

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
Escola de Direito

Caroline Marques Pereira

**AS CONTROVÉRSIAS DO LOCAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS,
À LUZ DA NORMA DE REGÊNCIA.**

**Salvador – BA,
2019**

Caroline Marques Pereira

**AS CONTROVÉRSIAS DO LOCAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS,
À LUZ DA NORMA DE REGÊNCIA.**

Artigo apresentado ao Curso de Direito da Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Raimundo Luiz de Andrade

Salvador – BA,
2019

RESUMO

O presente estudo versa sobre os conflitos de competência entre os Fiscos Municipais para reter o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, nas hipóteses em que a sede/estabelecimento do prestador e a efetiva prestação do serviço ao tomador se operarem em municipalidades diferentes. Tal problemática importou no exame da norma de regência contida na Lei Complementar n. 116/03, que regula o tributo, especialmente no que toca ao critério espacial contido no consequente da hipótese de incidência tributária do imposto em apreço, em face aos princípios de égide constitucional da Autonomia dos Entes Tributantes e da Segurança Jurídica, cotejando a norma e os princípios de regência, bem como o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal/88, defronte às inconstâncias nos entendimentos jurisprudenciais dos nossos tribunais quanto à superposição de competências legislativas na espécie, ao deslinde da controvérsia que permeia a discussão do critério espacial ao recolhimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Palavras-Chave: ISSQN; Prestação de serviço; Conflitos de Competência; Critério Espacial; Princípio da Territorialidade.

ABSTRACT

The present study deals with the conflicts of competence between counties to withhold the tax incident on service of any nature, in the hypotheses in which the establishment of the provider and the effective provision of the service to the borrower take place in different municipalities. Such problematic matter the examination of the rule of regency contained in the Complementary Law n. 116/03, which regulates the tax, especially in regard to the spatial criterion contained in the consequence of the tax incidence hypothesis in question, in view of the constitutional aegis principles of Autonomy of Tax Entities and Legal Security, comparing the norm and the principles in regency, as well as the National Tax Code and the Federal Constitution of 1988, towards the inconsistencies in the jurisprudential understandings of our courts, regarding the superposition of legislative powers in the species, to the unravel of the controversy that permeates the discussion about the spatial criterion to the collection of the tax incident over services of any nature.

Keywords: Service of Any Nature Tax; Service Provision; Conflicts of Jurisdiction; Spatial Criterion; Territoriality Principle.

ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DL 406/68 – Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968

ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

LC 116/03 – Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. FUNDAMENTAÇÃO CONCEITUAL E TEÓRICA	8
2.1. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN	8
2.2. As Normas de Estrutura e de Comportamento no Sistema Jurídico Tributário	9
2.3. A Função da Lei Complementar no Sistema Positivo Pertinente ao ISSQN	11
2.4. A Regra Matriz de Incidência Tributária.....	13
2.5. Panorama Geral do Critério Espacial da Hipótese de Incidência Tributária do ISSQN na Norma de Regência	15
2.6. O Princípio da Autonomia dos Entes Tributantes, o Princípio da Territorialidade e o Princípio da Segurança Jurídica	18
2.7. As inconstâncias jurisprudenciais do STJ nos dissídios acerca da fixação do critério espacial do tributo, face ao Decreto-Lei n. 406/68 e a Lei Complementar n. 116/03	20
3. CONCLUSÃO	24
4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	26
5. BIBLIOGRAFIA	27

1. INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN trata-se de tributo regido pela Lei Complementar n. 116/2003, cujo fato gerador são os serviços elencados na lista anexa à legislação que rege a matéria, sejam estes serviços prestados por empresas ou profissionais autônomos.

Com efeito, com enfoque na problemática que aqui nos interessa, a regra geral do critério espacial da regra de incidência tributária do ISS, disposta no *caput* do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, estabelece que este tributo deve ser recolhido no local do estabelecimento prestador do serviço ou, na ausência de estabelecimento prestador, no domicílio do prestador do serviço, e, noutra banda, no tocante às hipóteses previstas nos incisos I a XXII do dispositivo em comento, o tributo será devido no local da efetiva prestação do serviço.

Ademais, o ISS é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, competência que foi conferida pelo artigo 156, inciso III da Constituição Federal, o que importa dizer que o Fisco Municipal é o sujeito ativo desta relação tributária e que este deve exercer sua competência à frente dos limites espaciais do seu próprio território.

Contudo, no exercício da competência tributária pelos municípios, é bastante comum a superposição de competências legislativas.

Não raro, exsurge o cenário no qual determinada empresa prestadora de serviço, sediada num município x, efetivamente presta serviços noutra municipalidade. Nesta hipótese, qual o Município competente para recolher o tributo em tela? Aquele onde está o estabelecimento prestador ou aquele onde efetivamente prestou-se o serviço?

Tal questão traz consigo diversas controvérsias, pois nada obstante a inteligência do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/03, regramento geral vigente em todo o território nacional, seja de clareza cristalina ao eleger o estabelecimento prestador (ou domicílio do prestador) como o local onde deve exercer-se a competência tributária à retenção do tributo, tem-se que, na realidade prática, há grande conflito de normas quando tomadores e prestadores de serviços estão sediados em Municípios diferentes.

Nestas hipóteses, comumente percebe-se que ambos os municípios (aquele onde se encontra sediado o prestador e aquele onde o serviço se perfez) cobram o recolhimento do tributo sobre o mesmo fato gerador/imponível, abrindo espaço à chamada bitributação, termo que designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre um mesmo fato gerador,

implicando na guerra fiscal entre os entes municipais, que acabam por conferir caráter extraterritorial às suas legislações.

De logo, tem-se que a jurisprudência pátria não é uniforme e, ao longo dos anos, oscila no que concerne à aplicação da literalidade do quanto preconizado na lei de regência, ora aplicando-a integralmente e, noutros julgados, afastando-a por completo, no caso concreto.... Na realidade, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria não é uniforme, nem obedece a uma coerência lógica.

Portanto, a análise do critério espacial do Imposto Sobre Serviços, à luz da norma de regência, confrontado ante às oscilações jurisprudenciais acerca da matéria e os conflitos de competência daí decorrentes, sobreleva-se de relevante importância social, posto que tal conjuntura implica em verdadeiro caos e insegurança jurídica tanto para os Fiscos Municipais quanto para os contribuintes.

Nesse sentido, cumpre definir o que é Imposto Sobre Serviços e as regras de sua incidência tributária, especialmente no que toca ao critério espacial do tributo em apreço, à luz da Lei Complementar n. 116/03, investigando a autonomia dos entes tributantes entre si e os conflitos de competência daí decorrentes, principalmente a superposição de competências legislativas, cotejando a norma e os princípios de regência, bem como o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal/88.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN

O Código Tributário Nacional, na inteligência contida em seu artigo 16, prescreveu a definição legal de imposto, definindo-o como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Na definição de Costa (2014), “os impostos são os tributos não vinculados a uma atuação estatal”, de modo que, ao repartirem-se, constitucionalmente, as competências tributárias entre os entes federativos, previram-se situações fáticas que não pressupõem nenhuma conduta do Poder Público para que se perfaçam, tratando-se, pois, de tributos não vinculados.

Nesse sentido, o sujeito passivo que realizar qualquer das situações previstas nos enunciados legais, dá azo à atuação do ente político competente para exigir o imposto

correspondente àquela situação fática, não se impondo ao sujeito ativo qualquer contraprestação direta.

No caso, o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN trata-se de imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição Federal, incidente sobre a prestação dos serviços definidos em Lei Complementar (116/03), cujos contribuintes são as empresas e os profissionais autônomos prestadores destes serviços (art. 5º da Lei Complementar n. 116/03).

Para Melo (2005), “o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a um “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”.

O conceito de serviço, portanto, faz referência a uma obrigação de fazer, pois o fato gerador da respectiva obrigação é a “prestação do serviço” (prestação a terceiros).

Nesse sentido, Costa (2014) define que o serviço cuja prestação é tributável pelo ISSQN é a prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso (visando o lucro), sob o regime de direito privado, e que não configure relação de emprego.

Por sua vez, Martins (2017), entende que o ISS recai, pois, sobre a circulação de serviços, tratando-se, portanto, de um imposto incidente sobre a circulação econômica de bens imateriais, na medida em que onera a prestação de serviços e não recai sobre serviços em potencial.

De mais a mais, o fato gerador concreto do ISS é a prestação dos serviços constantes da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003 (art. 1º da LC 116/03).

Como se percebe, na esteira da materialidade do tributo em tela, o termo "serviço" refere-se a uma ação que consubstancia um processo, produto ou mero resultado, desde que descrito ou abrangido pelos serviços tributáveis previstos na lista supradita.

2.2. As Normas de Estrutura e de Comportamento no Sistema Jurídico Tributário

O ordenamento jurídico brasileiro é um complexo de normas jurídicas, cujo aparato de normas devem regular tanto as situações fáticas, juridicamente tuteladas, bem como dispor sobre os métodos e procedimentos ao exercício da atividade legiferante, necessários à construção material do sistema positivo.

Com efeito, a Teoria Geral do Direito de Kelsen (1998) subdivide as normas jurídicas

em dois grupos: aquele que se refere às normas que regulam diretamente a conduta humana, denominadas normas de comportamento e, noutra banda, o grupo de normas que se referem à própria composição estrutural do sistema positivo, as chamadas normas de estrutura ou normas de organização, que cumprem o escopo de nortear o exercício da atividade legiferante na criação das normas materiais.

Ferreira Sobrinho (1995) ensina que o objetivo principal da norma de estrutura é regular a competência e a criação de outras regras jurídicas. Carvalho (2000), neste mesmo diapasão, preleciona que tais normas têm por objeto os comportamentos das pessoas políticas quando da produção de novas unidades deôntico-jurídicas, porquanto dispõem sobre os procedimentos e o modo com que tais regras devem ser criadas, transformadas ou expurgadas do sistema jurídico.

Nesse sentido as normas de estrutura balizam a produção de novas normas e limitam o próprio conteúdo da norma de incidência tributária, porquanto fixam os pressupostos do ordenamento jurídico, de modo a "estabelecer a maneira pela qual outras normas dirigidas às pessoas poderão ser emanadas." (Bobbio, 1997).

Neste ínterim, Reale (1993) ensina que:

as regras que dispõem sobre a organização dos poderes do Estado, as que estruturam órgãos e distribuem competências e atribuições, bem como as que disciplinam a identificação, modificação e aplicação de outras normas não se apresentam como juízos hipotéticos: o que as caracteriza é a obrigação objetiva de algo que deve ser feito, sem o que o dever enunciado fique subordinado à ocorrência de um fato previsto, do qual possam ou não resultar determinadas conseqüências. (1993. p. 95.)

Importa dizer que as normas de estrutura se consubstanciam, também, em normas de competência tributária, porquanto dispõem sobre a criação e a instituição de impostos, na medida em que indicam o ente político habilitado à efetiva edição das normas de conduta, ou normas de comportamento, que, por sua vez, irão concretizar juízos hipotéticos que deflagrarão seus respectivos efeitos jurídicos (Barroso, 2003), constituindo o núcleo da hipótese de incidência tributária.

Carvalho (2000) preleciona, por fim, que as normas de conduta "(...) estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade".

Destarte, as regras de conduta objetivam regular *in concreto* a conduta das pessoas, e, enquanto unidades subordinadas ao sistema jurídico, estão adstritas ao "dever-ser" contido na norma de estrutura.

Com efeito, a Lei Complementar n. 116/03, norma de regência nacional decorrente do imperativo constitucional contido no artigo 146 e seus incisos, da CF-88, trata-se de norma de estrutura competente, com base na qual os demais entes federativos tributantes deverão editar as suas respectivas normas de conduta, com a produção de novas unidades deôntico-jurídicas, no que pertine à efetivação do quanto estabelecido na estrutura.

2.3. A Função da Lei Complementar no Sistema Positivo Pertinente ao ISSQN

Nos termos do caput do art. 145, da Constituição Federal, a repartição das competências tributárias é efetuada no plano constitucional.

A outro giro, o art. 146 do mesmo diploma dispôs que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, mormente acerca da definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, prescrevendo seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. (Lei Complementar n. 116/03)

Com efeito, da literalidade contida na inteligência do dispositivo em apreço, tem-se que a lei complementar no sistema positivo tributário assume três funções: (a) dispor sobre conflitos de competência; (b) regular limitações constitucionais ao poder de tributar; e, (c) estabelecer normas gerais em direito tributário. Tal inteligência remonta à função tricotômica da Lei Complementar.

A outro giro, exsurge a corrente dicotômica que dispõe que nada obstante a literalidade do enunciado constitucional deve-se, todavia, falar em uma única função da lei complementar, qual seja, estabelecer normas gerais em direito tributário, de modo que as demais funções (dispor sobre conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar) seriam decorrentes desta primeira.

A corrente dicotômica, portanto, propõe uma interpretação sistemática da inteligência contida no artigo 146, caput e em seus respectivos incisos, da CF-88, harmonizando-o com os demais dispositivos do nosso sistema positivo.

Na esteira da corrente dicotômica, Carvalho (2005) preleciona que a definição do conteúdo das chamadas normas gerais é fundamental para a construção do sentido dos enunciados, porquanto se deve entender normas gerais como aquelas que “dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Ainda, nas palavras de Greco:

essa dicção constitucional “estabelecer normas gerais em direito tributário” [...] abre espaço para a lei complementar atuar também como elemento estruturante do ordenamento tributário. Vale dizer, não apenas dispoendo sobre prerrogativas do Fisco, direitos dos contribuintes, elementos fundamentais da obrigação, etc. (os chamados direito tributário material e formal) – possibilidade que já advém do art. 24, I 0 mas também sobre as relações e fórmulas de conjugação e composição entre as várias normas que integram a legislação interna (2000, p. 162).

Nesse sentido, da interpretação sistemática do artigo 146, tem-se que cumpre à Lei Complementar dispor como devem e podem se relacionar as normas do sistema tributário, apontando diretrizes e lineamentos básicos, sem, entretanto, intrometer-se nos assuntos de interesses próprios dos entes políticos (Piva, 2012).

No julgamento do Recurso Especial n. 1160253 MG, o Relator Ministro Castro Meira entendeu que:

a Constituição Federal, a meu ver, não previu com rigidez que o ISS apenas poderia ser cobrado pelo Município situado no local em que efetivamente foi realizado o serviço. Da análise das demais normas constitucionais aplicáveis à espécie, observa-se justamente a possibilidade de a Lei Complementar estabelecer as normas gerais sobre direito tributário e disciplinar os conflitos em matéria tributária (STJ – Resp: 1160253 MG 2009/0188086-8, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 10/08/2010, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: Dje 19/08/2010).

Nessa linha de intelecção, Carrazza entende que:

O art. 146 da lei maior deve ser entendido em perfeita harmonia com os dispositivos constitucionais que conferem competências tributárias privativas à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a autonomia jurídica destas pessoas políticas envolvem princípios constitucionais incontornáveis (2004, p. 476).

Para Piva (2012), a Lei Complementar tem o escopo de realçar o arquétipo

constitucional do ISSQN no plano infraconstitucional, trazendo regras para a solução de conflitos entre os entes, impedindo os conflitos intermunicipais e evitando a bitributação. É, a outro giro, um instrumento de atuação para cobrir eventuais insuficiências do texto constitucional que possam comprometer a sua incidência tributária.

Com efeito, a repartição de competências, no plano constitucional, também é feita em razão de determinada parcela de territórios dos Municípios, de forma que a Lei Complementar, ao delimitar as diretrizes do ISSQN, pode e deve deixar clara a forma como cada Município deverá exercer a sua competência à frente dos limites espaciais do território (Piva, 2012, p. 87).

Convém destacar o entendimento de Martins sobre o tema:

Sendo o sistema tributário nacional disciplinado pela Constituição, a lei complementar deve definir os elementos essenciais de qualquer tributo (e não somente do ISS), notadamente os seus elementos: material (fato gerador da obrigação tributária), pessoal (contribuinte e responsável) e quantitativo (base de cálculo e alíquota fiscal). Tais elementos são indispensáveis para a criação da obrigação tributária, que exige um credor (sujeito ativo), um devedor (sujeito passivo), uma causa jurídica (fato gerador) e um objeto (valor da prestação) (2017, p. 97).

Nesse sentido, a Lei Complementar n. 116/03 prescreve as normas gerais acerca do imposto em questão, de modo que se não houvesse lei complementar, todos 5.570 dos entes federativos municipais brasileiros poderiam ter uma legislação diferenciada.

Destarte, nada obstante a autonomia municipal ser um princípio basilar (art. 34, VII, “c” da Constituição Federal) e um direito público subjetivo dos Municípios, tem-se que essa autonomia deverá operar-se nos termos e limites preconizados na Carta Magna.

2.4. A Regra Matriz de Incidência Tributária

A materialidade do ISSQN, em face à multiplicidade de Municípios no quadro da repartição de competências tributárias, por sua própria natureza, é área ensejadora de conflitos, porquanto há um sem-número de prestadores de serviço estabelecidos ou domiciliados em um Município, que prestam serviço em outro (Barreto, 2003).

Outrossim, os conflitos intermunicipais são inerentes à própria fluidez da materialidade da prestação de serviço, haja vista as convergentes pretensões tributárias que se consubstanciam nas situações onde mais de um Município se reputa competente para tributar um mesmo fato gerador, sobre os serviços prestados nos limites territoriais de outra municipalidade.

Nesse sentido, Barreto (2003) destaca que, para regular o surgimento das obrigações tributárias pertinentes ao ISS, deve-se elucidar a definição legal das circunstâncias de lugar, o que se consolida através da análise detida da Regra Matriz de Incidência Tributária do imposto sob exame.

A teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, editada por Carvalho (2013), trata-se de um “instrumento metódico que organiza o texto bruto do Direito Positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num texto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado”, de modo que, em última análise, presta-se a sistematizar os aspectos teleológicos da incidência de determinado tributo, dentro de uma relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco.

Sobremais, de acordo com a classificação proposta por Carvalho (2002), a Regra Matriz se estrutura em torno de elementos antecedentes da hipótese de incidência tributária e o seu consequente normativo, ambos advindos da análise do arquétipo constitucional e dos enunciados prescritivos de determinado tributo, dado os seus critérios técnicos e específicos.

Nessa linha de intelecção, chamam-se de regra matriz de incidência tributária:

as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas. Na expressão “regra matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de uma norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contrato com textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E “de incidência” porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas (CARVALHO, Aurora Tomazini, 2015, p. 278 e 380).

O antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária, segundo Carvalho (2013), ou hipótese de incidência, refere-se à existência de um fato da realidade social, de conteúdo econômico (núcleo do acontecimento fático) que, atrelado a seus condicionantes de espaço e tempo, consubstancia os critérios material, temporal e espacial aptos a transformar o fato social em fato jurídico imponible e subsumi-lo à norma, conferindo-lhe juridicidade.

Destarte, os direitos e obrigações que advém da conformação da situação fática à norma jurídica prevista na legislação de regência, consubstanciam o chamado consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária, composto pelos critérios pessoal e quantitativo.

O critério pessoal se refere à identificação dos sujeitos da obrigação tributária, enquanto que o critério quantitativo trata da base de cálculo da exação do tributo.

Na espécie, convém destacar que a teor do que dispõe o artigo 156, III da Constituição

Federal, trata-se o ISSQN de um tributo de competência privativa dos municípios e do Distrito Federal. Importa dizer que tais entes públicos municipais concentram no âmbito de sua competência os atos inerentes à cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto em questão.

A outro giro, tem-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é o prestador do serviço, na forma disposta no artigo 5º da Lei Complementar n. 116/2003.

Contudo, em que pese a regra geral, tem-se que o sujeito ativo da obrigação (Municípios ou Distrito Federal) pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário de ISSQN a terceira pessoa, nos termos do artigo 6º da lei supradita, desde que se trate de terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, hipótese em que se pode excluir a responsabilidade do contribuinte ou, até, atribuí-la em caráter supletivo.

Feitas tais considerações gerais acerca da regra geral de incidência tributária do ISSQN, cumpre, no escopo do presente artigo, pormenorizar o critério espacial da hipótese de incidência do tributo sob exame.

2.5. Panorama Geral do Critério Espacial da Hipótese de Incidência Tributária do ISSQN na Norma de Regência

Com ênfase na problemática que aqui nos interessa, dentro do elemento antecedente da regra matriz de incidência tributária, o critério espacial refere-se ao local onde se perfaz o fato imponible descrito na hipótese tributária, tratando-se de um “plexo de indicações, mesmo que tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer” e que possui o condão de “delinear os lindes dentro dos quais se faz cogente a norma jurídica”, de modo a delimitar o alcance territorial da aplicação da lei tributária defronte aos limites de competência tributária atribuída aos entes federativos, delegada pela Constituição Federal em prol de determinado ente político (Carvalho, 2013).

O art. 3º da Lei Complementar n. 116/03, norma de regência do ISSQN, traz consigo três critérios espaciais à conformação do local de incidência e recolhimento do tributo, consagrando o “estabelecimento prestador” como regra geral e, na ausência de estabelecimento prestador, subsidiariamente, portanto, o local do domicílio do prestador.

Ainda, com relação ao terceiro critério espacial, qual seja, o local da efetiva prestação do serviço, este critério só se operará nas hipóteses descritas nos incisos I a XXII.

Outrossim, a LC 116/03, tais critérios à conformação do critério espacial (estabelecimento prestador, domicílio do tomador e local da prestação) coexistem entre si e devem ser equacionados e aplicados de acordo com a hipótese de incidência tributária, ou seja,

nos termos do caso concreto e da equação dos pressupostos da regra matriz de incidência.

Como vimos alhures, cabe à lei complementar compatibilizar esta regra geral com outros critérios que eventualmente possam fazer parte da composição do aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a título de exceções (Piva, 2012).

E, de fato, a LC 116/03, assim o fez, na medida em que além da regra geral do estabelecimento prestador, compreendendo subsidiariamente o domicílio do prestador, previu-se nos casos taxativamente dispostos na redação da Lei Complementar, excepcionalmente, o local da efetiva prestação do serviço como critério à definição da base territorial onde deverá operar-se o critério espacial da incidência e recolhimento do tributo.

Compulsando os termos do artigo 3º da lei sob exame, Machado (2007) acertadamente infere que “na determinação de qual seja o Município competente para a cobrança do ISS é de grande importância sabermos o que se deve entender por *estabelecimento prestador do serviço*.”

O doutrinador Washington de Barros Monteiro, por sua vez, pondera que:

O direito é um complexo de relações que se estabelece entre os homens. É indispensável, porém, que estes estejam presentes em determinado lugar, de antemão conhecido, para que se exerçam normalmente as relações jurídicas. É uma necessidade social, uma necessidade de ordem geral, fixar a pessoa a determinado lugar. Se não houvesse essa fixação, se não existisse um ponto de referência onde a pessoa pudesse responder pelos seus deveres jurídicos, precário e instável se tornaria o direito. Esse ponto de referência, esse local prefixado pela lei, é o domicílio (do latim *domus*, casa ou morada), sede jurídica, sede legal da pessoa, onde ela se presume presente para efeitos de direito. (1965. p 156.)

Com efeito, a norma de regência é clara ao conceituar termo “estabelecimento prestador” para fins de conformar o local onde deverá ocorrer a incidência e recolhimento do tributo, nos termos da regra geral (de todos os serviços previstos na lista anexa à lei em comento, salvo aqueles expressamente excetuados nos incisos I a XXII).

Senão vejamos o que preceitua o artigo 4º da Lei Complementar n. 116/03, *in verbis*:

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

Destarte, da definição do termo “estabelecimento prestador” contida na norma de

regência, sobreleva tratar-se de unidade autônoma onde, de forma permanente ou temporária, é desenvolvida certa atividade econômica, sendo irrelevante a denominação que se dê a tal unidade para a sua efetiva caracterização no caso concreto.

Lado outro, tem-se o “domicílio do prestador” como critério subsidiário à conformação da regra geral de onde considera-se o serviço prestado, que se opera somente na falta de “estabelecimento prestador”.

Buscando a definição do que se entende por domicílio tributário, cumpre trazer à baila a inteligência contida no artigo 127 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Nessa linha de intelecção, da exegese de tal dispositivo, Eduardo Sabbag define o “domicílio tributário” como “o local, determinado pela legislação tributária, onde o sujeito passivo é chamado para cumprir seus deveres jurídicos de ordem tributária”.

Nesse sentido, uma vez que a lei nacional que regula o tributo expressamente consignou o “domicílio do prestador” como critério subsidiário da regra geral, este só será eleito como critério espacial do tributo de forma residual. E, quando o for, se conformará a teor do que estabelece do artigo 127 e incisos supratranscritos.

O ponto é que, ainda segundo Piva (2012), se não houvesse uma norma geral assentando qual o critério espacial a ser adotado, o conflito poderia surgir facilmente, porquanto as duas possibilidades exegéticas apontadas são teoricamente possíveis (local da prestação e estabelecimento prestador) à determinação do critério espacial do ISS, via norma geral.

A outro giro, a autora em comento esclarece que o critério determinado em razão do local da prestação, considera que a incidência tributária somente ocorrerá no local do Município em que se consuma o fato jurídico tributário, ou seja, onde se concretizar a prestação do serviço

ou seu resultado for verificado.

Destarte, refere-se ao local onde se perfez o fato gerador do tributo, isto é, onde se consumou o ato de “prestar serviços”. Uma ressalva que se faz é que, por tratar-se de um critério excepcional à precisão do critério espacial do tributo, só se aplica nas hipóteses taxativamente dispostas nos incisos I a XXII do Artigo 3º da Lei Complementar n. 116/03.

Portanto, a lei complementar poderá estabelecer o critério em razão do local da prestação como um critério espacial possível do ISSQN; contudo, somente será um critério viável se eleito a título de exceção para os casos nos quais for nítida a verificação do local da concretização dos serviços (PIVA, 2012, fl. 158).

Sobrelevam-se, nesse rol de exceções, atividades que pela sua própria natureza e estrutura não deixam dúvidas sobre o local onde foram prestadas, ex: serviços de construção civil.

Sobremais, ao legislador complementar compete fixar o critério espacial a ser utilizado no caso concreto, de acordo com as hipóteses de incidência tributária, previstas no Art. 3º da Lei Complementar n. 116/03, delineando as diretrizes do imposto, de modo a aplicar-se a regra geral (estabelecimento prestador) ou, subsidiariamente, o local do domicílio prestador ou, ainda, excepcionalmente, quando ante às situações previstas nos incisos I a XXII, o local da efetiva prestação.

2.7. O Princípio da Autonomia dos Entes Tributantes, o Princípio da Territorialidade e o Princípio da Segurança Jurídica

Dentre os princípios basilares que irão orientar o intérprete quanto à interpretação das normas constantes do sistema jurídico, assegurando a autonomia dos entes federados e dos Municípios, com o fito de assegurar a harmonia e evitar conflitos entre tais entidades, está o princípio federativo e da autonomia municipal.

Nos termos do art. 18 da Constituição Federal: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Para Carrazza (2004), no Brasil, tal princípio expresso na Lei Maior, constitui verdadeira coluna mestra do sistema jurídico, subentendendo que a União e os Estados-membros são iguais, isto é, não há hierarquia entre eles. Que o que há, dessarte, são campos de ação

autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Constituição e que lei alguma pode alterar.

A autonomia, nesse sentido, refere-se à capacidade ou poder de gestão dos próprios negócios, dentro do ciclo prefixado por entidade superior, sendo a Carta Magna a detentora do poder de distribuir as competências e impor limites às três esferas de governo. (Silva, 2003)

Nesse diapasão, as pessoas políticas são dotadas de igualdade jurídica, posto que a União, os Estados e os Municípios coexistem e possuem competências constitucionalmente fixadas. Implica dizer, deste modo, que não há hierarquia entre as normas emanadas da União, dos Estados e do Município, consubstanciando o princípio federativo.

Entretanto, como bem frisou Borges (1978), toda lei federal, estadual ou municipal deve fundar sua validade na própria Constituição, circunscrita nos limites do campo material da legislação.

Piva (2012) ressalta que, nada obstante a competência dos Municípios para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, conforme dispõe o artigo 30, III, da Constituição Federal, tal competência não é ilimitada a ponto de sobrepor interesses federativos mais amplos.

A outro giro, com relevo na presente análise, sobreleva-se o Princípio da Territorialidade da Tributação que preconiza que o poder vinculante da lei repercute seus efeitos jurídicos nos limites territoriais do ente federativo editor (Gama, 2003).

Da hermenêutica do princípio da territorialidade, percebe-se que compete a cada ente federativo tributar os fatos que ocorrerem em seu território, operando o exercício de sua competência circunscrito à sua base territorial.

Destarte, uma descrição legal só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando esse fato se operar no âmbito territorial de validade da lei, compreendido como a área espacial a que se estende a competência do legislador tributário, como consectário do princípio da territorialidade da lei (Ataliba, 2006).

Desta maneira, exsurge que o legislador, ao editar a lei vinculadora da norma tributária, deverá observar os limites fornecidos pela norma constitucional de competência, porquanto os efeitos jurídicos vinculantes da legislação municipal, de cada ente federativo, devem se restringir aos seus limites territoriais.

Em arremate, cumpre delinear que o princípio da territorialidade impõe limitação ao campo onde vigora as leis editadas por cada pessoa política, com o fito de delimitar a competência do legislador tributário e a própria extensão do âmbito territorial da lei (Ataliba, 1997).

De mais a mais, a força estatal para legislar sobre a matéria tributária deverá atuar dentro

dos limites do direito positivo, ou seja, dentro dos limites de competência estabelecidos na norma de regência, haja vista tratar-se de norma de conduta ou comportamento.

A outro giro, sobreleva-se a relevância do princípio da segurança jurídica, que segundo ensina Paulsen (2017), constitui subprincípio do próprio Estado de Direito, na medida em que visa resguardar a certeza do direito vigente aplicável ao caso concreto, em respeito à garantia legal da legalidade estrita (art. 150, I), bem como a salvaguardar o conteúdo de intangibilidade das posições jurídicas, no que diz respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

Ainda, exsurge a pertinência do princípio da praticabilidade da tributação, que, segundo Paulsen (2017), instrumentaliza o pressuposto de que o exercício da tributação não é um fim em si mesmo, mas em um instrumento necessário para financiar as atividades que incumbem ao Estado.

Por esta razão, a intervenção do Estado no patrimônio do particular deve dar-se na exata medida para fazer frente aos gastos públicos, de modo que, segundo Paulsen (2017), “é essencial que a tributação ocorra por mecanismos que lhe permitam chegar aos seus objetivos do modo mais simples, econômico, confortável e eficiente possível”.

Isso posto e com fundamento no quanto acima esboçado, deve o legislador no exercício do seu poder de tributar, bem como os operadores das normas tributárias no deslinde das controvérsias do caso concreto, sopesar a literalidade dos dispositivos, bem como a valoração de tais princípios que, dentre outros, devem orientar a tributação.

2.8. As inconstâncias jurisprudenciais do STJ nos dissídios acerca da fixação do critério espacial do tributo, face ao Decreto-Lei n. 406/68 e a Lei Complementar n. 116/03

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza foi recepcionado, pela primeira vez, com natureza material de lei complementar pela ordem constitucional passada com a edição do Decreto-Lei n. 406/68.

O Decreto-Lei n. 406/68 foi editado com o escopo de explicitar a regra-matriz de incidência do ISSQN, uma vez que determinou o núcleo da figura tributária e, por pressuposto, na inteligência de seus artigos, as características necessárias à conformação da regra-matriz do tributo.

Nada obstante, em 31 de julho de 2003, sobreveio a Lei Complementar n. 116 que tomou o lugar de norma de regência vigente do tributo, explicitando a regra-matriz de

incidência do ISSQN.

Ao tempo da vigência do Decreto-Lei 406/68, a despeito deste regramento eleger expressamente o critério do "estabelecimento prestador" como regra geral do aspecto espacial do ISSQN (artigo 12, alínea "a", do DL 406/68), tal qual a novel Lei Complementar n. 116/03, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça era uníssona e reiterada no sentido de reconhecer que o ISS deveria ser recolhido no município onde se deu o fato gerador do tributo, isto é, no local em que os serviços foram prestados (cf. Resp n. 886.148-BA, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14-10-2008 e Ag. Reg. No Agravo 762.249-MG, Rel. Min. Luiz Fix, DJ de 28-9-2006, entre outros).

O Decreto-Lei 406/68 havia estipulado, como regra geral, que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse estabelecimento, o do domicílio do prestador. Interpretando essa previsão normativa, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a exação tributária incide no local onde efetivamente foi prestado o serviço. Esse posicionamento foi manifestado com o objetivo maior de se evitar a "guerra fiscal" entre os Municípios, sendo uma resposta aos contribuintes que se instalavam apenas formalmente em determinada localidade com a finalidade de se beneficiar com menores alíquotas tributárias. Nesses julgados, o STJ adotou a tese de que a lei municipal apenas pode ser aplicada nos limites territoriais do respectivo ente da federação, sujeitando-se ao princípio da territorialidade. Dessa feita, admitir a extraterritorialidade da norma municipal feriria o pacto federativo. (STJ – Resp: 1160253 MG 2009/0188086-8, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 10/08/2010, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: Dje 19/08/2010).

Inclusive, à época da vigência do Decreto-Lei n. 406/68, se falava acerca da jurisprudência estar incorrendo em antinomia constitucional, na medida em que se por lado antes prestigiava o princípio da territorialidade da tributação, harmonizando-o com o princípio da autonomia municipal; de outro, desprestigiava o princípio da legalidade, em que pese o entendimento outrora firmado pela jurisprudência pátria ir de encontro à clareza do quanto disposto no Decreto-Lei.

Quando a jurisprudência finalmente começou a obedecer ao comando legal e se pacificar no sentido da utilização do critério do local do estabelecimento, foi julgado o REsp. nº 1.060.210/SC sob o regime dos Repetitivos, no qual constou, na redação da ementa, a informação em sentido diametralmente oposto ao que predominava no STJ:

(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade

econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.

Contudo, após a edição da Lei Complementar n. 116/2003, a regra geral do local da incidência tributária consolidou-se como o local do estabelecimento prestador, esta é a análise da Ministra Eliana Calmon:

A partir da LC 116/2003, temos as seguintes regras: 1^a) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; 2^a) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); 3^a) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção. (STJ – Resp: 1117121 SP 200/0090826-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 14/10/2009, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: Dje 29/10/2009).

Com efeito, na vigência do Decreto-Lei n. 406/68, o entendimento que vigorava no Superior Tribunal de Justiça era de que a regra geral da incidência tributária do ISSQN referia-se ao local da efetiva prestação do serviço, na municipalidade onde o serviço se perfectibilizava, com o escopo de evitar a guerra fiscal entre os municípios e a superposição de competências, primando pelo princípio da territorialidade.

Destarte, da decomposição da inteligência contida nos dispositivos da Lei Complementar n. 116/03, tem-se que a regra geral do local da incidência e recolhimento do ISSQN continuou a ser o critério do “estabelecimento prestador”.

Consignou-se, portanto, que a regra geral do local onde deve incidir a exação do ISSQN é o do “estabelecimento prestador”, que se configura na forma do artigo 4º da mesma lei, *in verbis*:

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

Nesse sentido posicionou-se o Ministro Castro Meira:

De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional (STJ – Resp: 1160253 MG 2009/0188086-8, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 10/08/2010, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: Dje 19/08/2010)

Ainda, à jurisprudência incumbe precisar e conjugar os pressupostos à conformação da existência do “estabelecimento prestador” nos casos concretos, através da conjugação de elementos objetivos e subjetivos, como bem depreendeu o Ministro Herman Benjamin, no excerto abaixo transcrito:

a caracterização do estabelecimento prestador, para fins incidência do ISSQN, relaciona-se diretamente com a existência de uma unidade econômica ou profissional, onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços de modo permanente, ou temporário, o qual decorre da conjugação, total ou parcial, dos seguintes elementos: a) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução das atividades de prestação dos serviços; b) estrutura organizacional ou administrativa; c) inscrição nos órgãos previdenciários; d) indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos; e) permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, pela e.1) indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, veículos ou em qualquer outro meio; e.2) de contrato de locação do imóvel, propaganda ou publicidade; e.3) de conta de telefone, de fornecimento de energia, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto. (STJ – AgRg no REsp 1498822/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 05/08/2015)

À doutrina coube, também, definir o conceito de estabelecimento prestador e, de acordo com as lições de Aires Barreto (2003), “configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica”, e segue o jurista, aduzindo que “estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (*facere*) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços”.

Outrossim, quanto à caracterização do que compreende como “estabelecimento prestador”, tem-se que devem ser observados determinados requisitos mínimos à sua conformação, levando em consideração todo o complexo de elementos que configurem o núcleo

habitual do exercício da atividade sujeita a tributação, onde, de fato, o contribuinte desenvolve a atividade de “prestar serviços”, de forma que na hipótese do estabelecimento não preencher os requisitos, deverá ser aplicada a regra geral subsidiária: do domicílio do prestador.

Ou seja, somente na ausência de estabelecimento prestador, o legislador complementar admite a eleição do critério do local do domicílio do prestador, a ser aplicado de forma subsidiária.

E, por fim, a título de exceção, nos casos compreendidos nos incisos I a XXII da LC n. 116/03, tem-se que o imposto deverá ser recolhido no local da efetiva prestação do serviço, como alhures pormenorizado.

Portanto, aparentemente, a jurisprudência pátria tem se posicionado no sentido de que o local do recolhimento do ISSQN é aquele descrito no artigo 4º da Lei Complementar n. 116/2013, segundo a qual o imposto deverá ser recolhido no local do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador. Contudo, existem divergências entre o quanto disposto na literalidade da lei (art. 4º da Lei Complementar n. 116/03) e as construções doutrinárias e jurisprudenciais acerca do que se entende como “estabelecimento prestador”.

3. CONCLUSÃO

Inobstante a complexidade que envolve a determinação do critério espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, dada a própria fluidez inerente à materialidade da prestação de serviço, notadamente nas hipóteses em que o prestador e o tomador do serviço situam-se em municipalidades diferentes, tem-se que a Constituição Federal, pedra angular do ordenamento jurídico brasileiro, através da inteligência contida no seu artigo 146, expressamente outorgou à Lei Complementar o poderio de dispor, complementarmente, acerca dos conflitos de competência, regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecendo normas gerais em matéria de legislação tributária.

Com efeito, no tocante ao Imposto Sobre Serviço, em tendo sido a Lei Complementar n. 116/03 alçada à condição de norma geral que articula o sistema tributário da constituição às legislações fiscais das pessoas políticas, norma de eficácia nacional, endereçada a todos os entes políticos da federação, deve esta cumprir o seu fito de regular a tributação, nos termos da competência que lhe foi outorgada constitucionalmente através do artigo 146 da CF-88.

Por tal razão, em que pese a multiplicidade de municípios integrantes da República Federativa do Brasil, cada qual com a legislação fiscal que lhe é própria, deve, por fim das contas, prevalecer o quanto disposto na Lei Complementar, em se tratando de comando normativo estrutural de ordem nacional, que, por tal feitio, impõe-se aos entes tributantes, quando do competente exercício de sua atividade legiferante.

Destarte, ante à inteligência da Constituição Federal, da decomposição dos comandos legais vertidos na Lei Complementar n. 116/03, conclui-se que:

1. Toda lei federal, estadual ou municipal deve pautar sua validade na Carta Maior (CF-88) e, nesse sentido, circunscrever-se aos limites materiais contidos na legislação.
2. Ainda que a Constituição Federal tenha atribuído aos Municípios a competência para legislar sobre o Imposto Sobre Serviço, as legislações municipais devem respeitar a norma de regência nacional, posto que a Lei Complementar concerne a norma constitucional de estrutura, tratando-se, portanto, de comando imperativo.
3. O princípio da territorialidade pode ser mitigado ante à dificuldade de operacionalização da modalidade de recolhimento no local da prestação, de modo a salvaguardar a segurança jurídica, porquanto os Fiscos Municipais devem legislar dentro dos limites impostos no regramento delegado à Lei Complementar, para evitar a bitributação.
4. O deslinde da controvérsia do critério espacial está demonstrado na própria legislação de regência e se consubstancia na literalidade dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar n. 116/03.
5. A regra geral do local de incidência e recolhimento do ISSQN trata-se da base territorial onde encontra-se situado o “estabelecimento prestador”, nos termos do art. 3º da LC 116/03, devendo esta prevalecer, salvo quando tratar-se das hipóteses descritas nos incisos I a XXII.
6. A norma de regência em apreço traz consigo a definição do que se compreende sob o termo “estabelecimento prestador”, a teor do que dispõe o artigo 4º da LC 116/03.
7. Cumpre à doutrina e jurisprudência, noutra banda, da exegese do dispositivo em questão, precisar a definição exaustiva do conceito, cuja teleologia resulta tratar-se “estabelecimento prestador” de qualquer instalação física estabelecida no local da execução do serviço, com a conjugação de elementos objetivos e subjetivos.
8. A regra preceituada no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 só é

excepcionada nas situações previstas nos incisos I a XXII do mesmo artigo, devendo o ISSQN, em tais hipóteses expressamente excetuadas, ser recolhido no local onde deu-se a efetiva prestação do serviço.

Isso posto, considerando que a Lei Complementar, nos termos do artigo 146 da CF-88, se presta a uniformizar o modo pelo qual o exercício da competência tributária é executado, buscando evitar a desarmonia por ocasião do exercício da competência tributante dos entes da federação, tem-se que a eleição do estabelecimento prestador como regra geral, apresenta-se como alternativa pacífica à fixação do critério espacial, na medida em que, ao menos em tese, elide a superposição de competências e figura como alternativa à dificuldade de operacionalização do critério espacial do local da efetiva prestação do serviço.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Transformadora*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri-SP: Manole, 2004.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm> Acesso em 28 nov. 2018.
- _____. Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em 10 nov. 2018.
- _____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm> Acesso em 05 out. 2018.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Aurora Tomazzini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1995.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19, ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp: 1.160.253 MG 2009/0188086-8, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 10/08/2010, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/08/2010.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp: 1.117.121 SP 2009/0090826-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 14/10/2009, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 29/10/2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil. v. 1, Parte Geral*. Brasília, DF: Saraiva, 1965.

5. BIBLIOGRAFIA

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

SILVA, Geovane Basílio da. *O Aspecto Espacial do ISS Face à Legislação Vigente*, 2008. Monografia – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Especialização em Direito Tributário, Recife, 2008.