, serão abordados os principais aspectos que tangenciam ao critério espacial do ISSQN outrora trazido pelas disposições do Decreto-Lei nº 406/68, bem como o modo pelo qual a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça portou-se diante

das controvérsias que foram postas à sua apreciação jurisdicional, tecendo-se uma análise crítica acerca do posicionamento da Corte Superior.

Em seguida, tem lugar o exame minucioso das disposições da Lei Complementar nº 116/2003, demonstrando-se a constitucionalidade das hipóteses legais eleitas como critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN. Ademais, busca-se evidenciar a função constitucional dúplice que possui a Lei Complementar nº 116/2003, bem como apresentar o comportamento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sob a égide do diploma normativo supramencionado.

Enfim, a presente pesquisa se compromete a examinar criticamente o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no que concerne ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, apresentando, destarte, elementos jurídicos que se prestam a corroborar a legitimidade e a constitucionalidade das disposições legais trazidas pela Lei Complementar nº 116/2003.

# 1. DA COMPREENSÃO DO DIREITO

## 1.1 Apontamentos acerca dos aspectos essenciais do Direito

Antes de voltar-nos ao estudo mais aprofundado dirigido ao Direito Tributário, especificamente às peculiaridades da Regra Matriz de Incidência Tributária do ISSQN, cumpre traçar algumas considerações acerca do que é e como se manifesta o Direito.

O Direito, dada sua irretorquível existência desde os primórdios das organizações sociais, adquiriu com passar dos séculos diversas acepções, sejam elas histórias, culturais, jurídicas, axiológicas ou epistemológicas, oscilando de acordo com os mais variados ângulos cognoscentes aos quais foi submetido.

Inicialmente, o Direito pode figurar-se como um fenômeno histórico-cultural, estudado pela História do Direito e pela Sociologia Jurídica. O Direito, nesta conjectura, adquire o *status* de fato social<sup>1</sup>, isto é, um momento pretérito vivido por aquela sociedade da qual se deseja compreender a estrutura e os fundamentos dos modos pelos quais seus membros se comportavam. À Sociologia Jurídica e à História do Direito não compete normatizar ou traçar limitações às condutas sociais, mas compete-lhes perquirir o anseio social motivador dos comportamentos humanos.

Como vetor axiológico, o Direito pode mostrar-se como um ideal de Justiça. Buscar a solução mais justa, bem como resolver os litígios sociais de modo a promover o bem social em prol de todos os integrantes da sociedade, satisfazendo a coletividade e saciando-a com a justiça, é sinônimo de aplicar o Direito, que nesta hipótese traduz a ideia de Justiça, assumindo o papel de verdadeiro critério valorativo inspirador do ordenamento jurídico.

Notadamente, ante a herança adquirida dos métodos científicos exercidos no século XIX<sup>2</sup>, o Direito tende a ser concebido “como um conjunto compacto de normas, instituições e decisões”<sup>3</sup>, competindo à Ciência do Direito sistematizá-lo, interpretá-lo e direcioná-lo para uma única tarefa prática, qual seja, a dissolução de eventuais conflitos que ocorram no meio social.

Contudo, a acepção de Direito que importa ao presente estudo é aquela que o enxerga

---

<sup>1</sup> REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 62.

<sup>2</sup> A ciência jurídica do século XX possui inegáveis raízes nos métodos científicos do século XIX, principalmente, segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, de métodos dedutivos do jusnaturalismo. O autor diz que a ciência jurídica do século XX, conservadora em relação à visão do direito como complexo de regras postas pelo Estado (direito positivo), preocupa-se com questões formais, tais como a coesão do ordenamento jurídico, a hermenêutica e a conceituação analítica basilar dos institutos jurídicos e sua natureza jurídica.

<sup>3</sup> FERRAZ JUNIOR, T. S. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Editora Atlas, 2013, p. 57.

como um fenômeno social de finalidade normativa diretiva<sup>4</sup>, que se formaliza através de um sistema coercivo de preceitos prescritivos; trata-se do Direito como um fenômeno catalisador da convivência social ordenada, verdadeiramente materializado num complexo concatenado de normas jurídicas (ordenamento), cuja finalidade é traçar determinados comportamentos obrigatórios e imprescindíveis à possibilidade de convívio social.

Consoante é cediço, *ubi societas, ibi jus* – isto é, onde há sociedade, há o Direito. Este está indubitavelmente inserido na sociedade e é parte intrínseca desta, não sendo possível conceber uma sociedade desprovida do Direito. O Direito, então, responsável por regular "as relações dos indivíduos em sociedade, se apossa do sujeito e o mantém sob proteção, mas o considera parte da sociedade"<sup>5</sup>.

O complexo de normas ditado pelo Direito não almeja uma limitação negativa, de pura abstenção de condutas, cerceando a liberdade e o arbítrio do indivíduo inserto na sociedade. A ideia central do Direito é possibilitar convivência mútua de um grupo de seres humanos impondo-lhes uma delimitação harmônica necessária através de normas jurídicas coercitivas, obrigatórias e executáveis de plano, assim, "o Direito delimita para libertar: quando limita, liberta"<sup>6</sup>.

O fascínio do Direito reside na coexistência harmônica de dois aspectos distintos: "se, por um lado, ela ordena a conduta, de outro, assegura uma possibilidade ou poder de agir"<sup>7</sup>. Em verdade, o Estado, ao elaborar uma norma de direito, visa determinar um valor positivo de conduta, ou seja, o regramento possibilita o exercício de qualquer ato, desde que exercido dentro da esfera antecipadamente circunscrita.

## 1.2 Das diferentes maneiras de conceber o Direito

O exegeta, ao eleger o Direito como objeto de seu conhecimento, adentra no campo da Ciência do Direito, tida como espécie da qual é gênero a Ciência Social. O cientista do Direito observará e decomporá o fenômeno (jurídico) social de finalidade normativa diretiva tal como ele se encontra disposto. Dessa maneira, o estudo analítico e científico do Direito compreende o fenômeno jurídico concretizado no espaço e no tempo<sup>8</sup>, isto é, positivado.

No século XIX, sob a égide do racionalismo jurídico, época em que o Direito passou a ser conhecido sob a ótica da razão e da racionalidade, abandonando todas as acepções

---

<sup>4</sup> ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Editoria Edipro, 2007, p. 31.

<sup>5</sup> PALAIA, Nelson. *Noções Essenciais de Direito*. São Paulo: Editoria Saraiva, 2004, p. 3.

<sup>6</sup> REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Editoria Saraiva, 2012, p. 64.

<sup>7</sup> Ibid. 6, p. 63.

<sup>8</sup> Ibid. 6, p. 17.

místicas, naturais e metafísicas que outrora possuía, surge a doutrina do Positivismo Jurídico e a expressão “Direito Positivo”.

Pelas diretrizes da teoria, uma norma jurídica é válida se criada em conformidade e em compatibilidade com as regras do ordenamento jurídico definitivo ou posto, repousando a positividade do Direito “no fato de ter sido criado e anulado por atos de seres humanos, sendo, desse modo, independente da moralidade e de sistemas similares de normas”<sup>9</sup>. Nesta esteira, em detrimento da teoria jusnaturalista, a norma jurídica só é justa porque é válida, tornando-se a validade normativa uma espécie de convalidação da justiça<sup>10</sup>.

Segundo Hans Kelsen, o Direito Positivo exsurge “empiricamente na forma de ordens jurídicas nacionais”<sup>11</sup>. Em outras palavras, o Direito Positivo mostra-se como um sistema de normas jurídicas (fenômeno jurídico) que em determinado momento histórico esteve em vigor e que possuiu ou ainda possui eficácia em certo local ou Estado. É tido, outrossim, como o complexo de normas jurídicas que rege a vida de uma determinada sociedade em um determinado espaço de tempo, seja passado ou atual.

Igualmente, o Direito Positivo pode ser concebido como “um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica”<sup>12</sup>, voltado à disciplina da convivência social. Trata-se de um emaranhado de enunciados prescritivos (linguagem prescritiva), postos em circulação pelas fontes competentes de produção do Direito, em determinado tempo e espaço (estado ou país), formando substrato bruto a ser decifrado pela Ciência do Direito.

No decorrer dos séculos, incontáveis cientistas do Direito se debruçaram sobre o Direito Positivo, e buscaram, por intermédio de procedimentos metodológicos científicos específicos, elaborar e concatenar teorias sistemáticas consistentes que fossem capazes de vertê-lo em linguagem científico-descritiva.

Todo conhecimento científico é válido, desde que o cientista “escolha as premissas, penetradas, é claro, pelos valores que compuseram sua ideologia mantendo-se fiel aos pontos de partida, para elaborar um sistema descritivo consistente, dando a conhecer como se aproxima, vê e recolhe o objeto da investigação”<sup>13</sup>.

Um jurista, ao enfrentar cientificamente o Direito Positivo, o fará sob a determinada ótica que poderá fatalmente divergir daquela experimentada por outro cientista do Direito. É

---

<sup>9</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 166.

<sup>10</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 51.

<sup>11</sup> *Ibid.* 9, p. 262.

<sup>12</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 219.

<sup>13</sup> *Ibid.* 12, p. 157.

que, “o sujeito do conhecimento não ‘extraí’ ou ‘descobre’ o sentido que se acha oculto no texto (Direito Positivo). Ele o ‘constrói’ em função de sua ideologia e, principalmente dentro dos limites de seu ‘mundo’”<sup>14</sup>. Dessa maneira, haverá infinitas maneiras de se conceber o fenômeno social normativo que é o Direito, razão pela qual o cientista deve ater-se estritamente aos seus métodos e premissas, que darão coerência à sistematização científica que se almeja.

A seguir, colacionam-se sinópticas considerações acerca de algumas das principais teorias que buscam compreender o Direito na Idade Contemporânea e que, certamente, protagonizaram função inspiradora em relação ao presente estudo.

### *1.2.1 Teoria Pura do Direito*

Inspirado pelos ideais racionalistas dos procedimentos científico-metodológicos do século XVIII e XIX, Hans Kelsen concebeu sua maior contribuição para a Ciência do Direito, a denominada “Teoria Pura do Direito”, hoje reconhecida como obra clássica e pioneira, tida como fundamental para compreensão do Direito.

Engajado pelo racionalismo científico, Kelsen isolou o Direito Positivo de qualquer influência “externa”, fosse ela política, social, axiológica, econômica, cultural ou psicológica, o que possibilitou, destarte, a compreensão do Direito Positivo em sua completude e essência. Logo, “quando a si própria se designa como ‘pura’ teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito”<sup>15</sup>.

Na concepção deste notável jurista, a ciência jurídica almeja descrever seu objeto tal como ele efetivamente é, e não prescrever o seu objeto tal como ele deveria ser sob o escopo de alguns julgamentos valorativos, tais como aqueles atrelados à política ou à sociologia.

Como se não bastasse, a Teoria Pura do Direito foi responsável por eliminar o dualismo existente entre Direito e Justiça oriundo da doutrina jusnaturalista. A justiça, segundo Kelsen, é uma ideia irracional, advinda do campo ôntico dos objetos ideais, insuscetível de cognição empírica racionalista. Assim, a doutrina kelsiana “apresenta o direito tal como ele é, sem defendê-lo chamando-o justo, ou condená-lo denominando-o injusto”<sup>16</sup>.

Kelsen em sua teoria pura concebe o Direito como ordem de conduta humana coativa,

---

<sup>14</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 197.

<sup>15</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 1.

<sup>16</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 19.

que se materializa através de um “sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade. E o fundamento de validade de uma ordem norma é uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem”<sup>17</sup>.

A norma fundamental de Kelsen é válida e autoevidente, alicerce de validade de todas as normas jurídicas de um dado ordenamento jurídico positivo e pode ser compreendida como “aquela norma que é pressuposta quando o costume, através do qual a Constituição surgiu, ou quando o ato constituinte (produtor da Constituição) posto conscientemente por determinados indivíduos são objetivamente interpretados como fatos produtores de normas”<sup>18</sup>.

O estudo analítico-científico realizado por Hans Kelsen sobre o Direito Positivo tornou-se um referencial doutrinário clássico, verdadeiro ponto de partida para as matérias relacionadas à Teoria Geral do Direito, adquirindo incontáveis adeptos e ao mesmo tempo colecionando críticos sagazes. Um dos mais leais seguidores da ideologia kelsiana é certamente Norberto Bobbio, que publicamente já reconheceu<sup>19</sup> ter elaborado obras científicas com base nas premissas que Hans Kelsen utilizou em suas pesquisas.

### 1.2.2 A visão Tridimensional do Direito

Uma análise criteriosa, científica e aprofundada de todas as acepções do Direito de modo conjunto fez com que Miguel Reale extraísse elementos básicos identificados em todo e qualquer momento da vida jurídica: elemento normativo (Direito como ordenamento); elemento fático (o Direito como um fato social e histórico); e o elemento axiológico (Direito como Justiça).

Nesta esteira, se há um fenômeno jurídico, haverá, sempre e obrigatoriamente: um *fato* (seja econômico, geográfico, demográfico, técnico etc.); um *valor*, que, por sua vez, adjudica significação ao fato motivando a conduta humana no sentido de alcançar ou resguardar determinado objetivo ou desígnio; e, por fim, uma *norma*, elemento (fator) integrador de fatos e valores.

Trata-se da Teoria Tridimensional do Direito.

Segundo a mencionada teoria, o Direito é produto do processo dialético<sup>20</sup> entre os fatos e valores, que se implicam e se exigem mutuamente (dialética da complementaridade),

---

<sup>17</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 33.

<sup>18</sup> *Ibid.* 17, p. 221.

<sup>19</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 11.

<sup>20</sup> Segundo Miguel Reale, a dialética presente em sua Teoria Tridimensional do Direito não é aquela oriunda dos ideais hegelianos ou marxistas (dialética dos opostos), porém, a “dialética de implicação-polaridade”.

cujo produto é a norma. Estes três elementos interatuados são, em verdade, os elos indissociáveis que compõem a estrutura do Direito.

Para o jusfilósofo supramencionado, a compreensão cabal do Direito "somente pode ser atingida graças à correlação unitária e dinâmica das três apontadas dimensões da experiência jurídica, que se confunde com a história mesma do homem na sua perene faina de harmonizar o que é com o que deve ser"<sup>21</sup>.

O Direito, nos moldes da Teoria Tridimensional, pode ser conceituado como "a ordenação heterônoma, coercível e bilateral atributiva das relações de convivência, segundo uma integração normativa de fatos segundo valores"<sup>22</sup>.

### 1.2.3 O Direito como fenômeno comunicacional

A concepção de Direito como fenômeno comunicacional é recente do ponto de vista histórico, figurando-se como verdadeira quebra de paradigma no âmbito científico do Direito. É que, movidos pelas rédeas do racionalismo científico, a maioria dos jurisperitos do início do século, "a pretexto de repudiar o que não fosse estritamente jurídico da ciência jurídica, acabou desprezando domínios importantes para a disciplina das condutas inter-humanas"<sup>23</sup>.

Na Teoria Comunicacional do Direito, observa-se intensa relação entre o Direito, a Filosofia da Linguagem e a Lógica – espaços intimamente aproximados com o intuito de romper com a dogmática científica outrora construída, estruturando uma "Teoria do Direito" nova e pioneira (ao menos no Brasil), "que se ocupa das normas jurídicas enquanto *mensagens* produzidas pela autoridade competente e dirigidas aos integrantes da comunidade social"<sup>24</sup>. Esta nova Teoria do Direito trata-se de doutrina elaborada e difundida por Paulo de Barros Carvalho.

Há, contudo, uma advertência: o Direito não é linguagem, mas se manifesta incontestavelmente sob esta forma<sup>25</sup>. Linguagem, por sua vez, traduz-se na aptidão da pessoa humana para se comunicar por intermédio dos signos, cujo complexo sistematizado é a língua (sistema de signos organizado com o propósito comunicacional).

A linguagem do Direito Positivo é fundamentalmente prescritiva prestando-se à emissão ordens ou comandos diretivos obrigatórios voltados à disciplinar a conduta humana e é erigida "em forma de enunciados, os quais são estruturas gramaticais ou conjunto de

---

<sup>21</sup> REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Editoria Saraiva, 2012, p. 68.

<sup>22</sup> *Ibid.* 21, p. 67.

<sup>23</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 156.

<sup>24</sup> *Ibid.* 23, p. 164.

<sup>25</sup> *Ibid.* 23, p. 165.

palavras que, relacionadas, exprimem resultados dotados de significação e são apresentados por meio de um suporte físico de natureza material”<sup>26</sup>.

Ao esmiuçarmos a definição acima, veremos que o “suporte físico de natureza material” é o próprio documento normativo, ou seja, o veículo formal introdutor dos enunciados prescritivos. Logo, o suporte físico é o meio pelo qual os enunciados prescritivos se exteriorizam e alcançam o mundo empírico, isto é, a forma de exteriorização daqueles. Por exemplo, o texto escrito da lei *latu sensu*.

Os enunciados prescritivos são os veículos das proposições prescritivas (resultados dotados de significação), que, por sua vez, são unidades municiadas de sentido que se podem construir a partir da interpretação e leitura de textos jurídicos. Igualmente, as proposições prescritivas são responsáveis por revelar as noções da intenção da linguagem ao intérprete, marcando o início do processo de significação.

No âmbito da Teoria Comunicacional, a norma jurídica é concebida como o conjunto de “significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”<sup>27</sup>.

Ademais, é o próprio intérprete que, ao deparar-se com o texto do Direito Positivo (enunciados prescritivos) recheado de proposições, elabora uma representação mental. Tal representação mental, obtida através da interpretação realizada no momento da leitura dos textos do Direito Positivo, combinada com o próprio juízo do intérprete pautado pelos princípios gerais do Direito resulta na síntese da norma jurídica.

Dessa forma, a norma jurídica “é juízo implicacional construído pelo intérprete em função da experiência no trato dos suportes comunicacionais”<sup>28</sup>, tais como a Constituição, a emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, a medida provisória, decretos, sentenças, acórdãos, etc. – suportes físicos de linguagem deontica (veículos introdutórios – bases do Direito Positivo).

Os enunciados prescritivos presentes nos textos do Direito Positivo não trazem por si só a significação deontica (*dever-ser*) pura. A proposição prescritiva precisa ser lapidada, ou seja, é necessário um procedimento (percurso) de geração de sentido para que se chegue ao substrato da norma jurídica. Todo intérprete disposto a conhecer o sistema jurídico deve perquirir os quatro subsistemas, quais sejam:

---

<sup>26</sup> PIVA, S. H. G. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 27.

<sup>27</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 129.

<sup>28</sup> *Ibid.* 27, p. 188.

a) o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão (S1); b) o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (S2); c) o domínio articulado de significações normativas (S3); e d) os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas (S4).<sup>29</sup>

Em síntese, primeiramente, (S1) o intérprete (jurisperito) toma contato com o texto do Direito Positivo, isto é, com o suporte físico (lei, decreto, etc...) que contém enunciados prescritivos a serem lapidados. Doravante (S2), já há o início do processo interpretativo, no qual os enunciados adquirem tímidas significações, transformando-se em proposições prescritivas brutas e isoladas. No plano (S3), haverá a interpretação sistemática dos enunciados entendidos conjuntamente, alcançando o *status* de norma jurídica. Por fim, no plano (S4), haverá a estruturação das normas jurídicas obtidas em (S3), com fundamento em diretrizes de coordenação e subordinação, com intuito de erigir um sistema de normas.

A norma jurídica, juízo hipotético-condicional, obtida através do percurso de geração dos sentidos, deve apresentar-se de acordo com mínimo redutível da mensagem deôntica. Isso porque a estrutura lapidada da norma jurídica é composta por um antecedente (descrição se um fato de eventual ocorrência no mundo empírico social) e um conseqüente (prescrição de uma conduta intersubjetiva), unidos pelo integrador dêontico “dever-ser”; este é o mínimo redutível da mensagem deôntica<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 186.

<sup>30</sup> PIVA, S. H. G. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 29.

## 2. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

### 2.1 A Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária

A regra matriz de incidência tributária é uma teoria acerca da hipótese de incidência dos tributos editada pelo Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho e esclarece todos os aspectos fenomenológicos da incidência tributária. Trata-se de um “instrumento metódico que organiza o texto bruto do Direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado”,<sup>31</sup> com vistas a elucidar as complexidades do fenômeno jurídico da incidência tributária.

A partir da elaboração da regra matriz de incidência ao intérprete da norma jurídica tributária é dada a possibilidade de vislumbrar, de modo abstrato, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência, que resta preenchida pelos elementos jurídicos e circunstanciais indispensáveis à previsão do impacto jurídico da exação no mundo empírico.

Conforme já mencionado, a norma jurídica, sob a ótica da Teoria Comunicacional do Direito, apresenta uma composição lógica que se amolda ao juízo hipotético condicional, “em que o legislador (sentido amplo) enlaça uma consequência jurídica (relação deontica entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto no antecedente”<sup>32</sup>. A regra matriz de incidência tributária possui a mesma estrutura lógica de qualquer norma jurídica, alterando-se, porém, o conteúdo do seu antecedente e o do seu consequente.

No antecedente da regra matriz de incidência haverá a referência de um fato social (acontecimento no mundo empírico) de conteúdo econômico atrelado a condições de espaço e tempo, com intuito de delimitar critérios de identificação conceitual do objeto da tributação (hipótese tributária). Assim, o antecedente “traz o núcleo do acontecimento fático e seus condicionantes de espaço e de tempo”.<sup>33</sup>

Com a verificação no mundo empírico das variáveis presentes no antecedente da regra matriz de incidência tributária, surge – em virtude de sua estrutura lógica hipotética-condicional (imputabilidade) – uma relação jurídica entre sujeitos (Estado e contribuinte), cujo objeto é o montante devido a título de tributo. O Estado, sujeito ativo por excelência, será detentor do Direito subjetivo público de exigir a prestação e o objeto da relação jurídica instaurada, e o contribuinte, sujeito passivo, ficará incumbido de um dever jurídico<sup>34</sup> de

---

<sup>31</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 146.

<sup>32</sup> *Ibid.* 31, p. 147.

<sup>33</sup> *Ibid.* 31, p. 148.

<sup>34</sup> *Ibid.* 31, p. 612.

adimplir a obrigação e fornecer o objeto.

Ao estudar isoladamente cada um dos fatores que compõem a estrutura do antecedente e do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, é possível a assimilação dos critérios abaixo descritos por Paulo de Barros Carvalho:

(...) um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por um verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).<sup>35</sup>

Destarte, ante a identificação precisa dos critérios acima, é possível vislumbrar o arquétipo estrutural basilar de qualquer tributo presente no ordenamento jurídico vigente, bem como sintetizar precisamente o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa, organizando sobremaneira o texto do Direito Positivo de forma clara e científica.

Notórias são a repercussão e a difusão da Teoria da Regra Matriz de Incidência no âmbito do Supremo Tribunal Federal<sup>36</sup> e do Superior Tribunal de Justiça<sup>37</sup>.

## **2.2 A estrutura da Regra Matriz de Incidência do ISSQN**

A espécie tributária objeto do presente estudo é o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), cuja competência tributária pertence aos Municípios e ao Distrito Federal, conferida pelo art. 156, inciso III da Constituição Federal. Assim, compete privativamente aos entes políticos acima descritos a faculdade de instituir, legislar, regular e cobrar o ISSQN.

Por expressa determinação constitucional, ante a peculiar espécie tributária deferida aos Municípios e ao Distrito Federal, coube à União Federal, no exercício da competência legislativa concorrente (art. 24 da Constituição Federal), legislar mediante lei complementar sobre as matérias delimitadas no art. 156, inciso III e no art. 156, §3º da Constituição Federal, elaborando normas gerais acerca do ISSQN. Desta feita, para a compreensão da regra matriz de incidência tributária do imposto em comento em sua completude faz-se necessário o estudo das disposições da lei complementar editada sob o regime constitucional supramencionado.

Além da missão constitucional acima descrita, cumpre à lei complementar federal de caráter geral estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados

---

<sup>35</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 613.

<sup>36</sup> STF. RE-AgR 254.893. Min. Rel. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. DJE 23.03.2010.

<sup>37</sup> STJ. RESp 1.098.981. Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJE 14.12.2010.

pela Carta Magna os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, consoante mandamento do art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal. Conforme é cediço, o Código Tributário Nacional é o principal arcabouço normativo tributário do Brasil, versando sobre a maioria dos itens requisitados pelo art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal. Contudo, o mencionado código não faz menção alguma ao ISSQN em seu corpo.

Hoje em dia, a disciplina legal do ISSQN é trazida pela Lei Complementar nº 116/2003, que assume a missão conferida pelo art. 146, inciso III, alínea “a”, em relação ao imposto em comento, e esgota as matérias obrigatórias requisitadas pelos art. 156, inciso III e no art. 156, §3º da Constituição Federal.

### *2.2.1 Critério Material*

O art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 prescreve que o fato gerador do ISSQN será a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Da interpretação do mencionado dispositivo complementar, infere-se que o imposto sobre serviços de qualquer natureza incidirá quando houver uma prestação de serviço e desde que o serviço prestado esteja contemplado na lista da Lei Complementar nº 116/2003.

Dessa maneira, o comportamento tributado (núcleo da hipótese normativa)

é representado pelo verbo ‘prestar’, acompanhado pelo complemento ‘serviços de qualquer natureza’, fazendo-se necessário consignar que a referida locução não engloba os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por expressa previsão do art. 156, inciso III da Carta Magna, já que integram o âmbito de competência dos Estados e do Distrito Federal<sup>38</sup> (art. 155, inciso II da Constituição Federal).

### *2.2.2 Critério Espacial*

O critério espacial, assim entendido como condições de espaço (local) relativo ao fato social descrito pela hipótese tributária, em verdade é o “plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer”.<sup>39</sup> Dessa maneira, sem a estrutura correspondente ao critério espacial não haverá a conformação da situação fática prevista pela legislação, porquanto o fato ficará desprovido do necessário embasamento empírico-fenomênico de espaço. O critério espacial, portanto, é a

---

<sup>38</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 774.

<sup>39</sup> *Ibid.* 38, p. 149.

circunstância indicativa de lugar<sup>40</sup>, figurando-se como verdadeira coordenada do local da ocorrência do fato social eleito pela lei como hipótese tributária.

Ademais, este importante critério que conjuga a hipótese normativa tributária possui o condão “de delinear os lindes dentro dos quais se faz cogente a norma jurídica”<sup>41</sup>, delimitando o alcance territorial da aplicação das leis tributárias e cortejando a competência tributária dos entes federativos. A interpretação dúbia ou equivocada do critério espacial da regra matriz de incidência tributária pode irrefutavelmente distorcer a própria delegação da competência tributária realizada pela Constituição Federal em prol de um ente político e conferi-la a outro ente, gerando censurável e inconveniente conflito de competência.

É o caso do ISSQN: se for eleito como critério espacial o local da prestação do serviço, o ISSQN será devido ao município X. Contudo, se eleito o critério do local do estabelecimento do prestador como definidor territorial da hipótese tributária, em determinadas situações, o exação referente ao ISSQN será exigível pelo município Y.

Conforme disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, considera-se devido o imposto no local do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta deste, no local de domicílio do prestador, exceto nas hipóteses dos incisos I a XXII, quando o imposto será dividido no local da prestação.

Porém, a celeuma instaurada ao redor do critério espacial da regra matriz de incidência tributária não se exaure nestas breves considerações, razão pela qual a questão jurídica concernente à constitucionalidade e ao modo pelo qual o Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/2003 dispuseram acerca deste importante aspecto será tratada oportunamente.

### 2.2.3 Critério Temporal

O critério temporal da regra matriz de incidência determina o momento exato em que se considera ocorrido o fato gerador do imposto. No caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a incidência tributária ocorre no exato momento do término da prestação do serviço<sup>42</sup>, isto é, “prestado o serviço é devido o imposto”.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 104.

<sup>41</sup> CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 473.

<sup>42</sup> STJ. AgRg nº 184.608/RJ. Min. Rel. José Delgado. 1ª Turma. 18.02.1999. DJE 03.05.1999.

<sup>43</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 311

#### *2.2.4 Critério Pessoal*

O critério pessoal da regra matriz incumbe-se de identificar os sujeitos da obrigação tributária que nascerá com a verificação no mundo empírico da situação fática descrita pelo antecedente da regra matriz de incidência. Pela interpretação da norma tributária deve-se buscar quem faz às vezes de sujeito passivo e ativo na relação tributária.

O ISSQN, consoante art. 156, inciso III da Constituição Federal, é um imposto de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal (art. 32, §1º e 147 da Constituição Federal). Ademais, a competência tributária é indelegável por força do art. 7º do Código Tributário Nacional. Entretanto, o próprio dispositivo do Código Tributário Nacional excepciona esta regra e diz que apenas a arrecadação e a fiscalização poderão ser delegadas às pessoas jurídicas de Direito Público. Contudo, o ISSQN não foi objeto de delegação fiscalizatória e arrecadarória, o que permite afirmação de que o sujeito ativo de eventual relação jurídico-tributária cujo critério material seja a prestação de um serviço descrito em lei complementar são os Municípios e o Distrito Federal, que concentram todos os atos inerentes de cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto em apreço.

Quanto à sujeição passiva, é certo que o responsável pela prestação pecuniária devida ao sujeito ativo é o prestador do serviço, na forma do art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003. Ademais, por força das disposições do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003, os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

#### *2.2.5 Critério Quantitativo*

Por fim, em relação ao critério quantitativo do tributo em análise, temos que a base de cálculo é o preço do serviço prestado (art. 7 da Lei Complementar nº 116/2003). Por sua vez, art. 8º, inciso II da Lei Complementar nº 116/2003 determina que as alíquotas máximas atinjam o patamar de 5%. Contudo, há de se respeitar a instituição de uma alíquota mínima estabelecida pelo ADCT, em seu art. 88, inciso I, que será de 2%. Nesta esteira, a instituição do ISSQN pelos Municípios e Distrito Federal deverá observar alíquotas entre os percentuais de 2% a 5%, nos moldes do art. 88 do ADCT e art. 8º, inciso II da Lei Complementar nº 116/2006, sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade.

### **3. DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISSQN E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

#### **3.1 O Decreto-Lei 406/68**

A Constituição Federal de 1967 determinava em seu art. 25, inciso II, que competia aos Municípios decretar impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou Estados, definidos em lei complementar.

Em 31.12.1968, o então presidente da República Arthur da Costa e Silva, fazendo uso das atribuições a ele conferidas pelo Ato Institucional nº 5/68, elaborou e baixou o Decreto-Lei nº 406/68, que estabelecia as normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) e sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Já sob a égide da Constituição Federal de 1988, consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal<sup>44</sup>, o Decreto-Lei nº 406/68 foi recepcionado como lei complementar calhando, então, a estabelecer o arquétipo da regra matriz de incidência tributária do ISSQN.

O critério espacial do ISSQN trazido pelo Decreto-Lei nº 406/68 estava estampado em seu art. 12, texto normativo este que foi expressamente revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, e possuía a seguinte redação:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação. c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Sem qualquer esforço hermenêutico ou empenho jurídico-interpretativo extraordinário, ao decompor a norma trazida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, infere-se que a alínea “a” elegeu como regra geral e conseqüente critério espacial da regra matriz de incidência do ISSQN o local do estabelecimento do prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador, para todo e qualquer serviço prestado.

Quanto às demais hipóteses (alíneas “b” e “c”), é evidente que somente nos casos de serviços específicos e taxativos, tais como os de construção civil e daqueles que se referem ao item 101 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68<sup>45</sup>, é que deverá ser considerado o local da

---

<sup>44</sup> STF. RE 262.598/PR. Rel. Ilmar Galvão. Relatora para Acórdão Min. Cármen Lúcia. 1ª Turma. DJE 27.09.2007.

<sup>45</sup> Item 101 da Lista Anexa do Decreto-Lei nº 406/68: Exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de

prestação do serviço como critério espacial da regra matriz de incidência do ISSQN.

Assim, notadamente, “não se tratando se serviços de construção civil, nem de exploração de rodovia por meio da cobrança de preço aos usuários, o imposto seria devido no local do estabelecimento do prestador, independentemente do local em que o serviço fosse prestado”<sup>46</sup>.

O Decreto-Lei nº 406/68 permaneceu vigente e estruturando normativamente a regra matriz de incidência tributária do ISSQN até 31 de julho de 2003, data esta em que foi sancionada a Lei Complementar nº 116/2003. Dessa maneira, durante mais de uma década os diversos tribunais da Nação, especialmente o Superior Tribunal de Justiça, se debruçaram sobre a mencionada legislação, empenhando-se em sua interpretação e aplicação, oportunidade em que surgiram diversos posicionamentos jurisprudenciais acerca da celeuma relativa ao critério espacial do ISSQN.

### **3.2 A jurisprudência oscilante do Superior Tribunal de Justiça**

Paradeiro natural das discussões atinentes à aplicação e vigência da legislação federal, as questões relacionadas ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN trazido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68 dirigiram-se ao Superior Tribunal de Justiça.

O Superior Tribunal de Justiça, mormente, se confronta com as controvérsias de natureza tributária pela via angusta do recurso especial, este veiculado em face de causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos estados, do Distrito Federal e territórios, quando a decisão recorrida: contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; ou der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Consoante já mencionado, especialmente no âmbito do ISSQN, o critério espacial da regra matriz de incidência tributária é um fator categoricamente crucial na determinação do município em que será devida exação. Dessa maneira, “o local da prestação de serviço deve permitir se saiba qual a lei aplicável e que se identifique, também, qual o ente político-constitucional que, validamente, pode exigir o tributo”.<sup>47</sup> Trata-se, pois, de diretriz legal que determina legitimamente a competência tributária de cada ente municipal, tendo em vista as

---

capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

<sup>46</sup> PIVA, S. H. G. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 115.

<sup>47</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 316

características inerentes a este imposto.

Portanto, uma determinada interpretação acerca do critério espacial do ISSQN pode retirar o importe referente à receita tributária de um município e alocá-la em outro, instaurando verdadeira guerra fiscal entre os entes municipais, cujo intuito é angariar o valor do tributo em questão. Tal guerra fiscal foi travada pelos Municípios principalmente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, onde a matéria foi acirradamente debatida em diversas oportunidades, tendo a Corte Especial por vezes proferido decisões diametralmente opostas.

Em sessão de 4 de abril de 1994, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça começou a disseminar um determinado entendimento que doravante se consolidaria. O precedente instaurado na oportunidade do julgamento do REsp nº 41.867-4/RS trouxe o posicionamento abaixo ementado:

TRIBUTARIO. ISS. SUA EXIGENCIA PELO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68. Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. E o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.<sup>48</sup>

Por sua vez, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 14 de dezembro de 1994, ao julgar do REsp nº 16.033-0/SP, entendeu, inequivocamente, que “a regra geral sobre a competência para instituir o tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência se desloca para o local da prestação”.<sup>49</sup>

Contudo, nos anos que seguiram, o entendimento predominantemente ventilado pelos ministros de ambas as turmas do Superior Tribunal de Justiça foi aquele preconizado no julgamento do REsp nº 41.867-4/RS, cuja tese jurídica serviu de paradigma principalmente para a elaboração dos seguintes recursos especiais: REsp nº 54.002-0/PE (1ª Turma); REsp nº 115.337/ES (1ª Turma); REsp nº 525.067/ES (2ª Turma); REsp nº 299.838/MG (1ª Turma); REsp nº 443.965/TO (2ª Turma).

A celeuma não pôde ser resolvida no âmbito das turmas do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual, em sede de embargos de divergência, a 1ª Seção da Corte Especial

<sup>48</sup> STJ. REsp nº 41.867-4/RS. Min. Rel. Demócrito Reinaldo. Unânime. 1ª Turma. Julgado em 04.04.1994.

<sup>49</sup> STJ. REsp nº 16.033-0/SP. Min. Rel. Hélio Mosimann. Unânime. 2ª Turma. Julgado em 14.12.1994.

entendeu categoricamente que, para fins de incidência do ISSQN, importa o local da prestação do serviço, ou seja, da concretização do fato gerador, consoante ementa abaixo colacionada.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES. I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 406/68. II - Embargos rejeitados.<sup>50</sup>

### *3.2.1 Críticas ao posicionamento proferido no EREsp nº 130.792-CE*

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, na oportunidade do julgamento dos embargos de divergência EREsp nº 130.792-CE, consolidou um entendimento jurisprudencial audacioso e notadamente polêmico, que prevaleceu no âmbito deste Tribunal Superior por um interregno considerável, infundindo uma vultosa gama de decisões posteriormente prolatadas.

Indubitavelmente, o Superior Tribunal de Justiça, ao determinar que o critério espacial da regra matriz de incidência tributária seria o local onde se concretiza o fato gerador, como critério apto a fixar a competência tributária do ISSQN, incorreu em séria atecnia material e formal, malversando diversas disposições do ordenamento jurídico vigente.

Em múltiplos julgados, bem como no corpo do EREsp nº 130.792-CE, por diversas vezes, os ministros do Superior Tribunal de Justiça consignaram que, no texto do art. 12, alínea “a” do Decreto-lei nº 406/68, onde se lia “local do estabelecimento prestador” dever-se-ia ler “local em que o serviço foi prestado, independentemente de onde estiver o estabelecimento do prestador”.<sup>51</sup>

Isso porque o Superior Tribunal de Justiça, ao conjugar a redação do Decreto-Lei nº 406/68 e o comando do art. 153, inciso III da Constituição Federal, entendeu que o município competente para exigir o ISSQN é aquele em cujo território se verificou empiricamente (de fato) a prestação do serviço. Assim, tornou-se competente para a exação em comento o município, onde verdadeiramente ocorreu o “fato gerador”, sendo inconcebível que a lei de um município pudesse ter plena vigência em outro, tributando fatos além de seus territórios, situação esta que conferiria caráter extraterritorial às leis municipais, infringindo o princípio constitucional da territorialidade das leis. Trata-se de entendimento perfilhado por Roque Antônio Carrazza.

O doutrinador acima considera que o art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68 deve

---

<sup>50</sup> STJ. EREsp nº 130.792-CE. Min. Rel. Nancy Andrighi. 1ª Seção. Julgado em 07.04.2000.

<sup>51</sup> REsp nº 54.002-0/PE. Min. Rel. Demócrito Reinaldo. 1ª Turma. Unânime. Julgado em 05.04.1995.

ser interpretado com cautela para que se não reste violado o princípio constitucional implícito que defere aos municípios a competência para exigir o ISSQN relativo às prestações de serviços ocorridas dentro de suas fronteiras, porquanto “as hipóteses de incidência dos tributos que foram conferidos à competência dos municípios só encontram fundamento de validade nos precisos e estritos limites”<sup>52</sup> de seus territórios.

Contudo, em verdade, ao posicionar-se desta maneira, o Superior Tribunal de Justiça acabou por negar vigência<sup>53</sup> ao art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68, afastando a aplicação da lei tributária dos casos concretos e elegendo como regra geral o critério espacial reservado excepcional e exclusivamente ao ISSQN relativo às hipóteses de construção civil e exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários.

Ora, consoante entendimento doutrinário, negar vigência é o mesmo que “deixar de aplicar a norma correta ao caso concreto”<sup>54</sup>. Assim, ao categoricamente sustentar que para todas as hipóteses tributárias materiais de “prestação de serviço” o critério espacial do ISSQN seria o local da efetiva prestação de serviço, o Superior Tribunal de Justiça manifestamente negou vigência ao art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68, deixando de aplicá-lo.

Tal posicionamento, a princípio, é inconcebível no âmbito do ordenamento jurídico vigente, visto que, o Superior Tribunal de Justiça, intérprete e guardião máximo da legislação federal infraconstitucional, deveria zelar pela aplicação inequívoca do dispositivo em voga, bem como pelo respeito às normas constitucionais, buscando uma forma de integralização sistêmica da norma em relação à Constituição Federal e aos demais enunciados legais.

Consoante é cediço, a lei é obrigatória e impositiva, devendo ser observada e cumprida sem exceções pelos membros da sociedade, cabendo aos tribunais, como órgãos do Poder Judiciário, aplicá-la sem ressalvas desde que verificada a hipótese normativa no mundo fenomênico. Porém, é inaplicável a lei inconstitucional<sup>55</sup> – assim entendida aquela lei que, ao ser confrontada em face da Constituição Federal, carece de compatibilidade normativa formal ou material.

Por conseguinte, se no exame da causa *sub judice* os tribunais se depararem com uma lei inconstitucional, poderão abster-se de aplicá-la na hipótese de sua inconstitucionalidade restar expressamente declarada. Dessa maneira, “o Judiciário somente se abstém de aplicar uma norma em pleno vigor, quando apresenta contra ela algum vício de

---

<sup>52</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 319.

<sup>53</sup> *Ibid.* 52, p. 343.

<sup>54</sup> NEVES, D. A. *Manual de Direito Processual Civil*. São Paulo: Editora Método, 2013, p. 743

<sup>55</sup> DIDIER J., F.; CUNHA, C. *Curso de Direito Processual Civil – v3*. Bahia: JusPodivm, 2010, p. 571.

inconstitucionalidade”.<sup>56</sup>

Ocorre que o art. 97 da Constituição Federal determina que somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público. Pormenores, “não somente a decretação expressa de inconstitucionalidade, mas também o simples afastamento da incidência da norma, no todo ou em parte, devem submeter-se à exigência do art. 97 da Constituição Federal”.<sup>57</sup>

A questão da declaração de inconstitucionalidade por tribunal no exercício do controle difuso de constitucionalidade reveste-se de tamanha importância que o Supremo Tribunal Federal, em 18 de junho de 2008, editou a Súmula Vinculante nº 10 consolidando o entendimento de que viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, afasta sua incidência<sup>58</sup> no todo ou em parte.

Entretanto, ao compulsar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não se vislumbra qualquer incidente de inconstitucionalidade suscitado no que tange ao tema atinente ao art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68 (art. 480 do Código de Processo Civil). E mesmo que houvesse o órgão competente para conhecer destas causas seria a Corte Especial, consoante art. 11, inciso IX do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça e não a 1ª Seção.

Portanto, ao determinar a inaplicabilidade do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68 sob o fundamento de que haveria afronta em relação ao princípio constitucional da autonomia e territorialidade das leis municipais e em relação ao princípio constitucional implícito que defere aos municípios a competência para exigir o ISSQN relativo às prestações de serviços ocorridas dentro de seus territórios (art. 153, inciso III da Constituição Federal), o Superior Tribunal de Justiça agiu em desconformidade com a Constituição Federal, visto que afastou a incidência de norma legal sem a observância cogente da cláusula de reserva de plenário (art. 97 da Constituição Federal).

Destarte, ao proceder desta maneira, a Corte Superior declarou a inconstitucionalidade

---

<sup>56</sup> DIDIER J., F.; CUNHA, C. *Curso de Direito Processual Civil* – v3. Bahia: JusPodivm, 2010, p. 571.

<sup>57</sup> *Ibid.* 56, p. 572.

<sup>58</sup> O julgamento dos embargos de divergência EREsp nº 130.792-CE se deu em meados dos anos 2000. Contudo, se houvesse sido realizado após a Emenda Constitucional nº 45/04 que introduziu o art. 103-A na Constituição Federal e trouxe delineado o instituto da súmula vinculante, caberia o manejo da Reclamação Constitucional proposta diretamente ao Supremo Tribunal Federal (art. 103-A, §3º da Constituição Federal), ante ao comprovado flagrante desrespeito ao enunciado da Súmula Vinculante nº 10 e indiretamente ao próprio art. 97 da Constituição Federal.

do art. 12, alínea “a” do Decreto-lei nº 406/68 indireta e acidentalmente, conquanto no cerne da norma em apreço não houvesse inconstitucionalidade alguma (conforme doravante restará demonstrado); ainda por cima, o fez em desconformidade com as normas constitucionais.

### **3.3 A Lei Complementar nº 116/2003**

A questão atinente à aplicação do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68 como critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN reveste-se de tamanha importância, porquanto a Lei Complementar 116/2003, ao expressamente revogar o artigo supramencionado (art. 10), trouxe em seu art. 3º redação análoga.

Confira-se:

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.

Ao analisar detidamente o texto legal do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, infere-se que não houve qualquer mudança significativa na eleição do critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, apenas mera reformulação sintática do enunciado prescritivo. Porém, essencialmente, assim como era sob a égide do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68, manteve-se o “local do estabelecimento do prestador” como critério designador geral da competência tributária municipal, preservando o conteúdo semântico da norma tributária.

Além do mais, ao invés de duas exceções à regra geral conforme estabelecia o art. 12 do Decreto-Lei 406/68, a Lei Complementar nº 116/2003 entendeu por bem veicular 22 (vinte e duas), que se furtam do critério espacial geral “local do estabelecimento do prestador”. As exceções preveem que o serviço será considerado prestado no local de sua efetiva prestação ou no local do estabelecimento do tomador.

Assim, já que a redação do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 diferiu apenas sintaticamente, mas não semanticamente do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, haveria uma significativa problemática jurídica se o Superior Tribunal de Justiça continuasse a julgar as causas *sub judice* referentes ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN na mesma medida dos entendimentos supramencionados, ou seja, abstando-se de aplicar a norma legal tributária ao caso concreto, porquanto o critério espacial “local do estabelecimento prestador” coerentemente persistiu em nosso ordenamento jurídico.

### 3.3.1 Da função constitucional *dúplice*

#### 3.3.1.1 Normais gerais em matéria de legislação tributária em relação aos “fatos geradores” dos impostos

Na seara do Direito Tributário, coube à lei complementar federal, de caráter nacional (art. 24, inciso I e §1º da Constituição Federal), as tarefas elencadas no art. 146 da Constituição Federal, quais sejam, dirimir conflitos de competência entre os entes federativos (art. 146, inciso I da Constituição Federal); regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inciso II da Constituição Federal); e estabelecer *normas gerais em matéria de legislação tributária*, especialmente, sobre as matérias descritas pelas alíneas do inciso III do art. 146 da Constituição Federal.

Trata-se da materialização da função tricotômica<sup>59</sup> da lei complementar tributária.

Especificamente quanto ao encargo de editar as normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, inciso III da Constituição Federal), cumprirá à União Federal “apontar diretrizes, os lineamentos básicos; operar por sínteses, indicando e resumindo”,<sup>60</sup> jamais adentrando em assuntos atinentes às peculiaridades da tributação no âmbito da economia interna dos entes políticos, destinando-se única e exclusivamente a uniformizar o aparato legislativo tributário entre os entes políticos tributantes nos pontos em que lhe são comuns.

Tal regulamentação complementar evita o caos normativo tributário que certamente se instauraria em virtude da esmagadora gama de entes federativos<sup>61</sup> legislando à sua própria maneira com o pretexto de estar exercendo a competência tributária delegada pela Constituição Federal, culminando com o desprestígio do princípio da segurança jurídica.

No âmbito da competência legislativa concorrente, as normas gerais de editadas pela União Federal são de observância obrigatória em relação aos ademais entes federados e são imperativos de segurança jurídica, “na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas”.<sup>62</sup>

O art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal estabelece expressamente que à lei complementar cumprirá editar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos

---

<sup>59</sup> Os doutrinadores que perfilham esta corrente teórica entendem que a lei complementar tributária prevista pelo art. 146 da Constituição Federal possui três funções que equivalem às disposições dos próprios incisos do artigo em voga.

<sup>60</sup> CARRAZZA, A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Mal. Editores, 2005, p. 859.

<sup>61</sup> 26 estados-membros, 1 Distrito Federal e 5.570 municípios.

<sup>62</sup> STF. RE 433.352/MG. Rel. Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgado em 20.04.2010.

*impostos* discriminados na Constituição Federal, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Da análise do mencionado dispositivo constitucional, infere-se que compete à lei complementar de caráter nacional elaborada pela União Federal a definição dos aspectos da regra matriz de incidência tributária dos *impostos*, elucidando a aspiração da Constituição Federal e pormenorizando seus ensejos, jamais mutilando as prerrogativas inerentes aos entes federativos. Dessa maneira, “cabe à lei complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, o que feito pelo CTN (para a maior parte dos impostos), pela Lei Complementar nº 87/96 (para o ICMS) e pela Lei Complementar nº 116/2003 (para o ISS)”.<sup>63</sup>

Ora, ao determinar que a definição dos fatos geradores dos impostos concerne à lei complementar, a Constituição Federal indubitavelmente almejou demonstrar que o antecedente da regra matriz de incidência de todos os impostos (fato social de conteúdo econômico atrelado a condições de espaço e tempo) deve ser elaborado genericamente pela União Federal, no exercício da competência legislativa concorrente (art. 24, inciso I, §1º e art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal), com intuito de uniformizar e harmonizar o exercício da competência tributária dos entes federados.

É evidente que a expressão “fato gerador”, contida tanto na Constituição Federal como no Código Tributário Nacional, é dotada de flagrante ambiguidade, porquanto ora refere-se à hipótese tributária (antecedente da regra matriz de incidência tributária), ora ao acontecimento no mundo empírico que dá ensejo ao fato jurídico tributário<sup>64</sup>. Certamente, no âmbito da Constituição Federal, dada a abstração teórica que lhe é inerente, a expressão “fato gerador” deve ser compreendida como hipótese tributária, isto é, como o antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Dessa maneira, compete à lei complementar instituir o critério espacial dos impostos descritos pela Constituição Federal, desde que, pautado-se pelos preceitos constitucionais vigentes e saiba extrair do Texto Magno a essência e a individualidade de cada materialidade tributária e de cada norma de competência tributária deferida aos entes federativos.

---

<sup>63</sup> PAULSEN, L. *Curso de Direito Tributário Completo*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2012, p. 114.

<sup>64</sup> CARVALHO, P. B. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 112.

### 3.3.1.2 Missão constitucional de dirimir conflitos decorrentes do exercício da competência tributária

Ao decompor os comandos legais da Lei Complementar nº 116/2003, infere-se que este veículo normativo estabelece nitidamente diretrizes que dirimem conflitos decorrentes do exercício da competência tributária municipal relativamente ao ISSQN. Nesta hipótese, a Lei Complementar nº 116/2006 desempenha outra função constitucional, aquela atinente à solução de conflitos de competência, tarefa esta prevista pelo art. 146, inciso I da Constituição Federal.

Em síntese, “a competência tributária deve ser entendida como o poder de tributar, ou poder tributário, depois de juridicamente delimitado”.<sup>65</sup> Nesta esteira, a competência tributária pode ser compreendida como “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”.<sup>66</sup>

Compulsando o Sistema Tributário Nacional, conclui-se que o deferimento das competências tributárias é feito em caráter exclusivo e “privativo, quer dizer, o tributo atribuído a uma unidade federativa não pode ser instituído por outra”.<sup>67</sup>

Contudo, no caso do ISSQN, as complexidades circunstanciais e jurídicas inerentes à materialidade tributária eleita pela Constituição Federal e a voraz concorrência municipal em busca de arrecadação (guerra fiscal) são alguns dos principais fatores que protagonizam habitualmente conflitos de competência tributária entre os entes federativos locais. É que, “pela própria materialidade do ISS e em face da multiplicidade de municípios, vê-se que, no quadro da nossa repartição de competências tributárias, estamos diante de área que, por excelência, é ensejadora de conflito”.<sup>68</sup>

Há conflito de competência numa situação em que se verifique a presença de mais de um ente político tributante exercendo sua competência tributária definida na Constituição Federal em face de um mesmo objeto. Tal conjuntura, no campo do ISSQN, pode ser verificada “em razão de peculiaridades do prestador ou da prestação de serviços. São conflitos entre lei de ISS do Município X e lei do ISS do Município Z (ou, ainda, de diversos outros Municípios), em razão da pretensão de mais de um deles de entender como ‘seu’, determinado fato imponível”.<sup>69</sup>

É que, consoante é cediço, o critério material “prestar serviços de qualquer natureza” pode ser verificado em diversos municípios concomitantemente ou ainda gerar dúvidas acerca

---

<sup>65</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *A Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 171.

<sup>66</sup> CARRAZZA, RA. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Mal. Editores, 2005, p. 467.

<sup>67</sup> *Ibid.* 65.

<sup>68</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 317.

<sup>69</sup> *Ibid.* 68, p. 320.

de qual ente político local é competente para exigir a exação, ante a natureza complexa e “divisível” de determinadas prestações de serviços, porquanto até a concretização efetiva da prestação, o *iter* pode estender-se por diversos territórios municipais distintos.

Previendo esta zona nebulosa e turva do exercício da competência tributária, a própria Constituição Federal expressamente conferiu à lei complementar de caráter nacional, elaborada pela União Federal no exercício da competência legislativa concorrente, o encargo de prevenir, dirimir e solucionar conflitos de competência, fixando “critérios objetivos de evitação de conflitos, cuja idoneidade se pode aferir pela conformidade material com as exigências constitucionais pertinentes”.<sup>70</sup>

Contudo, à lei complementar é vedado se dissociar dos ditames descritos pelo Sistema Tributário Nacional, ampliando, reduzindo ou suprimindo o exercício da competência tributária. A solução do legislador complementar deve de modo objetivo, criterioso e equilibrado ponderar e apaziguar os interesses conflitantes envolvidos, sob pena de inconstitucionalidade se destoar dos princípios e diretrizes traçados pela Constituição Federal.

Dessa forma, o legislador complementar, sensível ao iminente conflito de competência que surgiria em decorrência do critério material da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, entendeu por bem elaborar a regra do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 com dupla implicação: estabelecer o critério espacial da regra matriz de incidência tributária (art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal); e dirimir conflito de competência (art. 146, inciso I da Constituição Federal).

Ao observar atentamente os comandos normativos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, infere-se que o legislador complementar propositalmente empregou a expressão o “imposto será devido no local do estabelecimento do prestador” com manifesta intenção de direcionar a arrecadação do tributo em comento ao município que albergar o estabelecimento do prestador. Nesta oração, resta evidenciado o esforço legislativo em suprir qualquer eventual dúvida acerca do exercício da competência tributária no que concerne ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN.

A ação de supressão de conflitos de competência também pode ser notada no âmbito das exceções dos incisos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, hipóteses estas que o legislador complementar optou por desde já instituir o local onde será devido o ISSQN, ora no local da prestação efetiva, ora no local do estabelecimento do tomador, visto ser prontamente identificáveis os locais de concretização destes serviços.

---

<sup>70</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 318.

Resta evidente, portanto, que há um comando legal complementar imperativo, diretivo e legítimo determinando o destino da arrecadação do ISSQN ao município respectivo.

Ademais, o fato da Lei Complementar nº 116/2003 contemplar hipóteses exclusivamente direcionadas a dirimir conflitos verificados no exercício da competência tributária municipal não importa, em momento algum, em distorção ou malversação das normas constitucionais relacionadas à outorga de competência tributária dos entes federativos.

Em verdade, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 presta-se a aclarar o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, elucidando a prerrogativa constitucional que cada município possui de tributar a ocorrência de “fatos geradores” dentro de seus territórios, desde que, evidentemente, o estabelecimento do prestador esteja instalado nos limites de suas fronteiras ou, nas hipóteses das exceções do artigo supracitado, desde que o serviço seja prestado dentro de seu território.

Trata-se de verdadeira reafirmação da competência tributária local no que tange ao ISSQN, tendo a lei municipal ou distrital “competência para tributar todos os serviços executados pelo estabelecimento do prestado, localizado em seu território”<sup>71</sup>. Assim, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 não tolhe a competência tributária municipal, organiza-a, esclarecendo-a, com intuito de suprimir qualquer eventual conflito que subsista.

### *3.3.2 A constitucionalidade das hipóteses eleitas como critério espacial*

A Lei Complementar nº 116/2003, ao reestruturar o texto contido no art. 12 do Decreto-Lei 406/68, carece de inconstitucionalidade, visto que foi elaborada formal e materialmente nos conformes das diretrizes constitucionais impostas pela Carta Magna.

Primeiramente, em relação ao aspecto formal, consoante já mencionado, é papel da lei complementar tributária, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, em relação aos *impostos* discriminados na Constituição Federal, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, consoante disposições do art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

O ISSQN não escapa à regra geral supramencionada imposta pela Constituição Federal, razão pela há a necessidade de uma lei complementar elaborada genericamente pela União Federal, no exercício da competência legislativa concorrente (art. 24, inciso I, §1º, art. 146, inciso III, alínea “a” e art. 153, inciso III todos da Constituição Federal), com intuito de

---

<sup>71</sup> DERZI, M. A. M. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços, p. 71. apud TORRES, H. T. (co.). ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004. In: PIVA, S. H. G. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

uniformizar e harmonizar o exercício da competência tributária dos entes federados, bem como de conceber o antecedente da regra matriz de incidência do imposto em comento, trazendo por menores o fato social de conteúdo econômico atrelado a condições de espaço e tempo.

O veículo introdutor de normas no caso em apreço é a Lei Complementar nº 116/2003, produto legislativo que formalmente se amolda ao critério constitucional do art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, plenamente competente, portanto, a versar sobre a eleição dos critérios espaciais do ISSQN.

No que tange à constitucionalidade do conteúdo dos critérios espaciais eleitos pelo art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, cumpre mencionar o seguinte: ao versar sobre o ISSQN, a Constituição Federal apenas trouxe a materialidade que deverá ser tributada (serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar – art. 156, inciso III), bem como o dever constitucional de a lei complementar tributária de caráter nacional fixar alíquotas máximas e mínimas do ISSQN; excluir da incidência do referido imposto as exportações de serviços para o exterior; e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, no âmbito dos municípios.

Nitidamente, a Carta Magna não impôs taxativamente um critério espacial específico e conseqüentemente cogente. Não há previsão constitucional acerca de um critério espacial necessário e imprescindível ao ISSQN, motivo pelo qual é deferida ao legislador infraconstitucional complementar (art. 24, inciso I, §1º, art. 146, inciso III, alínea “a” e art. 153, inciso III todos da Constituição Federal) a faculdade de eleição dos critérios espaciais do ISSQN, desde que estes não se contraponham aos demais vetores constitucionais e ao próprio critério material do ISSQN, suprimindo-o.

Da leitura atenta dos dispositivos constitucionais, é possível extrair um critério espacial “natural”<sup>72</sup> do ISSQN, qual seja, o local da prestação do serviço. Tal substrato decorre da interpretação lógica do Texto Supremo e das peculiaridades intrínsecas à materialidade “prestar serviços”, afinal o serviço é empiricamente verificado no local de sua efetiva prestação.

Contudo, indubitavelmente, a lei complementar tributária editada nos moldes dos art. 24, inciso I, §1º, art. 146, inciso III, alínea “a” e art. 153, inciso III todos da Constituição Federal pode e deve (se for necessário), “eleger critério espacial diferente do local da

---

<sup>72</sup> PIVA, S. H. G. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 145.

execução do serviço, desde que se mantenha conexão com o território municipal”<sup>73</sup> e com o próprio critério material da espécie tributária. Nesta toada, coube à Lei Complementar nº 116/2003 a previsão dos seguintes critérios espaciais, cujo conteúdo e finalidade repousam abaixo expostos.

### 3.3.2.1 Local do estabelecimento prestador

Como regra geral aplicável a todas as hipóteses de prestação de serviços que não constem das exceções legalmente previstas, o legislador complementar estabeleceu, na primeira parte do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, que o critério espacial do ISSQN é o local onde se localiza o estabelecimento do prestador, *ipsis litteris*, “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador”.

Ora, a espécie eleita pelo legislador complementar para figurar como critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN não apresenta qualquer vício que a macule com o gravame da inconstitucionalidade, razão pela qual a norma do critério espacial não poderia ter suportado negativa de vigência sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 e não poderá ter sua aplicação freada enquanto perdurar as disposições da Lei Complementar nº 116/2003.

É que, consoante já mencionado, a Constituição Federal em seu texto não elege hipótese alguma para o critério espacial do ISSQN. Este silêncio constitucional, em verdade, mostra-se proposital, ante a natureza inquietante da hipótese material tributária conferida aos municípios e ao Distrito Federal. O fato econômico-social de “prestar serviços” é dotado de uma gama infundável de variáveis circunstanciais e jurídicas que são propensas ao conflito de competência tributária.

Assim, não há impedimentos constitucionais para que haja a escolha de um critério espacial distinto daquele obtido pela conclusão lógica e notadamente empírica do binômio “hipótese material e competência tributária municipal”. Pela conjugação destes fatores, o imediato substrato extraído é um critério espacial implícito e “natural” do ISSQN. Contudo, parece-nos que não é esta a vontade do Constituinte, porque se o fosse expressamente determinaria.

Nesta esteira, há um campo, embora significativamente restrito, no qual o legislador complementar pode aventurar-se e assim instituir determinado critério espacial para o ISSQN. As únicas e exclusivas restrições pairam em face da hipótese tributária eleita (critério

---

<sup>73</sup> DERZI, M. A. M. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços, p. 57. apud TORRES, H. T. (co.). ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004. In: PIVA, S. H. G. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

material, no caso “prestar serviços”) e da competência tributária constitucionalmente delegada aos municipais e ao Distrito Federal.

Não é permitido à lei complementar tributária eleger um critério espacial para o ISSQN que não esteja gravitando em torno do critério material “prestar serviços”, como por exemplo, local da celebração do contrato de prestação de serviços. Na hipótese, “a mera contratação não materializa o fato ‘prestar serviços’; é mera previsão de fato que pode concretizar-se ou não”,<sup>74</sup>, sendo irrelevante sob a ótica do ISSQN o local da celebração do contrato.

Ademais, mencionou-se que o critério espacial do ISSQN deve guardar conexão com o território municipal, porquanto a competência tributária atinente ao ISSQN foi atribuída aos Municípios. Ora, a hipótese em apreço (“estabelecimento prestador”) evidentemente guarda relação territorial com o município, visto que a instalação do estabelecimento pressupõe um território municipal, bem como orbita concomitantemente em relação ao critério material do ISSQN, o que legitima sua eleição como critério espacial do ISSQN.

Desta feita, “a utilização do estabelecimento do prestador como regra geral não contraria a Constituição Federal, pois esta não impede que a lei determine outro elemento de conexão territorial em substituição ao local da execução do serviço como critério definidor da competência do Município”.<sup>75</sup>

### 3.3.2.2 Local da prestação do serviço

O critério espacial “natural” constitucionalmente não obrigatório obtido pela confluência dos fatores que compõem o binômio da “hipótese material tributária e competência tributária”, também foi prestigiado pela Lei Complementar nº 116/2003, porém, de modo secundário e excepcional. Por este critério legal, o ISSQN caberá ao município local da prestação efetiva do serviço, desde que a prestação de serviço esteja taxativamente excepcionada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 em seus 22 incisos.

Há uma corrente doutrinária<sup>76</sup> que sustenta a tese da prevalência total do local da prestação do serviço, visto que o critério espacial do ISSQN é extraído implicitamente da Constituição Federal.

---

<sup>74</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 331.

<sup>75</sup> DERZI, M. A. M. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços. apud TORRES, H. T. (co.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004. In: PIVA, S. H. G. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

<sup>76</sup> Como precursores da tese da prevalência do local da efetiva prestação do serviços figuram Roque Antônio Carrazza e Aires F. Barreto.

Na trilha do mencionado posicionamento, se o arcabouço normativo constitucional determina que a descrição legal do fato econômico-social tributário é o ato de “prestar de serviço”, então, o critério espacial deve necessariamente ser o local onde se presta efetivamente o serviço, porquanto a hipótese tributária somente irradiaria implicações jurídicas se a mencionada prestação for verificada dentro do território do ente municipal.

Este foi, inclusive, o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sob a égide da vigência do Decreto-Lei nº 406/68.

Evidentemente, este não é o critério espacial geral da regra matriz de incidência tributária do ISSQN. Trata-se nitidamente de hipótese excepcional (prestações de serviços previamente taxativas descritas em lei) em que se aplicará regra específica, dirigindo a arrecadação ao município do local da efetiva prestação do serviço excepcionado.

A operacionalização do critério espacial “local da prestação do serviço” é deveras tortuosa, ante a variedade e a natureza das inúmeras espécies de serviços concebíveis somados ao fato de existirem mais de 5 mil municípios na Federação, prestando-se apenas a determinar a competência tributária municipal nos casos em que os serviços não deixam margem para dúvidas a respeito do local em que são executados.<sup>77</sup>

Ressalta-se, por fim, não se tratar de um critério eivado de inconstitucionalidade, visto que o arquétipo do ISSQN trazido pela Constituição Federal autoriza a eleição do “local da prestação do serviço” como critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN; porém, tanto o Decreto-Lei nº 406/68 como a Lei Complementar nº 116/2003 entenderam por bem reservar-lhe papel secundário e excepcional com intuito manifesto de prestigiar o “local do estabelecimento do prestador” e dirimir sensivelmente determinados conflitos de competência tributária.

### 3.3.2.3 Local do estabelecimento do tomador

A Lei Complementar nº 116/2003 previu ainda um último critério espacial para o ISSQN, trazendo hipótese inovadora, tendo em vista que o “local do estabelecimento do tomador” não estava contemplado nas disposições do Decreto-Lei nº 406/68.

O §1º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que o ISSQN incidirá também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país. Ante a peculiaridade deste caso em especial (impossibilidade de tributação em território estrangeiro), o art. 3º, inciso I da Lei Complementar nº 116/2003 determina que

---

<sup>77</sup> PIVA, S. H. G. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 157.

o imposto seja devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.

Por sua vez, os serviços de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres (item 17.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003) também serão considerados prestados no “local do estabelecimento do tomador”, porquanto assim determinou o legislador tributário complementar de maneira proposital.

Na esteira do posicionamento sustentado, não há qualquer empecilho constitucional para a eleição infraconstitucional do “local do estabelecimento do tomador” como critério espacial da regra matriz de incidência tributária, visto que a hipótese de compatibiliza com o critério material e com as variáveis da competência tributária municipal (conexão territorial), o que legitima o desígnio do legislador complementar.

### **3.4 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003**

O temor jurídico que surgiu com a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003 pairou em torno do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no que concerne ao local da prestação do serviço, já que sob a égide do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68, a Corte Superior acabou por negar vigência ao mencionado dispositivo, consolidando entendimento de que o serviço era considerado prestado e o imposto devido no local da efetiva ocorrência do “fato gerador” e não no local do estabelecimento do prestador.

É que, a redação do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 manteve integralmente a essência da regra contida nos dispositivos do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, alargando apenas o rol das exceções à regra geral do local do estabelecimento do prestador, o que poderia desencadear a manutenção do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça em relação ao local considerado para ocorrência do “fato gerador” (prestação de serviço) e ao destino da arrecadação do ISSQN, instaurando um clima de notória insegurança jurídica.

Contudo, compulsando os julgados da Corte Superior, verifica-se que felizmente a inteligência jurisprudencial foi modificada, tendo sido restaurada aplicação do preceito legal atinente ao “local do estabelecimento do prestador” novamente eleito pelo legislador complementar como critério espacial “geral” da regra matriz de incidência tributária do ISSQN.

Como era de se esperar, o advento das disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 devolveu ao Superior Tribunal de Justiça a celeuma atinente ao local onde se considera prestado, via de regra, os serviços objeto de tributação pelo ISSQN, questão esta

que se mostrava consolidada em sentido diverso, consoante já mencionado.

O primeiro precedente encontrado no âmbito da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do critério especial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN já revela a nova tendência do entendimento da Corte Superior. Trata-se do REsp nº 1.117.121-SP julgado em 14 de outubro de 2009 da relatoria da Min. Eliana Calmon, que decidiu a causa *sub judice* de modo unânime. Em sua fundamentação, a Min. Eliana Calmon sustentou que a Lei Complementar nº 116/2003 promoveu profundas alterações legislativas em relação ao art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, tendo elegido como local de recolhimento do ISSQN o lugar da sede da empresa, atendendo a súplica dos contribuintes.

Por conseguinte, a relatora esclareceu que o imposto, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, deve ser recolhido no local do estabelecimento prestador, município em que a empresa contribuinte desenvolve temporária ou permanentemente a atividade de prestar serviços (art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003). Este posicionamento, *data vênia*, mostra-se impreciso, pouco convincente e com o nítido intuito de legitimar a atuação pretérita da Corte Superior, já que substancialmente a norma tributária de delimitação do critério espacial do ISSQN não foi alterada. Entretanto, com este entendimento pioneiro, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça iniciou um bem-aventurado processo de modificação de sua jurisprudência, adequando-a aos ditames legais reiterados pela Lei Complementar nº 116/2003 e rompendo com os paradigmas tortuosos outrora adotados.

Cumprе ressaltar que o acórdão do REsp nº 1.117.121-SP foi preferido sob o regime do 543-C do Código de Processo Civil, aplicando-se, portanto, a providência jurisdicional a todos os outros recursos especiais que foram propostos com fundamento em idêntica questão de direito.

Doravante, em 14 de dezembro de 2011, no julgamento do Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Agravo nº 1.272.811/MG, novamente por unanimidade, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça corroborou a entendimento prolatado na oportunidade do julgamento do REsp nº 1.117.121-SP.

Por fim, já em meados de 2012, a discussão acerca do critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN novamente retornou à pauta da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça que categoricamente, nos termos do voto proferido pelo Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho nos autos do REsp nº 1.060.210/SC, consolidou o entendimento de que o critério espacial do ISSQN, como regra geral, deve ser entendido como o local do estabelecimento do prestador.

Naquela oportunidade, o Min. Napoleão Nunes Maia Filho acertadamente analisou a ponderação legítima de princípios constitucionais que o legislador complementar fez ao eleger o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, destacando que na hipótese tanto do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 como no art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, prestigiou-se a segurança jurídica do contribuinte, embora tal opção legislativa se mostrasse, eventualmente, como alçóvão método de fraude e simulação tributária, ante a instituição de estabelecimentos empresariais prestadores fictícios, criados com o intuito exclusivo de locupletamento indevido.

Ainda em seu voto, o ministro relator consignou que a Lei Complementar nº 116/2003, ao revogar o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, não referendou o entendimento pretérito do Superior Tribunal de Justiça em relação ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, razão pela qual não restariam dúvidas de que “não se reputa como competente para a arrecadação do tributo, em todos os casos, o município em que efetivamente foi prestado o serviço”.<sup>78</sup>

Com fulcro nos julgados supracitados oriundos da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência da Corte Superior foi drasticamente modificada, tendo sido conferida plena eficácia aos dispositivos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, corroborando a escolha do legislador complementar que prestigiou legitimamente, como regra geral do critério espacial da regra matriz de incidência tributária o ISSQN, o local do estabelecimento do prestador dos serviços.

Recentemente o entendimento encontra-se amplamente difundido e disseminado no âmbito das turmas do Superior Tribunal de Justiça, consoante se depreende da ementa abaixo.

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. COMPETÊNCIA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência do STJ, o julgamento pelo colegiado do agravo regimental interposto contra decisão singular do relator supera a alegação de supressão de instância e de eventual ofensa ao art. 557, do CPC. 2. Para Corte a quo, a competência tributária para a cobrança do ISSQN se fixa a partir do local da prestação do serviço, isto é, onde se dá o fato gerador. 3. Ao decidir assim, o tribunal estadual dissentiu da jurisprudência desta Corte Superior que já decidiu: "a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). Agravo Regimental improvido."<sup>79</sup>

<sup>78</sup> STJ. RESp 1.060.210/SC. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. 1ª Seção. DJE 05.03.2013.

<sup>79</sup> STJ. AgRg no AREsp nº 304.493/SP. Rel. Min. Humberto Martins. 2ª Turma. 26.08.2013.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer da presente pesquisa, buscou-se aferir o comportamento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em relação aos ditames legais do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68 e do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, no que tange ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN.

Primeiramente, coube tecer algumas singelas considerações acerca do que se entende por Direito (*latu sensu*). Naquela oportunidade, observou-se que o Direito figura-se como fenômeno social detentor de finalidade normativa diretiva, materializado na forma de um sistema (ordenamento jurídico) coativo, obrigatório e cogente de preceitos prescritivos, que desempenha função típica de catalisador da convivência social ordenada, cujo desígnio principal é delinear determinados comportamentos imprescindíveis à possibilidade de convívio social.

Ademais, consignou-se que, no transcorrer dos séculos, os cientistas jurídicos, ao buscar sintetizar teorias sistemáticas consistentes que fossem capazes de verter o Direito em linguagem científico-descritiva, frequentemente elaboravam concepções dispares, porém legítimas e científicas, porquanto pautadas pelo rigor enraizado em premissas preestabelecidas acerca de uma determinada ótica do objeto cognoscível.

Dentre essas concepções, destacou-se a Teoria Pura do Direito elaborada por Hans Kelsen, a Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale e a Teoria do Direito como Fato Comunicacional concebida por Paulo de Barros Carvalho.

A emergente concepção de Direito como fenômeno comunicacional prevê o entrelaçar simultâneo do Direito, da Filosofia da Linguagem e da Lógica, rompendo com os métodos científicos paradigmáticos do início do século XX, e estabelece que o Direito se manifesta através da linguagem.

No campo da Teoria Comunicacional do Direito, a norma jurídica é entendida de modo diverso das teorias clássicas, que concebem por vezes que a norma jurídica é próprio texto de lei. Em verdade, sob o enfoque do Direito como fato comunicacional, o intérprete do Direito Positivo, ao deparar-se com os enunciados prescritivos coalhado de proposições, elabora uma representação mental que, conjugada com os seus próprios juízos (princípios gerais do Direito) resulta na síntese da norma jurídica.

Isso porque os enunciados prescritivos presentes nos textos do Direito Positivo não se apresentam na forma pura de significação deôntica (*dever-ser*). Para que se elabore a estrutura

da norma jurídica mostra-se necessário transcorrer um procedimento interpretativo que contém quatro subsistemas (S1, S2, S3, S4), denominado de “percurso de geração de sentido”. Assim, a norma jurídica obtida através do “percurso de geração dos sentidos” forma o mínimo redutível da mensagem deôntica.

Como conseqüência lógica da concepção do Direito como Fato Comunicacional, nasce a Regra Matriz de Incidência Tributária, cuja função precípua organizar o texto bruto do Direito Positivo, propondo a compreensão cabal do fenômeno jurídico da incidência tributária, possibilitando ao intérprete da norma jurídica tributária a possibilidade de visualizar, abstratamente, o núcleo lógico-estrutural da norma tributária padrão, viabilizando a antevisão do impacto jurídico real da tributação.

A regra matriz de incidência tributária possui, necessariamente, a mesma estrutura lógica de qualquer norma jurídica concebida nos termos da Teoria Comunicacional, alterando-se apenas o conteúdo do seu antecedente e o do seu conseqüente. No antecedente da norma verifica-se o acontecimento fático (critério material) condicionado em variáveis espaciais (critério espacial) e temporais (critério temporal). Já no conseqüente, ante ao acontecimento no mundo empírico das variáveis presentes no antecedente da regra matriz de incidência tributária, surge uma relação jurídica entre sujeitos (Estado e contribuinte – critério pessoal), cujo objeto é o montante devido a título de tributo (critério quantitativo).

No caso ISSQN, a regra matriz de incidência tributária é estruturada da seguinte maneira: *critério material*, prestar qualquer um dos serviços constantes da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 (art. 1º); *critério espacial*, local do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta deste, no local de domicílio do prestador, exceto nas hipóteses dos incisos I a XXII, quando o imposto será dividido no local da prestação ou no local do domicílio do tomador (art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003); *critério temporal*, exato momento do término da prestação do serviço; *critério pessoal*, sujeito ativo é o município ou o Distrito Federal (art. 156, inciso III da Constituição Federal) e o sujeito passivo é o prestador do serviço (art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003); *critério quantitativo*, alíquotas máximas de 5% (art. 8º, inciso II da Lei Complementar nº 116/2003) e mínima de 2% (art. 88, inciso I, ADCT) e base de cálculo mensurada a partir do preço do serviço prestado (art. 7 da Lei Complementar nº 116/2003).

O Decreto-Lei nº 406/68, editado na vigência da Constituição Federal de 1967 e recepcionado com *status* de lei complementar sob a égide da Constituição Federal de 1988, foi o responsável por estabelecer o protótipo da regra matriz de incidência tributária do

ISSQN até o advento da Lei Complementar nº 116/2003.

No bojo do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, verifica-se nitidamente que a alínea “a” elegeu como critério espacial geral da regra matriz de incidência do ISSQN o local do estabelecimento do prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador, para todo e qualquer serviço prestado. Entretanto, restaram excepcionados apenas serviços específicos e de forma taxativa, como é o caso dos serviços de construção civil e daqueles que se referem ao item 101 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, nos quais deverá ser considerado o local da efetiva prestação do serviço como critério espacial da regra matriz de incidência do ISSQN.

Contudo, em que pese à cristalina nitidez das disposições do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, à época, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se em sentido diametralmente oposto, porquanto categoricamente assentou que, para fins de incidência do ISSQN, importa o local da efetiva prestação do serviço, ou seja, da concretização do fato gerador.

Ao proceder desta maneira, o Superior Tribunal de Justiça acabou por flagrantemente negar vigência ao art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, violentando sobremaneira o princípio da legalidade, além de declarar implicitamente a inconstitucionalidade do mencionado dispositivo, em total dissonância aos ditames da cláusula de reserva de plenário presente na Constituição Federal (art. 97).

Como se não bastasse, o Superior Tribunal de Justiça extrapolou os severos e tênues limites interpretativos, transformando-se em verdadeiro legislador positivo, ao passo que deixou de aplicar a alínea “a” do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68 e estabeleceu um novo preceito relativo ao critério espacial da regra matriz de incidência para as prestações de serviços em geral (local da efetiva prestação do serviço). Tal conduta é manifestamente vedada pelo ordenamento jurídico, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes (art. 2º da Constituição Federal), já que “não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo”.<sup>80</sup>

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, a comunidade jurídica foi tomada pelo receio de o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça manter-se incólume ante a manutenção integral da essência da regra contida nos dispositivos do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, perpetuando o ambiente de insegurança jurídica.

Contudo, a nova sistemática da Lei Complementar nº 116/2003 reveste-se de ampla legitimidade constitucional seja formal ou material, visto que foi elaborada para desempenhar

---

<sup>80</sup> STJ. RE nº 1.060.210/SC. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. 1ª Seção 05.03.2013.

as funções descritas pelo art. 146, inciso I e inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

Materialmente, verificou-se não haver afronta alguma ao Texto Magno, visto que a Constituição Federal apenas trouxe a materialidade tributável via ISSQN não impondo um determinado critério espacial específico e conseqüentemente cogente. Desta feita, não se vislumbra qualquer previsão constitucional acerca de um critério espacial imperativo ao ISSQN, motivo pelo qual é deferida ao legislador complementar (art. 24, inciso I, §1º, art. 146, inciso III, alínea “a” e art. 153, inciso III todos da Constituição Federal) a faculdade de eleição dos critérios espaciais do ISSQN, desde que estes não se contraponham aos demais vetores constitucionais e ao próprio critério material do ISSQN, de modo a negar-lhes vigência. Assim, resta vedado à lei complementar eleger um critério espacial para o ISSQN que não esteja gravitando em torno do critério material “prestar serviços”.

Nesta toada, a Lei Complementar nº 116/2003 trouxe legitimamente como hipóteses legais atinentes ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária: *o local do estabelecimento prestador* (primeira parte do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003), como regra geral; *o local da prestação efetiva do serviço* (segunda parte do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003) de caráter suplementar para as hipóteses taxativamente excepcionadas pela lei; e *o local do estabelecimento do tomador* (art. 3º, inciso I da Lei Complementar nº 116/2003), para os casos de importação de serviços, bem como nas hipóteses dos serviços de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres (item 17.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003).

Como se não bastasse, ao observar as diretrizes legais da Lei Complementar nº 116/2003, foi possível vislumbrar que este veículo normativo estabelece normas que dirimem conflitos decorrentes do exercício da competência tributária municipal relativamente ao ISSQN, além de estabelecer as normas gerais de matéria de legislação tributária referente ao ISSQN, fixando seu “fato gerador” (hipótese tributária) legitimamente.

Em verdade, a Lei Complementar nº 116/2003 exerce função constitucional dúplice, ao passo que, ao aclarar o critério espacial da regra matriz de incidência tributária (art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal), não tolhe a competência tributária municipal, apenas a organiza e a abaliza com nítido intuito de dirimir eventuais conflitos de competência (art. 146, inciso I da Constituição Federal).

Destarte, diante da imensurável contribuição normativa e jurídica que presta a Lei Complementar nº 116/2003, não soaria razoável o Superior Tribunal de Justiça desprezar suas disposições como o fez sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68. O problema transborda a

razoabilidade e parte para o campo da constitucionalidade. A manutenção do entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça reafirmaria o desvirtuamento das normas constitucionais atinente ao princípio da legalidade, separação dos poderes e cláusula de reserva de plenário, alastrando definitivamente o clima de insegurança jurídica acerca da questão em pauta (critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN).

Acertada e inequivocamente, sob a vigência da Lei Complementar nº 116/2003 o Superior Tribunal de Justiça modificou a inteligência jurisprudencial de seus julgados e passou a conferir máxima efetividade aos dispositivos concernentes ao critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISSQN.

O Superior Tribunal de Justiça parecer ter reconhecido<sup>81</sup> que extrapolou os limites de suas funções ao buscar uma solução jurídica a uma situação meramente de fato. É inegável que o rumo jurisprudencial outrora encabeçado pela Corte Superior almejou extirpar as fraudes atinentes a manutenção formal de estabelecimentos prestadores em territórios municipais periféricos aos grandes centros urbanos com o intuito de se aproveitarem da carga tributária reduzida. Contudo, não é função do Poder Judiciário distorcer a aplicação de lei tida como constitucional com desígnio exclusivo de suprimir atos fraudulentos, este encargo pertence à fiscalização exercida pelo Poder Executivo.

Nesta esteira, diante dos recentes julgados da Primeira Seção, parece-nos que o Superior Tribunal de Justiça, guardião máximo da legislação federal infraconstitucional, obteve êxito em equacionar os ditames legais trazidos pela Lei Complementar nº 116/2003, restaurando o clima de segurança jurídica outrora estremecido.

---

<sup>81</sup> STJ. RE nº 1.060.210/SC. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. 1ª Seção 05.03.2013; STJ. RE nº 1.160.253/MG. Rel. Min. Castro Meira. 2ª Turma. Julgado em 10.08.2010.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

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

BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Tradução: Denise Agostinetti. 3ª Edição. São Paulo: Editoria Martins Fontes, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços”. apud TORRES, Heleno Taveira (co.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri-SP: Manole, 2004. In: PIVA, Sílvia Helena Gomes. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

DIDIER JUNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo José Caneiro da. *Curso de Direito Processual Civil – v3*. 8 ed. Bahia: Editora JusPodivm, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 7ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2013.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução: Luiz Carlos Borges. 4ª Edição. São Paulo: Editoria Martins Fontes, 2005.

\_\_\_\_\_. *Teoria Pura do Direito*. Tradução: João Baptista Machado. 8ª Edição. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 15ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *A Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

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

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2013.

PALAIA, Nelson. *Noções Essenciais de Direito*. 2ª Edição. São Paulo: Editoria Saraiva, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª Edição. São Paulo: Editoria Saraiva, 2012.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2ª Edição. São Paulo: Editoria Edipro, 2007.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.