

**GERMANO ROLIM DE SOUSA¹, IVAN TEOTONIO RODRIGUES², JOÃO
HENRIQUE SILVA BILIO³**

1 - Bacharel em Ciências Contábeis, 2 - Bacharel em Ciências Contábeis, 3 - Bacharel em Ciências Contábeis

RESUMO

Um dos temas mais controversos relativos ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é o aspecto espacial da sua Hipótese de Incidência. O objetivo desse trabalho é abordar, à luz da Constituição Federal e do Decreto-Lei 406/68, os entendimentos existentes na doutrina e na jurisprudência a respeito do assunto.

Palavras – chave: Hipótese de Incidência – Constituição Federal – Supremo Tribunal Federal.

O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

INTRODUÇÃO

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é de competência dos Municípios e Distrito Federal. Sua base legal está fundamentada nos seguintes dispositivos legais: art. 156, III e §3º, da CF; LC 116/03 e também o art. 9º do Decreto-Lei 406/68.

Conforme Art. 150 inc. I da Constituição Federal (CF) nenhum ente poderá exigir tributo sem lei que o estabeleça. A descrição legal e hipotética de um fato que deva ocorrer no mundo real dá-se o nome de hipótese de incidência. Estudá-la é fundamental para entender qualquer tributo.

Quatro critérios compõem a hipótese de incidência: Material, espacial, temporal e quantitativo. Contudo, a ideia central do trabalho é abordar o aspecto espacial no entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF).

1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Hugo de Brito Machado (1999, p. 102) assim define “hipótese de incidência”:

“A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto”.

A hipótese de incidência, portanto, é um fato abstrato previsto em lei e deve ser analisada sob os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

O critério material caracteriza e individualiza a espécie tributária. No caso do ISS diz respeito a prestar serviços de qualquer natureza que não esteja na competência tributária dos estados e que sejam definidos por lei complementar - art. 156 inc. III da Constituição Federal (CF).

O critério espacial indica as circunstâncias de lugar, limites geográficos da prestação dos serviços. Relativamente ao ISS, o município representa tal aspecto.

O critério temporal indica o momento em que o fato previsto na norma se realiza. Para o ISS ele acontece quando a prestação do serviço é efetivada.

O critério pessoal do ISS diz respeito aos sujeitos ativo (município) e passivo (pessoa física ou jurídica prestadora do serviço).

Por fim o aspecto quantitativo do ISS está relacionado com a determinação da alíquota (percentual ou valor fixo especificado por lei municipal) e base de cálculo (Art. 7º da Lei Complementar 116/03)

1.1 O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

A Constituição Federal (CF) atribui às pessoas jurídicas de direito público a faculdade de criar tributos, conhecida como competência tributária. Relativamente aos municípios, o Art. 30 inc. III da CF garante que podem instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

Nesse sentido, a Lei Maior em seu Art. 156 outorgou competência tributária aos municípios para:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Da mesma forma, também está positivado na Carta Magna:

“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.”

Assim, na própria CF há uma predição a respeito de choques, em matéria tributária, entre os entes federativos. Nesse caso, transfere-se à lei complementar a função de dispor sobre conflitos de competência e de estabelecer normas em matéria de legislação tributária além de disciplinar as limitações ao poder de tributar.

No Brasil existem mais de 5.500 municípios, todos com autonomia para estabelecer as regras do seu ISS. Sobre o tema, assim se expressa BARRETO (2009, p. 10):

“Decorrência do princípio da autonomia municipal é o de o Município editar suas normas tributárias de acordo com a competência que lhe foi outorgada pela Constituição, afastando a incursão de quaisquer outras, sejam elas federais ou estaduais. Não é demais lembrar que o Município, em razão da sua autonomia, haure diretamente da Constituição, suas competências, nela encontrando seu próprio fundamento de validade.”

A possibilidade de conflitos, portanto, é enorme. No entanto, a questão mais polêmica do Imposto Sobre Serviço ainda é a definição do local da prestação do serviço. As divergências existentes motivam guerra fiscal entre municípios e ações judiciais envolvendo fiscos municipais e contribuintes pois, decorrente do princípio constitucional da territorialidade da tributação, cada município pode exigir tributo de fatos geradores acontecidos no seu território.

Mas, CF/88 recepcionou – com status de Lei Complementar – o Decreto-Lei 406/68 que estabelecia normas gerais sobre o ISS e asseverava o seguinte:

“Art. 12 – Considera-se local da prestação de serviço:

a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.” (BRASIL, 1968).

Infere-se da regra positivada no Decreto que o município da localização do prestador estava legitimado para cobrar o ISS mesmo em serviços prestados em outro município, contrariando o mandamento constitucional. Dessa forma, o Superior Tribunal de Justiça interpretou a Art. 12 de forma diversa, conforme acórdão do Ministro Demócrito Reinaldo, cuja ementa segue abaixo:

“EMENTA: Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do Decreto-Lei nº 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.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (Município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente.”

Apesar dessa interpretação, o DL 406/68 continuou vigente. Com isso, acirrou-se a guerra fiscal entre os municípios, prejudicando principalmente os contribuintes, que muitas vezes se viram obrigados a recolher o ISS em duas localidades.

O STF não julgou a inconstitucionalidade do art. 12 do DL nº 406/68. A arguição de inconstitucionalidade sempre foi rechaçada pelo STF, pois o decreto havia sido recepcionado como Lei Complementar. Dessa maneira, os recursos que lá chegavam, tinham o intuito de meramente interpretar dispositivos de Lei, o que deveria ser feito pelos Tribunais inferiores.

Dentre os julgados neste sentido, há um, cujo relator foi o Ministro Sepúlveda Pertence. Sua ementa está reproduzida abaixo:

“EMENTA: ISS: competência para tributação: local da prestação do serviço.

Recurso extraordinário: descabimento: controvérsia decidida com base em legislação infraconstitucional - artigo 12 do DL 406/68 - a cujo reexame não se presta o recurso extraordinário incidência, mutatis mutandis, da Súmula 636.

Decisão:

A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausentes, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio e a Ministra Carmem Lúcia, 1ª Turma, 21” (BRASIL, 2007).

Como solução para os problemas de hermenêutica apontados acima, foi publicada em 31 de julho de 2003 a Lei Complementar 116 que em seu Art. 3º adotou a mesma orientação geral do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68. Assim, o novo diploma legal foi didático ao considerar o serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador e - da mesma forma -, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. No entanto, estabeleceram-se exceções que não estavam na legislação anterior. (PINTO MARTINS, 2005, p. 111).

Após a publicação da LC 116/03, o STJ muda seu entendimento, passando a considerar, como regra, que o local da prestação do serviço é o local do estabelecimento prestador. Essa mudança de posicionamento está assentada em diversas decisões, como no julgamento do Agravo Regimental nos Embargos de Divergências em Agravo nº 1.272.811, ocorrido em 14 de dezembro de 2011:

“AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO. ISSQN. COMPETÊNCIA. FATO GERADOR OCORRIDO NA VIGÊNCIA DA LC N. 116/2003. CONSULTORIA E ASSESSORIA ECONÔMICA E FINANCEIRA. LOCAL DA SEDE DO PRESTADOR DO SERVIÇO. ACÓRDÃO EMBARGADO DE ACORDO COM REPETITIVO. ENUNCIADO N. 168 DA SÚMULA DESTA CORTE. - Na linha da jurisprudência desta Corte, decisão monocrática de relator e acórdão do mesmo colegiado que proferiu o acórdão embargado não servem como paradigma em embargos de divergência. - Cuidando-se de fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003 e não se tratando de serviços de construção civil ou das exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do referido diploma, correta a decisão do acórdão ora embargado que, na linha do repetitivo mencionado, adotou o critério "do local do estabelecimento prestador do serviço", esse definido na própria lei complementar (art. 4º). Incidência do enunciado n. 168 da Súmula desta Corte. - Precedentes da Segunda Turma que não divergem do acórdão embargado, da Primeira Turma, seja porque não guardam a necessária semelhança fática, seja por terem adotado o mesmo entendimento jurídico. Agravo regimental improvido.” (STJ, Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 14/12/2011, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO).

Quanto ao STF, assim como acontecia na vigência do DL 406/68, também quando a LC começou a vigor o Tribunal rechaçou qualquer alegação de inconstitucionalidade. Os recursos que lá chegavam com o objetivo de interpretação de artigos de lei eram todos negados uma vez que, tratando-se de dispositivos infraconstitucionais, deveriam ser apreciados por tribunais inferiores. O fundamento para não aceitar os recursos era a súmula 636 do referido Tribunal, cujo teor segue abaixo:

“STF Súmula nº 636 - 24/09/2003 - DJ de 9/10/2003, p. 2; DJ de 10/10/2003, p. 2; DJ de 13/10/2003, p. 2.

Cabimento - Recurso Extraordinário - Contrariedade ao Princípio da Legalidade - Revisão da Interpretação Dada a Normas Infraconstitucionais pela Decisão Recorrida.

Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida.” (BRASIL, 2003).

Em outra ação apreciada pelo STF na qual foi relator o Ministro Gilmar Mendes, este assim se pronunciou:

“Trata-se originariamente de mandado de segurança em que se impugna a exigibilidade do ISS por parte do Distrito Federal, alegando-se já ter sido recolhido o referido imposto ao Município de São Paulo. Sustenta-se que a competência tributária é do município em que se localiza o estabelecimento do prestador do serviço.

O Juízo da 6ª Vara da Fazenda Pública denegou a segurança, tendo sido negado provimento à apelação interposta dessa decisão. O acórdão restou assim ementado:

PRECLUSÃO OCORRÊNCIA IMPEDIMENTO DE REEXAME ISS FAZENDA CREDORA LOCAL DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO MANDADO DE SEGURANÇA IMPOSSIBILIDADE DE FEITURA DE PROVAS SENTENÇA MANTIDA.

1) *Decidida a questão pelo juízo singular, com indeferimento do pedido de recebimento do apelo em duplo efeito, sobre a questão pesa a preclusão temporal, já que o recurso próprio, e no tempo certo, não foi apresentado.*

2) *O ISS é devido no local em que o serviço foi prestado, e não à Fazenda Municipal em que se localiza a sede da prestadora do serviço, porque esta é a determinação dos artigos 3º e 4º, da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2002, e como entendido pelo Superior Tribunal de Justiça, a quem cabe a obrigação constitucional, como quer o artigo 105, III, letras a e c, da Constituição Federal, de zelar pelo correto cumprimento e interpretação da lei.*

3) *Não se pode, em mandado de segurança, pretender-se fazer prova, uma vez que ela já deve existir quando do seu ajuizamento.*

4) *Recurso conhecido e improvido.”*

A recorrente, na petição de recurso extraordinário interposto com base no art. 102, III, a e b, da Constituição Federal, alegou violação aos artigos 5º, II, 150, I, 146, I, e 156, §3º, II, da mesma Carta. A empresa recorrente é prestadora de serviços de informática, com estabelecimento comercial tão somente no Município de São Paulo, tendo prestado serviço ao Banco do Brasil, sociedade de economia mista com sede em Brasília, Distrito Federal. Entende que a Lei Complementar 116/2003 dispõe que a competência relativa à cobrança do ISS é do município onde o prestador possui estabelecimento, ressalvadas algumas exceções, que não se enquadram ao caso. O acórdão recorrido, ao entender que a competência seria do município onde foi prestado o serviço, teria julgado inconstitucional a previsão da Lei Complementar 116/2003, ofendendo, assim, os princípios da legalidade e da bitributação e a atribuição dada à Lei Complementar para dirimir conflito de competência quanto a ISS, além de ampliar a competência tributária do Distrito Federal.

O acórdão impugnado mediante o extraordinário revela interpretação de normas estritamente legais, não ensejando acesso ao Supremo. Apesar de sustentar violação à Constituição Federal, a recorrente pretende, na verdade, trazer ao julgamento deste Tribunal matéria que não se enquadra no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, já que a Carta Constitucional nada disciplina acerca de regras para definição do sujeito ativo competente para cobrança do ISS, prevendo apenas que conflitos dessa natureza serão dirimidos por lei complementar (art. 146, I da CF).

Nesse sentido, o RE-AgR 603.015, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJe 12.3.2010; o AI-AgR 742.877, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 7.8.2009. Este último restou assim ementado:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS ISS. COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAÇÃO: LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As decisões do STF apresentadas anteriormente demonstram que o entendimento do tribunal é no sentido de que a LC 116/03 é constitucional e representa instrumento hábil nos termos do artigo 146, I da CF/88 para resolução de conflitos de competência em matéria tributária.

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal entende que havendo dúvidas, quanto a interpretação de dispositivos da LC 116, estas deverão ser dirimidas no STJ por se tratar de dispositivo infraconstitucional.

Portanto, quanto o critério espacial da hipótese de incidência do ISS, o Supremo Tribunal Federal tanto na vigência do Art.12 do DL 406/68 quanto do Art. 3º da LC 116/03, limitou-se a julgar Constitucional os dispositivos, transferindo para os tribunais inferiores a resolução de questões atinentes à interpretação dos dispositivos legais quando confrontados frente a outros normativos.

REFERÊNCIAS

- 1) BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009.
- 2) BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 25. Abril. 2017.
- 3) BRASIL, *Decreto-Lei 406, Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências*, Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 25. Abril. 2017.
- 4) BRASIL, *Lei complementar 116, Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências*, Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25. Abril. 2017.
- 5) MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores, 16ª ed., 1999.
- 6) PINTO MARTINS, Sergio. *Manual do Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2005.