

Considerações sobre o Aspecto Espacial do ISS e Análise de Constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016

Considerations about the Location of Service Tax Collection and the Analysis of Judicial Review of Supplementary Law n. 157/2016

Eduardo Sobral Tavares

Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (UERJ). LLM em Direito Tributário (FGV/RJ). Procurador do Município de Niterói. Conselheiro do Conselho de Contribuintes do Município de Niterói. Advogado. Rio de Janeiro.

E-mail: eduardosobral@pgm.niteroi.rj.gov.br.

Recebido em: 28-02-2019

Aprovado em: 18-04-2019

Resumo

O presente artigo tem o objetivo de tecer considerações acerca do aspecto espacial do ISS diante da entrada em vigor da LC n. 157/2016, que alterou o local de recolhimento do imposto para diversos serviços da Lista Anexa à LC n. 116/2003. Nesse sentido, entendeu-se pela constitucionalidade da opção feita pelo Congresso Nacional, que passou a privilegiar o “critério de destino” em relação aos serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 10.04, 15.01 e 15.09, atribuindo ao Município do domicílio do tomador do serviço a competência para tributar. Para tanto, foram enfrentados os argumentos apresentados na ADI n. 5.835/DF no que tange à estrutura normativa constitucional do ISS e o princípio da territorialidade, o impacto das modificações na guerra fiscal entre os Municípios e, também, as relações existentes entre princípio da tipicidade e incerteza da linguagem. Assim, restou esclarecido que a Constituição tem a função primordial de fixar a materialidade do imposto, sendo o aspecto espacial do ISS questão delegada ao legislador infraconstitucional. Igualmente, concluiu-se que a utilização de conceitos indeterminados não é incompatível com o princípio da tipicidade, de modo de que eventual imprecisão do texto da LC n. 157/2016 não está no campo da inconstitucionalidade, mas da conformação de sentidos possíveis à linguagem.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços, aspecto espacial, Lei Complementar n. 157/2016, ADI n. 5.835/DF.

Abstract

This article aims to propose general considerations about the spatial aspect of the ISS (service tax) in Brazil regarding the Supplementary Law n.

157/2016, which altered the location of tax collection for several services listed on the Supplementary Law n. 116/2003. In this sense, Congress' choice to endorse "destination criterion" for the services 4.22, 4.23, 5.09, 10.04, 15.01 e 15.09 was considered constitutional, attributing to the municipality where the service taker is domiciled the competence to tax. In this context, the arguments presented in the ADI n. 5.835/DF were faced respecting the constitutional structure of the service tax in Brazil and the "principle of territoriality", the impact of the amendments on the fiscal competition among the Municipalities and the relations between the principle of legality and the uncertainty of language. Thus, it remains clarified that the Constitution has the primary function of fixing the materiality of the tax, being the spatial aspect of the tax delegated to the infraconstitutional legislator. Furthermore, it was also concluded that the use of indeterminate concepts is not incompatible with the principle of tipicity. In such manner, eventual inaccuracy of the text of Supplementary Law n. 157/2016 is not in the field of unconstitutionality, but of the conformation of possible meanings of language.

Keywords: ISS (Service Tax), tax collection location, Supplementary Law n. 157/2016, ADI n. 5.835/DF.

1. Introdução

Controvérsias relacionadas ao local da ocorrência do fato gerador do ISS não são recentes no panorama jurídico nacional. Ao contrário, datam de bem antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que, em atenção ao art. 156, III e § 2º da Constituição, dispõe sobre normas gerais acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Ainda na vigência do Decreto-lei n. 406/1968, discutia-se sobre a inteligência do art. 12, alínea "a", que indicava o estabelecimento prestador ou, na sua falta, o domicílio do prestador como local da prestação do serviço. A equivocidade dos termos utilizados pelo texto legal em contraste com o arcabouço constitucional do imposto gerava uma situação de incerteza quanto ao aspecto especial, pois tolerava múltiplas concepções sobre o local de recolhimento do ISS. Se por um lado a literalidade da norma permitia a interpretação de que o imposto deveria ser recolhido aos cofres do Município onde o prestador fosse domiciliado (*lex domicilli*), uma exegese permeada pela filtragem constitucional, por outro, indicava como competente o Município onde o serviço era efetivamente realizado (*lex loci actus*)¹.

Na ocasião, o Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento de que o ISS é norteadado pelo princípio da territorialidade, de modo que seria determinan-

¹ CORAZZA, Edison Aurélio. Imposto sobre a prestação de serviços: local da prestação e determinação da competência tributária. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord.). *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 28.

te a localidade onde o serviço foi efetivamente prestado e não onde se encontra a sede da sociedade empresária².

Efeitos desta contenda se estenderam à Lei Complementar n. 116/2003, que, no seu art. 3º, *caput*, repetiu o disposto no art. 12, alínea “a”, do Decreto-lei n. 406/1968. A norma geral do ISS passou a prever que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, com exceção das hipóteses contidas nos incisos I a XXV.

A manutenção da forma de definição do aspecto espacial do ISS foi duramente criticada pela doutrina, que vislumbrava a inconstitucionalidade do critério estabelecido pela lei complementar por extrapolar os limites da materialidade do imposto previstos no art. 156, inciso III, da Constituição de 1988³. Esse pensamento tinha fulcro na ideia de que “a desvinculação do critério espacial dos critérios material e temporal destrói a estrutura da hipótese normativa”⁴, de modo que a única interpretação compatível com o texto constitucional seria aquela que consideraria o fato gerador do ISS ocorrido no local onde a prestação do serviço se ultimou⁵.

O Superior Tribunal de Justiça, chamado a decidir a controvérsia, reconheceu que a partir da vigência da Lei Complementar n. 116/2003 o serviço é considerado prestado no local onde a relação jurídica obrigacional (de fazer) é perfeccionada, assim entendido como o local onde se comprova haver unidade econômica ou profissional, permanente ou temporária, apta a desenvolver a atividade de prestar serviço (tomada de poderes decisórios), sendo irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (art. 4º)⁶. Por outro lado, alterou o seu entendimento em relação aos fatos geradores ocorridos na vigência do Decreto-lei n. 406/1968, passando a prestigiar a literalidade da norma e, conseqüentemente, a determinar como competente o Município da sede do estabelecimento prestador.

Com a edição da Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, o legislador incluiu novos serviços na Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003,

² AgRg no Ag n. 1.173.805/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20.05.2010, *DJe* 02.06.2010; EREsp n. 130.792/CE, Rel. Min. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministra Nancy Andrighi, Primeira Seção, julgado em 07.04.2000, *DJ* 12.06.2000, p. 66; AgRg no Ag n. 196.490/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.1999, *DJ* 29.11.1999, p. 15

³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – local em que é devido o tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev., e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 28.

⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 516.

⁵ PROCHALSKI, Daniel. *ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 271.

⁶ REsp n. 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28.11.2012, *DJe* 05.03.2013.

alterou a redação de outros já existentes e, principalmente, buscou implementar uma nova dinâmica em relação ao aspecto espacial do ISS, passando a privilegiar, em relação a determinadas atividades, o Município onde estivesse localizado o domicílio do tomador do serviço.

Diante da substancial alteração normativa do ISS, que impactou diretamente importantes seguimentos econômicos no país, foi ajuizada a ADI n. 5.835/DF com objetivo de ver declarada a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016 no ponto em que modificou a redação dos incisos XXIII, XXIV e XXV do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, bem como naquele que incluiu os §§ 3º e 4º no art. 6º da mesma lei. No dia 23 de março de 2018 foi conferida medida cautelar para suspender a eficácia do art. 1º da Lei Complementar n. 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os §§ 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar n. 116/2003, bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação⁷.

Em essência, argumenta-se que a Lei Complementar n. 157/2016 teria violado o art. 156, inciso III, da Constituição da República que, ao fixar as competências tributárias, não apenas estabeleceria o critério material da obrigação, mas também circunscreveria o aspecto espacial, impedindo que mais de uma ordem de governo exija tributo sobre o mesmo fato gerador. Do mesmo modo, o constituinte originário teria determinado os contornos essenciais do critério subjetivo, indicando o ente político competente para instituir e exigir o tributo, o que impediria o deslocamento do aspecto espacial do ISS, por presunção legal absoluta, a um Município onde nenhum serviço fosse prestado.

Sob outro aspecto, questionou-se a constitucionalidade das alterações legislativas por se entender que a Lei Complementar n. 157/2016, em contramão ao que prescreve o art. 146, inciso I, da Constituição, potencializou, ao invés de resolver, os conflitos de competência em matéria tributária entre os Municípios da Federação. Isso porque o texto aprovado pelo Congresso Nacional seria impreciso, em especial os conceitos de “tomador do serviço” e “domicílio” utilizados para indicar o local da ocorrência do fato gerador do ISS, tornando ainda mais dificultosa a tarefa de identificar o sujeito ativo competente. Em paralelo, a ambiguidade dos conceitos empregados pela legislação tornaria impossível a perfeita identificação da obrigação tributária, traduzindo-se, assim, em uma violação aos princípios da legalidade e da tipicidade extraídos do art. 150, inciso I, da Constituição.

Com efeito, é objetivo deste artigo tecer considerações sobre os dois principais argumentos apresentados no âmbito da ADI n. 5.835/DF e, por conseguinte, sobre o aspecto espacial do ISS, no intuito de avaliar a constitucionalidade das alterações promovidas pela Lei Complementar n. 157/2016.

⁷ ADI n. 5.835, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 18.12.2017, publicado em processo eletrônico *DJe*-018, divulg. 31.01.2018, public. 01.02.2018.

2. Análise da estrutura constitucional do ISS, o princípio da territorialidade e reflexos da opção legislativa do critério “de destino” na guerra fiscal entre os municípios

O fato gerador (ou hipótese de incidência tributária) é, na clássica definição de Ricardo Lobo Torres, “a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária”⁸. Trata-se, pois, de um acontecimento (fático ou jurídico) que, uma vez ocorrido e subsumido à lei, dará ensejo à formação de uma relação jurídica de natureza tributária estabelecida entre dois sujeitos tendo por objeto uma prestação jurídica.

A hipótese de incidência tributária que deflagra o surgimento da obrigação tributária pode ser decomposta em cinco elementos (ou aspectos): (i) elemento material; (ii) elemento espacial; (iii) elemento temporal; (iv) elemento subjetivo; e (v) elemento quantitativo. Enquanto que os aspectos material, espacial e temporal pertencem ao chamado antecedente da norma tributária, os elementos subjetivo e quantitativo se inserem no domínio do consequente da norma tributária⁹.

O elemento material determina a situação geradora da obrigação tributária, isto é, descreve o comportamento de uma pessoa e, linguisticamente, é representado por um verbo e seu complemento¹⁰. A chamada materialidade do tributo nada mais é do que a situação elencada pela lei que exprime capacidade contributiva e, portanto, apta a ser tributada pelo Estado.

Já o elemento espacial descreve o local em que se verifica ocorrido o fato gerador, ou seja, é a área, região ou intervalo territorial em que pode se efetivar o critério material¹¹. Considerando que a República Federativa do Brasil encerra diversas ordens jurídicas parciais (entes federativos), todas dotadas de poder de tributar no âmbito dos seus respectivos territórios (autonomia financeira), mostra-se necessário apontar a localidade onde será considerado ocorrido o fato gerador do tributo.

Por sua vez, o aspecto temporal busca definir o momento da ocorrência do fato gerador, o que tem especial importância para a aplicação da norma tributária no tempo (arts. 105 e 106 do CTN).

No consequente da norma, o aspecto subjetivo indica os sujeitos (ativo e passivo) que compõem a relação obrigacional de natureza tributária. No caso especí-

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 241.

⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 150 (epub).

¹⁰ DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 20.

¹¹ CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. Ainda a questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar a questão? In: DÁCOMO, Natália de Nardi; e MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 76.

fico das obrigações principais, o sujeito ativo será a pessoa jurídica de direito público titular da competência (art. 119 do CTN) e o sujeito passivo aquele que deverá pagar a prestação pecuniária (contribuinte ou responsável), nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional. Por fim, o aspecto quantitativo é composto pela base de cálculo e alíquota, sendo responsável por determinar o montante devido¹².

Estabelecidos tais conceitos preliminares, é preciso investigar qual o papel da Constituição de 1988 na estruturação do Sistema Tributário Nacional, de modo a averiguar se, de fato, a Lei Complementar n. 157/2016, ao alterar critérios para a definição do local da ocorrência do fato gerador do ISS (aspecto espacial), incorreu em alguma inconstitucionalidade.

Para a Teoria Geral Tributária, a Constituição da República, como norma garantidora dos direitos fundamentais e reguladora das funções do Estado brasileiro, não é instrumento hábil a instituir qualquer tributo. Ao contrário, sua função precípua é de estabelecer competências constitucionais tributárias e atribuí-las aos entes federativos nacionais de acordo com critérios estabelecidos pelo legislador constituinte.

Isto significa, portanto, que uma norma constitucional não cria um tributo, mas autoriza a sua criação. Não é norma de conduta, mas norma de estrutura¹³, tal como deixou claro Sacha Calmon Navarro Coêlho ao expor que “em princípio, a Constituição não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação)”¹⁴.

A Constituição de 1988, ao distribuir as competências tributárias, estabeleceu o critério da base econômica, que tem o objetivo de circunscrever o âmbito de atuação de cada ente federativo no exercício do poder de tributar. Isto é, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem tributar além dos sentidos semânticos oferecidos pelos termos utilizados pelo legislador constituinte.

Nas palavras de Leandro Paulsen, “a outorga de competência pelo critério da base econômica implica, efetivamente, por si só, uma limitação da respectiva competência às possibilidades semânticas (significado das palavras) e sintáticas (significado das expressões ou frases como um todo, mediante a consideração da inter-relação e implicação mútua entre as palavras) do seu enunciado”¹⁵.

Isso significa que para delimitar o espectro de incidência de qualquer tributo, impõe-se a investigação do significado das expressões contidas no texto, com

¹² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 139.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 136-138.

¹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 68.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 54.

a análise de cada um dos termos separadamente e em conjunto. O art. 110 do Código Tributário Nacional é expresso ao dispor que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

Quando a Constituição estabelece o critério da base econômica, ela informa, especificamente, os aspectos material e subjetivo da norma impositiva tributária e, conseqüentemente, da obrigação principal de pagar tributo. Por exemplo, ao dispor que compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III), a Carta Magna delimita como objeto da tributação a “renda” (e não o “faturamento”) e confere tal poder de tributar a um ente federativo específico, que é a União. Da mesma forma, ao dispor que compete aos Municípios instituir imposto sobre a propriedade territorial urbana (art. 156, I), a Constituição delimita como objeto de tributação a “propriedade” (e não a “posse”)¹⁶ e confere tal poder de tributar a um ente federativo específico, qual seja o Município.

Em resumo, é tarefa primordial da Constituição fixar os elementos material (materialidade econômica) e subjetivo (ente federativo) da tributação, de modo que tais normas de estrutura irão desenhar todo o modelo federativo fiscal. Assim, cada ente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderá instituir seus tributos de acordo com as competências expressamente recebidas da Carta Magna.

Como se vê, não é da essência da Constituição determinar o aspecto espacial tributário, isto é, o ponto geográfico onde se reputa ocorrido um fato gerador em específico¹⁷. Tal papel é conferido, precipuamente, à Lei Complementar, tal como se extrai da remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁸.

¹⁶ Nesse sentido, GAVALDÃO JR., Jayr Viégas. A inconstitucionalidade do artigo 32 do Código Tributário Nacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *IPTU: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 305.

¹⁷ Em sentido contrário, Betina Treiger Grupenmacher defende que “os arquétipos constitucionais consignam, de antemão, os seus possíveis aspectos pessoal, material, temporal e espacial, de modo que não restou ao legislador complementar senão uma margem residual de aptidão para legislar, já que, em matéria tributária, o legislador constitucional foi exaustivo, estabelecendo os vetores e diretrizes que devem nortear a instituição e cobrança dos tributos” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *ISS – local em que é devido o tributo*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev., e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 18).

¹⁸ “Ementa: Direito tributário. Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. ISS. Competência para tributação. Local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador do serviço. Matéria infraconstitucional. Precedentes. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, não há repercussão constitucional imediata da controvérsia sobre a definição do sujeito ativo competente para cobrança do ISS, e, portanto, não há repercussão geral da discussão concernente à referida matéria. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.” (ARE n. 855.448 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 02.02.2016, processo eletrônico *DJe-034*, divulg. 23.02.2016, public. 24.02.2016)

O legislador constituinte não se preocupou em tratar de forma pormenorizada todos os aspectos da hipótese de incidência do ISS, mas apenas se deteve na fixação de limites ao poder de tributar dos Municípios, exigindo que a regulamentação seja feita por meio de lei complementar.

Em outras palavras, insere-se no legítimo âmbito de atuação do legislador infraconstitucional identificar o local em que se reputa verificado o fato gerador do ISS, sendo-lhe franqueado eleger o Município em que é devida a exação. Ensina José Eduardo Soares de Melo que “os fatos tributários naturalmente ocorrem em específicos lugares, cumprindo ao legislador estabelecer o local em que, uma vez acontecida a materialidade tributária, se reputa devida a obrigação”¹⁹.

O voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes por ocasião da negativa de repercussão geral ao AI n. 790.283/DF é representativo de tal argumento, pois nele é afirmado 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)”²⁰.

A definição exaustiva do aspecto especial pela Constituição é fato excepcional e somente ocorre quando o texto é expresso nesse sentido. Assim, por exemplo, quando é descrito que o ITD compete ao Estado onde se processar o inventário para os bens móveis, títulos e créditos (art. 155, § 1º, II²¹). Igualmente, quando o art. 156, § 2º, inciso II²² imputa ao Município da situação do bem a competência para cobrar o ITBI. Em tais casos, a Constituição estipula o aspecto material, o aspecto subjetivo e, excepcionalmente, o aspecto espacial.

Isto não acontece, contudo, com o ISS. O texto constitucional não trata especificamente do aspecto espacial deste imposto no seu art. 156, inciso III e § 3º. Nas palavras dos autores Júlio M. Oliveira e Carolina Romanini Miguel, “a Constituição Federal não empregou o chamado ‘critério territorial’ de forma expressa, deixando de estabelecer claramente qual o Município competente para exigir o ISS, tampouco quem é o sujeito ativo titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação tributária decorrente da prestação de determinado serviço descrito na lista anexa à Lei Complementar”²³.

¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 251.

²⁰ “ISS. Competência para tributação. Local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador do serviço. Matéria Infraconstitucional. Repercussão geral rejeitada.” (AI n. 790.283 RG, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 13.08.2010, *DJe*-164, divulg. 02.09.2010, public. 03.09.2010, ement. v. 02413-07, p. 1.527)

²¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 1º O imposto previsto no inciso I: II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;”

²² “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II: II – compete ao Município da situação do bem.”

²³ OLIVEIRA, Júlio M. de; e MIGUEL, Carolina Romanini. O critério espacial do ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães

Na verdade, tal aspecto foi delegado à lei complementar, que, como norma geral tributária, é responsável por definir também a base de cálculo, contribuintes, as alíquotas máxima e mínima e regulação da forma e condições de benefícios fiscais, nos exatos termos do art. 146, inciso III, da Constituição de 1988.

O que o texto constitucional estabelece, então, para o Imposto sobre Serviços? Na verdade, ele atua na limitação do poder de tributar dos Municípios, impedindo, por exemplo, que se tributem fatos geradores que não sejam efetivamente serviços (obrigações de fazer), tais como as locações puras e simples de bens móveis (obrigações de dar), na esteira do que já afirmou o Supremo Tribunal Federal²⁴⁻²⁵. Da mesma forma, impõe que o termo “serviço” (art. 156, III) esteja ligado à “prestação” do serviço, de modo que a mera “fruição” do serviço não poderia ser eleita como signo presuntivo de riqueza²⁶.

Ocorre que a indicação da prestação do serviço – e não a fruição – como fato tributável não altera a conclusão de que o aspecto espacial é matéria conferida ao legislador infraconstitucional no âmbito do ISS. A prestação de um serviço é matéria complexa que pode se estender por mais de um território. Se parcelas da prestação final contratada pelo tomador podem ser realizadas em pontos geográficos distintos, inclusive no próprio domicílio do tomador, é necessário que a legislação fixe um critério idôneo a determinar qual dentre estas localidades será considerada como o local da prestação da atividade.

A Constituição não desce aos pormenores do local da ocorrência do fato gerador do ISS, isto é, do ponto geográfico (qual dentre os Municípios) em que se deu o fato imponible. Como bem ressalta a doutrina, é a lei que estrutura as condicionantes de tempo e lugar de sua aplicação, ainda que a repartição rígida de competências crie algumas condicionantes para a determinação do sentido, significado e alcance das normas infraconstitucionais²⁷.

(coord.). *ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev., e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 123.

²⁴ RE n. 112.947, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 19.06.1987, *DJ* 07.08.1987, p. 15.439, ement. v. 1468-04, p. 784.

²⁵ O Supremo Tribunal Federal, contudo, passou a afirmar que o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil (obrigação de fazer x obrigação de dar), estando relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. (RE n. 651.703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, processo eletrônico repercussão geral – mérito *DJe*-086, divulg. 25.04.2017, public. 26.04.2017)

²⁶ CEZAROTI, Guilherme. A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord.). *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 46.

²⁷ CORAZZA, Edison Aurélio. Imposto sobre a prestação de serviços: local da prestação e determinação da competência tributária. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord.). *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 23.

Atente-se para o fato de que criar limites ou condicionantes não significa instituir um critério determinante e imutável. O texto constitucional impõe balizas ao legislador complementar que, por sua vez, irá ditar o aspecto espacial do ISS, assegurando, assim, tratamento centralizado ao tema e possibilitando nortear toda a estrutura apta a vincular todos os entes federados.

Quais são as condicionantes que a Constituição estabelece para o aspecto espacial do ISS? Para a doutrina majoritária, “da conjugação dos critérios material e espacial da regra-matriz de incidência pressuposta do texto Constitucional, podemos extrair princípio implícito que rege o exercício da competência tributária, inclusive e especialmente a do ISS: o princípio da territorialidade da tributação”²⁸.

Pelo princípio da territorialidade, “cada um dos Municípios da Federação só é competente para instituir e arrecadar o imposto sobre serviços, com referência a fatos imponíveis que ocorram dentro do âmbito do seu território”²⁹. Isso significa que o ISS somente poderia ser exigido por um determinado Município se o serviço tiver ocorrido nos limites geográficos do seu território³⁰. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, o tributo só poderia ser exigido no espaço geográfico onde a riqueza fora gerada³¹.

O princípio da territorialidade sempre foi interpretado por grande parte dos estudos tributários como uma norma ínsita à estrutura do ISS, nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição, traduzindo-se, desse modo, como um limite ao alcance de qualquer lei complementar que se dispusesse a regular o aspecto espacial do tributo.

Como já visto, foi com base nesse princípio que o Superior Tribunal de Justiça, durante um longo período de sua jurisprudência, considerava o fato gerador do ISS ocorrido no local onde o serviço foi efetivamente prestado, a despeito da redação do art. 12 do Decreto-lei n. 406/1968. A Corte Superior negava vigência ao Decreto-lei n. 406/1968 por entender que seu dispositivo era incompatível com a sistemática constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza, sem qualquer declaração incidental de inconstitucionalidade.

No entanto, mesmo após a mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça – passando a admitir a compatibilidade entre o critério contido na le-

²⁸ CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. Ainda a questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar a questão? In: DÁCOMO, Natália de Nardi; e MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 76.

²⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – local em que é devido o tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev., e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 22.

³⁰ CORAZZA, Edison Aurélio. Imposto sobre a prestação de serviços: local da prestação e determinação da competência tributária. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord.). *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 23.

³¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 252.

gislação complementar (sede do estabelecimento prestador) e a estrutura constitucional do imposto –, verifica-se que o princípio da territorialidade não é suficiente para apontar o exato local da prestação.

Como se sabe, a prestação de um serviço é um ato complexo, que pode envolver diversas etapas, tal como acontece com os serviços de administração de consórcios, administração de fundos de investimentos, administração de cartão de crédito e débito, planos de saúde, arrendamento mercantil. Por exemplo, o serviço de administração de consórcios envolve as seguintes etapas: (a) obtenção dos dados cadastrais e avaliação da capacidade financeira do cliente; (b) identificação do grupo ao qual será alocado; (c) verificação da viabilidade econômico-financeira do grupo; (d) formalização do contrato; e (e) gestão do contrato. Cada uma dessas etapas é indispensável à consecução do objetivo final, podendo ocorrer em locais distintos.

Relembra José Eduardo de Melo que “a pluralidade de estabelecimentos que participam da prestação dos serviços, a diversidade de etapas pertinentes a essas atividades, ou até mesmo a sua execução sem a participação de estabelecimento, é que tornam difícil qualificar o sujeito ativo (Município competente para exigir e cobrar o ISS)”³².

O serviço de análises clínicas (subitem 4.02), por exemplo, é um típico caso de serviço complexo que envolve múltiplas etapas. Para se realizar um exame de sangue, é preciso coletar o material biológico, preencher formulários de condições de saúde e, por fim, implementar o processo em si de “análise” do material. Enquanto que o preenchimento do formulário, pagamento do serviço e coleta do material biológico se dá no Município “A”, a unidade laboratorial que processa o exame está no Município “B”. Qual seria o Município competente para exigir o ISS, considerando que etapas do mesmo serviço são desempenhadas em pontos distintos? O Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar o critério estabelecido pela Lei Complementar n. 116/2003, determinou que seria competente o Município onde se realiza a coleta do material biológico, ainda que se realize a análise clínica em outro³³.

Portanto, nas palavras de Filipe Bastos, “ainda que se entenda que o aspecto espacial seja o território do Município em que ocorre a prestação do serviço e que não haveria fundamento normativo para se afastar de tal linha, em algumas situações, haverá dificuldade em se estabelecer onde se deu a prestação de serviços”, de modo que, nesses casos “haveria espaço para a lei complementar atuar com o escopo de prevenir potenciais conflitos de competência, por exemplo, através de uma presunção de onde se considera ocorrido o serviço”³⁴.

³² MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 256.

³³ REsp n. 1.439.753/PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 06.11.2014, *DJe* 12.12.2014

³⁴ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 11-12.

Por tais motivos é que o princípio da territorialidade é apenas excludente, mas não determinante para a fixação do local de ocorrência do fato gerador do ISS, o que torna o legislador de normas gerais competente para “eleger critério espacial diferente do local da execução do serviço, desde que mantenha conexão com o território municipal”³⁵.

O que isso significa? Isso significa que, por exemplo, se o tomador do serviço de administração de cartão de crédito tem domicílio no Município “A” e a instituição financeira tem sede no Município “B”, é inconstitucional uma lei complementar que eleja como local da ocorrência do fato gerador do ISS o Município “Z”. Nesse caso, não há qualquer conexão do serviço prestado com o território “Z” e, por essa razão, vislumbra-se uma ficção jurídica que se afasta das condicionantes estabelecidas pela Constituição.

Como se vê, o texto constitucional não é norma suficiente para apontar o local de ocorrência do fato gerador. A estrutura normativa do ISS admite a incidência do imposto em todos os pontos geográficos, desde que exista um elo entre o serviço prestado e o território do ente tributante. Com efeito, “esse elo pode configurar o local da sede do estabelecimento prestador ou o domicílio do prestador; o local da execução do serviço; o local da sede do tomador ou de seu domicílio, ou, ainda, do beneficiário”³⁶.

Assim, “considerando a abstração do critério material do ISS, não é adequado condicionar unicamente a ele a definição do critério espacial correspondente ao local onde o serviço foi prestado, pois este pode envolver vários Municípios”³⁷. Torna-se necessário um critério eleito pela legislação complementar de âmbito nacional para fixar o aspecto espacial do ISS, o qual, até a edição da Lei Complementar n. 157/2016, era o local do “estabelecimento prestador” para os serviços de administração de consórcios, administração de fundos de investimentos, administração de cartão de crédito e débito, planos de saúde, arrendamento mercantil.

Por estar contido em lei infraconstitucional, no entanto, o critério do “estabelecimento prestador” não é imutável. O histórico legislativo acerca do tema, que vai do Ato Complementar n. 36/1967 à Lei Complementar n. 157/2016, é um claro indicativo da possibilidade de alteração do local de recolhimento do imposto municipal.

A primeira norma a dispor sobre o aspecto espacial do ISS, o Ato Complementar n. 36/1967, afirmava que, nos casos de prestação do serviço em mais de

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 779.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 783.

³⁷ OLIVEIRA, Júlio M. de; e MIGUEL, Carolina Romanini. O critério espacial do ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev., e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 125.

um Município, a exação seria devida no local da sede da empresa prestadora (inciso II), salvo quando se tratasse de serviços de construção civil ou quando a atividade fosse desempenhada em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da sociedade, sediados ou residentes no Município (inciso I)³⁸. Portanto, a regra geral elegia a sede do prestador como ponto geográfico de referência para o recolhimento do ISS.

Com o advento do Decreto-lei n. 406/1968, a regra geral para definição do aspecto espacial do ISS passou a ser o local do estabelecimento prestador e, na sua falta, o do domicílio do prestador, nos termos do art. 12, alínea “a”³⁹. O Superior Tribunal de Justiça, entretanto, ignorava a literalidade do texto para indicar como competente o Município onde o serviço foi efetivamente prestado e não onde se encontrava a sede da sociedade⁴⁰.

Na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, houve a reprodução, pelo art. 3º, da redação do antigo art. 12 do Decreto-lei n. 406/1968, a fim de estabelecer, como regra geral, o local do estabelecimento do prestador e, na sua falta, o local do domicílio do prestador⁴¹. O Superior Tribunal de Justiça, como já visto, não só fixou a tese de que se considera o serviço prestado no local onde a relação jurídica obrigacional é perfectibilizada, assim entendido como o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional, permanente ou temporária, apta a desenvolver a atividade de prestar serviço (tomada de poderes decisórios), como alterou o seu entendimento em relação aos fatos geradores ocorridos na vigência do Decreto-lei n. 406/1968, de modo a determinar como competente o Município da sede do estabelecimento prestador⁴².

Atualmente, a Lei Complementar n. 157/2016 alterou parcialmente o aspecto espacial do ISS através da eleição um critério diferente para determinados

³⁸ “Art. 6º No caso de empresas que realizem prestação do serviço em mais de um Município, considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do imposto municipal correspondente: I – O local onde se efetuar a prestação do serviço. a) no caso de construção civil; b) quando o serviço for prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município; II – O local da sede da empresa, nos demais casos.”

³⁹ “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.”

⁴⁰ AgRg no Ag n. 1.173.805/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20.05.2010, *DJe* 02.06.2010; EREsp n. 130.792/CE, Rel. Min. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andrighi, Primeira Seção, julgado em 07.04.2000, *DJ* 12.06.2000, p. 66; AgRg no Ag n. 196.490/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.1999, *DJ* 29.11.1999, p. 15.

⁴¹ “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, quando o imposto será devido no local:”

⁴² REsp n. 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28.11.2012, *DJe* 05.03.2013.

serviços. Relativamente aos subitens 4.22 (*planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres*), 4.23 (*outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário*), 5.09 (*planos de atendimento e assistência médico-veterinária*), 10.04 (*agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring)*), 15.01 (*administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres*) e 15.09 (*arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)*), optou-se pelo “domicílio do tomador do serviço” como local de recolhimento da exação municipal⁴³.

Enquanto que a Lei Complementar n. 116/2003, nas operações internas, fixou a regra “da origem” para determinar a competência do Município de acordo com o território em que se situa o estabelecimento prestador⁴⁴, a Lei Complementar n. 157/2016 indicou, para os serviços já mencionados, o critério “do destino”, que prestigia o princípio da justiça fiscal ao destinar a receita ao Município onde a utilidade social é gerada. Isso significa que a Lei Complementar n. 157/2016 teve o intuito de melhor distribuir a arrecadação tributária ao deslocar o local da ocorrência do fato gerador para os Municípios onde se conclui a operação.

A opção, sem dúvida alguma, está em conformidade com o texto constitucional, pois este “autoriza escolher outros elementos de conexão territorial – em substituição ao lugar da execução da prestação – como critério de definição da competência do Município”⁴⁵. E mais, a adoção do critério “do destino” tem a importante função de buscar diminuir uma notória guerra fiscal existente entre os Municípios da Federação.

Guerra fiscal, na definição doutrinária, é a “generalização de uma competição entre entes da federação pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias descentralizadas e não cooperativas dos entes da Federação e pela

⁴³ “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 XXV, quando o imposto será devido no local: XXIII – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; XXIV – do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; XXV – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.”

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 787.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 786.

ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central⁴⁶.

Com efeito, ela gera três postulantes distintos à arrecadação do ISS: (1) os Municípios que albergam a produção dos serviços; (2) os Municípios em que os serviços são disponibilizados ao tomador; (3) os Municípios que reivindicam a receita de ISS por abrigar em seu território as sedes administrativas dos prestadores de serviço, mesmo que nele não estejam localizados, de fato, o estabelecimento produtor ou consumidor⁴⁷.

Nessa esteira, é notório o fato de que alguns Municípios buscaram (e buscam) atrair grandes prestadores de serviço, tais como instituições financeiras, gestoras de plano de saúde e fundos de investimentos através de diminuição drástica das alíquotas do ISS. Muitas vezes, a redução se dava à revelia do que prescrevia o art. 88, inciso II, do ADCT e, atualmente, art. 8º-A, § 1º, da LC n. 116/2003.

A estratégia era centrada na ideia de que a atração da infraestrutura produtiva alargaria a base de incidência, o que resultaria no aumento da arrecadação a despeito da diminuição da alíquota. O conceito econômico é antigo, mas eficaz, visto que ao longo dos anos 2000 diversos prestadores de serviços se estabeleceram em Municípios específicos, tais como Barueri, Santana do Parnaíba e Poá⁴⁸.

Paralelamente, aliou-se a questão econômica à jurídica, esta última com o objetivo de fixar o entendimento de que o ISS deve ser recolhido no local onde as sociedades empresárias instalavam suas sedes decisórias – e não nos Municípios em que a prestação gerava utilidade.

Em relação ao *leasing* financeiro (subitem 15.09), por exemplo, a partir do entendimento fixado no RE n. 547.245/SC⁴⁹ de que o núcleo da prestação é o financiamento (obrigação de fazer), o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp n. 1.060.210/SC⁵⁰, afirmou que o local de recolhimento do ISS “é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprova haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação

⁴⁶ GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos Municípios. In: DÁCOMO, Natália de Nardi; e MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 95.

⁴⁷ GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos Municípios. In: DÁCOMO, Natália de Nardi; e MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 105.

⁴⁸ GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos Municípios. In: DÁCOMO, Natália de Nardi; e MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 108.

⁴⁹ RE n. 547.245, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02.12.2009, *DJe*-040, divulg. 04.03.2010, public. 05.03.2010, ement. v. 2392-04, p. 857, RT v. 99, n. 897, 2010, p. 143-159, LEXSTF v. 32, n. 376, 2010, p. 175-200.

⁵⁰ REsp n. 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28.11.2012, *DJe* 05.03.2013.

do financiamento – núcleo da operação de *leasing* financeiro e fato gerador do tributo”.

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça estava dando interpretação ao critério fixado pelo art. 3º, *caput*, da Lei Complementar n. 116/2003 para o subitem 15.09, que era o “local do estabelecimento prestador”. Em outras palavras, com base no ordenamento jurídico posto até então pela redação da Lei Complementar n. 116/2003, o local da ocorrência do fato gerador do ISS era o local da sede financeira.

O aspecto espacial do ISS não é (e nunca foi) questão constitucional, mas matéria atinente à legislação complementar a ser decidida pelo Superior Tribunal de Justiça com base na redação dada pela Lei Complementar n. 116/2003. De outra perspectiva, a definição do local da ocorrência do fato gerador do ISS não está compreendida na norma de estrutura que fixa a competência (art. 156, III), mas é questão delegada ao legislador infraconstitucional, que poderá optar por uma ou outra forma de tributação, a fim de conferir maior eficácia ao princípio da justiça fiscal.

Vale dizer, se por um lado um Município disponibiliza a infraestrutura para a produção do serviço, por outro há Municípios que pagam por eles, sendo direito destes últimos, por medida de justiça, compartilhar da receita⁵¹. No caso, a Lei Complementar n. 157/2016 alterou o critério espacial para privilegiar o Município onde a riqueza foi gerada, isto é, aquele em que a atividade humana (obrigação de fazer) opera efeitos econômicos.

Quando uma determinada pessoa (física ou jurídica) contrata, por exemplo, uma operação de *leasing* financeiro ou plano de saúde ou administração de cartão de crédito, a prestação irá produzir utilidade e efeitos econômicos no local onde se situa o tomador do serviço, ou seja, no seu domicílio. É bastante claro que a aprovação de um *leasing* não traz qualquer incremento à economia do local onde a operação é aprovada, mas sim àquela do domicílio do tomador do serviço. O mesmo ocorre com a contratação de um plano de saúde ou com a administração do cartão de crédito, fundos de investimento. O bem jurídico, isto é, o objeto mediato da obrigação de fazer será integrado à economia do Município onde se situa o tomador do serviço, e não à economia do prestador do serviço.

Consequência direta dessa mudança de critério, como já dito, é a diminuição da guerra fiscal, pois coloca em segundo plano o local da sede financeira, ou seja, o local onde, por exemplo, o *leasing* é aprovado. O importante passa a ser o Município em que está domiciliado cada tomador do serviço, pois serão nestes Municípios que a prestação gerará efeitos econômicos. Torna-se indiferente o deslocamento da estrutura produtiva para um Município específico com alíquota ou

⁵¹ GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos Municípios. In: DÁCOMO, Natália de Nardi; e MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 105.

base de cálculo atrativa, já que a definição do aspecto espacial será dada pelo domicílio do tomador do serviço, que pode ser qualquer cidadão domiciliado em qualquer dos 5.570 Municípios.

Em suma, é possível afirmar que a Lei Complementar n. 157/2016 não trouxe senão regulamentação legítima, por meio do instrumento constitucionalmente adequado, da definição do fato gerador e do contribuinte do ISS, sendo inviável cogitar de qualquer inconstitucionalidade.

3. Tipos, conceitos e a incerteza da linguagem: o princípio da tipicidade tributária

O segundo ponto suscitado pela ADI n. 5.835/DF diz respeito aos conflitos de competência que a Lei Complementar n. 157/2016, em contramão ao que prescreve o art. 146, inciso I, da Constituição, teria potencializado ao empregar os conceitos indeterminados de “tomador do serviço” e “domicílio” como referências para a definição do aspecto espacial do ISS. Com efeito, a imprecisão destes tornaria impossível a perfeita identificação da obrigação tributária, traduzindo-se, assim, em uma violação ao princípio da tipicidade, que é corolário do princípio da legalidade insculpido no art. 150, inciso I, da Constituição⁵².

Em primeiro lugar, não se pode deixar de frisar que há uma enorme distância entre uma lei imperfeita e uma lei inconstitucional. A Lei Complementar n. 157/2016, a par do seu evidente sucesso em prestigiar o princípio da justiça fiscal, é uma lei imperfeita, uma lei que suscita algumas dúvidas no intérprete quanto aos conceitos e tipos utilizados pelo seu texto. Isso, entretanto, não a torna uma lei inconstitucional, isto é, uma norma que vai de encontro ao Sistema Tributário Nacional instituído pelo Capítulo I do Título VI da Constituição de 1988.

A linguagem, instrumento próprio da Ciência Jurídica, é naturalmente equívoca. Os conceitos e tipos que compõem o texto normativo não traduzem sentido único e objetivo que deva ser “descoberto” pelo intérprete. Ao contrário, o conjunto dos textos (disposições, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, que só terá significado próprio após a tarefa interpretativa. O significado da norma é produzido pelo intérprete, do que se infere que as disposições, os enunciados, os textos nada dizem: eles dizem o que os intérpretes dizem que eles dizem⁵³.

A aspiração por segurança jurídica, no entanto, sempre trouxe consigo o anseio por uma situação ideal que permitisse uma linguagem jurídica unívoca,

⁵² “O princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade. Este último, em sentido lato, pode abranger os diversos princípios de segurança jurídica: irretroatividade, anterioridade, proibição de analogia etc. Mas, pela sua relevância e conteúdo, a tipicidade deve ser tratada como princípio específico de segurança jurídica.” (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, jan./mar. 2004, p. 193-232)

⁵³ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 27.

onde nada precisaria ser explicado ou esclarecido⁵⁴. Nesse sentido, era desejável que a Lei Complementar n. 157/2016, em especial na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV, XXV e §§ 3º e 4º, do art. 6º da Lei Complementar n. 116/2003, empregasse linguagem precisa e objetiva, capaz de retirar toda e qualquer dúvida quanto ao sentido e alcance dos conceitos insculpidos no texto normativo. Porém, não há como afastar certo grau de indeterminação da linguagem⁵⁵, nem essa incerteza é causa de inconstitucionalidade da norma veiculada pelo texto da Lei Complementar n. 157/2016.

O princípio da tipicidade, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “tem correspondido no Brasil ao princípio da determinação do fato gerador (*Grundsatz der Bestimmtheit*), que sinaliza no sentido de que o fato gerador deve vir exaustivamente definido na lei”⁵⁶. Isso significa que todos os aspectos da hipótese de incidência (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) devem estar descritos na norma tributária impositiva, que, ligada ao fato imponível, gerará a relação jurídico-tributária.

Dito de outro modo, uma norma impositiva incompleta – por insuficiência de dados – não asseguraria ao contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou ao conteúdo da obrigação tributária e, portanto, seria incapaz de obrigá-lo ao pagamento do tributo ou multa⁵⁷. Violaria, assim, a garantia fundamental da legalidade (ou reserva absoluta de lei) tributária.

Não se confundem, entretanto, o princípio da tipicidade com a incerteza da linguagem. E mais além, a indeterminação dos tipos (e conceitos) positivados no texto normativo não é sequer incompatível com o princípio da tipicidade. Ao contrário, é algo ínsito a sua própria estrutura, uma vez que tanto os tipos quanto os conceitos “representam uma ‘totalidade’ ‘graduável’ e ‘aberta’ à qual um conjunto de fatos pode ser correlacionado em grau maior ou menor”⁵⁸.

O conceito seria “a representação abstrata de dados empíricos, podendo de certa forma violentar a realidade”⁵⁹. Em sua acepção mais tradicional, o conceito é objeto de definição e subsunção, representando as propriedades ou os sinais característicos do objeto. Assim, por princípio, o conceito deveria ser, sempre que possível, determinado, o que significaria trazer “toda a conformação do fato ge-

⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 106.

⁵⁵ Nesse sentido, BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 53.

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 110.

⁵⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 139.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 182.

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, jan./mar. 2004, p. 193-232.

rador, desde a definição do seu aspecto material até a fixação da base de cálculo e da alíquota”⁶⁰.

O *tipo*, por outro lado, seria “o nome que se dá à ordem que, comparativamente, ordena objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido”⁶¹. Para Karl Larenz, enquanto os tipos não seriam fixados a partir de notas distintivas irrenunciáveis, os conceitos exigiriam que, para adequação do fato à hipótese de incidência, todas as notas distintivas estivessem presentes⁶². Por isso que, diferentemente do conceito (que operaria pela subsunção), o tipo recorreria a uma pauta valorativa a ser preenchida através da correlação no caso concreto⁶³.

Ocorre que os conceitos absolutamente determinados são muito raros, o que torna inevitável a presença de conceitos indeterminados no âmbito do Direito Tributário, cujo conteúdo e extensão são, em certa medida, vagos. Essa incerteza se apresenta ao intérprete no processo de construção de sentidos como uma dificuldade comum, que tem origem na própria ambiguidade da linguagem⁶⁴. Por tal razão, pode-se dizer que a abertura e a flexibilidade, características usualmente atribuídas aos tipos, também estão presentes em quase todos os conceitos, variando apenas em questão de grau⁶⁵.

Sendo assim, não há uma diferença clara que sustente uma separação entre tipo e conceito⁶⁶. O problema é apenas superficial, pois ligado a uma concepção abandonada de norma jurídica como texto genérico com conteúdo previamente determinado em termos abstratos, conflitante com a posição atual de norma jurí-

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, jan./mar. 2004, p. 193-232.

⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2007, p. 92.

⁶² LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009, p. 299.

⁶³ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009, p. 308-309.

⁶⁴ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. ISS: construindo um conceito constitucional de serviço. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 59-60. No mesmo sentido, TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, jan./mar. 2004, p. 193-232.

⁶⁵ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. ISS: construindo um conceito constitucional de serviço. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 54.

⁶⁶ Em sentido contrário, Luís Eduardo Schoueri, amparado nas lições de Karl-Heinz Strache, coloca o “tipo” em oposição ao “conceito”: “enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, i.e., daquilo que ele deve preferencialmente possuir”. Para o autor, apesar da abstração ser característica comum, o tipo exigiria, em sua descrição, “que se consiga reunir o maior número possível de características”, ao passo que o conceito permitiria, por outro, “que se desprezem algumas delas impondo, outrossim, que se olhe para o lado, i.e., que se examinem outros objetos para compará-los com aquele a ser definido” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 338-339 (*epub*)).

dica como “nexo entre o texto da norma genérico e abstrato ou complexo de normas, por um lado, e o conjunto de fatos, cuja assimilação, no caso concreto, primeiramente produz o significado normativo completo – a normatividade”⁶⁷. Ambos (tipo e conceito) podem ser compreendidos de forma ampla e com alguma dose de indeterminação⁶⁸.

Nesse sentido, a determinação a que se submetem as leis que configuram as hipóteses de incidência – por força do princípio da tipicidade como corolário do princípio da legalidade – não constitui óbice à utilização de tipos ou conceitos indeterminados pelo Direito Tributário, pois “determinabilidade não se confunde com uma determinação prévia, mas com a possibilidade de fornecer pontos de partida para o conteúdo essencial de determinado âmbito normativo”⁶⁹.

Por isso, a imposição de que sejam discriminados todos os elementos do antecedente e consequente da regra-matriz de incidência não traz consigo a ideia de exaustão de sentidos pela lei. Não [mais] existe no Direito Tributário aquilo que se convencionou chamar de tipicidade fechada, que “contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”⁷⁰. A regra-matriz de incidência é veiculada por meio de tipos ou conceitos que, por serem dotados de algum grau de incerteza inerente à linguagem, precisam de concreção por parte do aplicador da norma tributária, levando ao entendimento de que “a univocidade é apenas resultado de uma operação mental, é uma abstração”⁷¹.

Em termos práticos, não há qualquer obrigação constitucional a determinar que

“todos os cinco aspectos da norma tributária impositiva (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) devam, necessariamente, constar da lei de modo expreso e didático. Em leis de boa técnica, isso se dá, mas não constitui requisito para que se a considere completa. Cabe ao intérprete e aplicador analisar a lei e identificar os diversos aspectos, só concluindo pela incompletude na impossibilidade de levar a efeito tal identificação por absoluta falta de dados, referências ou elementos para tanto.”⁷²

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 205.

⁶⁸ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 55-56.

⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 106.

⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 87.

⁷¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 106-107.

⁷² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 139.

É exatamente por isso que a imprecisão do texto normativo da Lei Complementar n. 157/2016, em especial os conceitos de “tomador do serviço” e “domicílio”, não está no campo da (in)constitucionalidade, mas da conformação dos sentidos possíveis à linguagem, no campo da interpretação, e deve ser resolvida no fórum próprio pela doutrina e pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, órgão encarregado de dar a última palavra em matéria de interpretação de lei federal (art. 105, III, da CR).

E tal ponto não é diferente do que se verificou, por exemplo, na definição do conceito de “preço do serviço” estabelecido no art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003 para os serviços de plano de saúde. Em determinado momento temporal, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça era de que a expressão deveria ser entendida como o valor bruto pago pelo associado, isto é, a receita bruta do plano de saúde sem qualquer desconto⁷³; posteriormente, o próprio Superior Tribunal de Justiça alterou a inteligência do art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003, de modo a considerar como preço do serviço o valor bruto pago pelo associado, deduzidos os pagamentos efetuados pela operadora de saúde aos profissionais credenciados⁷⁴.

O mesmo ocorreu com o sentido de “possuidor a qualquer título” contido no art. 34 do Código Tributário Nacional. A imprecisão da linguagem não gerou a inconstitucionalidade da norma, mas sim a necessidade de fixação, pelo Superior Tribunal de Justiça, do sentido de que o contribuinte é o possuidor como ânimo definitivo⁷⁵⁻⁷⁶.

Em todos os casos citados, a equivocidade dos conceitos não levou ao reconhecimento da inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, mas a uma atividade corretiva por parte do Superior Tribunal de Justiça. Ou seja, imperfeição, inconsistência ou incerteza não são sinônimas de inconstitucionalidade, como bem observa Ricardo Lobo Torres ao lembrar que o Tribunal Constitucional Alemão jamais declarou inconstitucional uma norma tributária por indeterminação, pois, citando Klaus Tipke, seria “suficiente para as normas de direito tributário quando o legislador encontra a determinação essencial (*die wesentliche*

⁷³ REsp n. 226.747/SP, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 13.04.2000, *DJ* 22.05.2000, p. 78.

⁷⁴ REsp n. 1.137.234/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.06.2011, *DJe* 13.09.2011.

⁷⁵ REsp n. 325.489/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.11.2002, *DJ* 24.02.2003, p. 217.

⁷⁶ O Supremo Tribunal Federal, porém, afastou a necessidade do *animus domini* ao entender que “incide o IPTU considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público arrendado a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo” (RE n. 594.015, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.04.2017, acórdão eletrônico repercussão geral – mérito *DJe*-188, divulg. 24.08.2017, public. 25.08.2017).

Bestimmung) sobre o imposto ou o tributo com suficiente exatidão; não é necessário que decida sobre todas as questões⁷⁷.

Nesse sentido, tem-se que tanto a ADI n. 2.178 MC quanto a ADI n. 1.600 (ambas suscitadas pelos autores da ADI n. 5.835/DF) não tratam de incerteza quanto aos conceitos empregados pela legislação, mas da total ausência de indicação de um dos aspectos da norma tributária impositiva.

Na ADI n. 2.178 MC, o fundamento para a inconstitucionalidade da Lei n. 9.960/2000 era, em essência, a indicação de uma atividade do contribuinte – e não do Poder Público – como fato gerador da Taxa de Fiscalização Ambiental, o que contraria, em absoluto, o disposto no art. 145, inciso II, da Constituição⁷⁸. O aspecto material da norma impositiva violava frontalmente o texto constitucional, ainda que Ricardo Lobo Torres, em crítica ao julgado, tenha afirmado que “o Supremo Tribunal Federal censurou a legislação preso ainda ao dogma da legalidade estrita e da tipicidade fechada”⁷⁹.

Já na ADI n. 1.600, a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 87/1996 decorreu da sua incapacidade de completar a disposição constitucional que estendeu ao transporte aéreo a incidência do ICMS. Para o Supremo Tribunal Federal, a legislação não teria solucionado conflitos em torno da competência impositiva nem sobre a partilha do produto do imposto, o que seria imprescindível.

Percebe-se, portanto, que não era uma hipótese de imprecisão do texto normativo ou de imperfeição do processo legislativo. Aliás, tal ponto resta absolutamente claro no elucidativo voto da Ministra Ellen Gracie:

“Mas, porque a lei seja imperfeita e não baste para solver todos os conflitos que decorram de sua aplicação, não se lhe declara a inconstitucionalidade. Tampouco porque apresente em seu próprio corpo inconsistências capazes de gerar perplexidades e semear conflitos. O controle concentrado se destina a contrastar as leis e atos normativos em face da regra constitucional. Somente se a legislação infraconstitucional excede ou contraria o texto maior é que se lhe pode suspender a vigência ou em definitivo extirpá-la do ordenamento positivo. O Supremo Tribunal anula, nesta circunstância excepcional, a atua-

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, jan./mar. 2004, p. 193-232.

⁷⁸ “[...] Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificadas em lei [...]” (ADI n. 2.178 MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 29.03.2000, DJ 12.05.2000, p. 19, ement. v. 1990-01, p. 73)

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, jan./mar. 2004, p. 193-232.

ção do próprio Parlamento que pode muito, mas nada pode contra a Constituição.”⁸⁰

E, nesse mesmo diapasão, continua:

“Aqui não se trata, porém, de simples imperfeição da norma. O que se cogita é de sua total imprestabilidade para os efeitos de abarcar as hipóteses relativas ao transporte aéreo de passageiros. E, não apenas porque deixe em aberto o regramento de situações corriqueiras na prática da aviação comercial, mas e, principalmente, porque torne inaplicáveis ao referido segmento da atividade econômica princípios gerais inerentes ao tributo que intenta regular, ensejando, com isso, agressão ao texto constitucional.”⁸¹

Assim, por não se debruçarem sobre as mesmas premissas fáticas, tanto a ADI n. 2.178 MC quanto a ADI n. 1.600 não possuem correlação com a questão trazida pela Lei Complementar n. 157/2016 acerca do aspecto espacial do ISS.

Em suma, considerando que abertura e imprecisão são características inerentes aos tipos e conceitos que compõem a norma tributária, não há outra razão para o ajuizamento da ADI n. 5.835/DF que não o mero inconformismo com a nova sistemática trazida, isto é, com o processo legislativo legítimo e democrático que gestou a Lei Complementar n. 157/2016. E, em assim sendo, não pode ser acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função é de guardião da Constituição – e não de poder moderador do processo legislativo.

Nesse sentido, como ficou claro no julgamento da medida cautelar no MS n. 25.579/DF, ao Supremo Tribunal Federal cabe decidir, com elevada responsabilidade, sobre a juridicidade da ação dos demais Poderes, mas sempre sob a perspectiva da autocontenção, a fim de não invadir a esfera reservada à decisão política do Executivo e do Legislativo⁸². O fenômeno da judicialização da política, apesar de não ser novo no Brasil, vem ganhando bastante espaço nos últimos anos, de modo que toda e qualquer alteração substancial de diplomas legislativos é encarada como violações ao texto constitucional⁸³, desconsiderando a presunção de constitucionalidade das leis⁸⁴.

⁸⁰ ADI n. 1.600, Rel. Min. Sydney Sanches, Rel. p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 26.11.2001, *DJ* 20.06.2003, p. 58, ement. v. 2115-09, p. 1.751.

⁸¹ ADI n. 1.600, Rel. Min. Sydney Sanches, Rel. p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 26.11.2001, *DJ* 20.06.2003, p. 58, ement. v. 2115-09, p. 1.751.

⁸² MS n. 25.579 MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. p/ Acórdão: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 19.10.2005, *DJe*-087, divulg. 23.08.2007, public. 24.08.2007, *DJ* 24.08.2007, p. 55, ement. v. 2286-03, p. 399, RTJ v. 203-03, p. 101.

⁸³ Como exemplo, a edição da Lei de Falências e Recuperação Judicial (ADI n. 3.934, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 27.05.2009, *DJe*-208, divulg. 05.11.2009, public. 06.11.2009, ement. v. 2381-02, p. 374, RTJ v. 216-01, p. 227) e a chamada Reforma Trabalhista (ADI n. 5.794, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 27.06.2018, publicado em processo eletrônico *DJe*-153, divulg. 31.07.2018, public. 01.08.2018).

⁸⁴ Importante lembrar que a Mensagem n. 720, de 29 de dezembro de 2016, é clara ao comunicar

Ocorre que nem tudo que emana de um processo legislativo polêmico é inconstitucional. Há limites para a filtragem constitucional que devem ser efetivamente utilizados pelo intérprete, sob pena de grave desvirtuação do princípio da separação de poderes. A Constituição deve possibilitar o confronto e a luta política dos partidos e das forças políticas portadoras de projetos alternativos para a concretização dos fins constitucionais, evitando se converter em lei da “totalidade social”⁸⁵.

Há que se ter um cuidado especial, como destacou Daniel Sarmento, com a *panconstitucionalização* do Direito, de modo a evitar que toda e qualquer discussão jurídica seja remetida aos preceitos constitucionais. Nas palavras do autor, “uma teoria constitucional minimamente comprometida com a democracia deve reconhecer que a Constituição deixa vários espaços de liberdade para o legislador e para os indivíduos, nos quais a autonomia política do povo e autonomia privada da pessoa humana podem ser exercitadas”⁸⁶.

São esses motivos, portanto, que afastam a alegação de violação à tipicidade tributária como corolário do princípio da legalidade, uma vez que a indeterminação é atributo próprio da linguagem – esta naturalmente aberta ao intérprete, que deverá dar conformidade aos sentidos possíveis do texto.

4. Conclusão

O presente artigo teve como proposta tecer considerações sobre o aspecto espacial do ISS face ao ajuizamento da ADI n. 5.835/DF, que questiona a constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016 no ponto em que modifica a redação dos incisos XXIII, XXIV e XXV do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003 e inclui os §§ 3º e 4º no art. 6º e elege o domicílio do tomador do serviço (critério “de destino”) como local de recolhimento do ISS para diversos serviços contidos na Lista Anexa.

Em primeiro lugar, restou assentado que as alterações carreadas pela Lei Complementar n. 157/2016 não violam a estrutura normativa insculpida no art. 156, inciso III, da Constituição de 1988, pois esta tem a função primordial de fixar a materialidade do imposto, enquanto que o aspecto espacial do ISS é questão delegada ao legislador infraconstitucional. A definição exaustiva do elemento espacial na Constituição é fato excepcional e somente ocorre quando o texto é expresso nesse sentido (ex.: art. 155, § 1º, II).

ao Congresso Nacional que o veto parcial, nos termos do art. 66, § 1º, da Constituição, se dava em razão do interesse público e não por motivo de inconstitucionalidade.

⁸⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 1.192.

⁸⁶ SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. Disponível em: <<http://www.dsarmento.adv.br/content/3-publicacoes/18-ubiquidade-constitucional-os-dois-lados-da-moeda/ubiquidade-constitucional-daniel-sarmento.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2018.

Nesse sentido, verificou-se que a Constituição atua na limitação do poder de tributar dos Municípios, impedindo a incidência do imposto sobre materialidades que não sejam efetivamente serviços (obrigações de fazer), além de vedar a eleição da fruição de um serviço como fato gerador do ISS. Isso significa que o texto constitucional apenas impõe balizas ao legislador complementar quanto ao aspecto espacial, mas sem instituir um critério imutável. Com efeito, essa baliza seria o denominado princípio da territorialidade, segundo o qual os Municípios somente seriam competentes para instituir e arrecadar o ISS com referência a fatos imputáveis ocorridos no âmbito do seu território.

Contudo, ficou entendido que a prestação de um serviço é um ato complexo, composto por diversas etapas indispensáveis à consecução do objetivo final, as quais podem ocorrer em Municípios distintos. Assim sendo, o princípio da territorialidade seria apenas excludente, mas não determinante do local de ocorrência do fato gerador do ISS, de modo que caberia ao legislador complementar solucionar eventual conflito de competência e eleger um critério que mantenha conexão com o território de um destes Municípios.

Destarte, a Lei Complementar n. 157/2016 elegeu a regra “do destino”, que prestigia a justiça fiscal ao destinar a receita do ISS ao Município onde a utilidade social é gerada. Tal critério, igualmente, diminui a guerra fiscal existente entre os entes federativos ao colocar em segundo plano as estratégias de atração da infraestrutura produtiva (sede financeira) e passar a privilegiar o local do domicílio do tomador do serviço.

Por outro viés, revelou-se que a utilização de conceitos indeterminados pela Lei Complementar n. 157/2016, tais como “tomador de serviço” e “domicílio”, não é incompatível com o princípio da tipicidade como corolário do princípio da legalidade tributária. Em verdade, a linguagem – instrumento próprio da Ciência Jurídica – é naturalmente equívoca. Os tipos e conceitos que compõem o texto normativo são essencialmente abertos e flexíveis, sendo inaplicável, atualmente, o que se convencionou chamar de tipicidade fechada. Por isso, a imposição de que sejam discriminados todos os elementos do antecedente e consequente na regra-matriz de incidência (tipicidade tributária) não traz consigo a ideia de exaustão dos sentidos pela lei.

Deste modo, a imprecisão da Lei Complementar n. 157/2016 não está no campo da inconstitucionalidade, mas da conformação de sentidos possíveis à linguagem. Será papel do intérprete indicar o alcance da norma dentro de um universo de significados possíveis fornecidos pelo texto aprovado pelo Congresso Nacional. Logo, o Supremo Tribunal Federal deve adotar uma postura de autocontenção, a fim de não invadir o espaço legítimo de atuação do Poder Legislativo, sob pena de desvirtuação do princípio da separação de poderes.

Referências bibliográficas

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o Aspecto Espacial do ISS e Análise de Constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016.

Revista Direito Tributário Atual nº 41. ano 37. p. 172-198. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. Ainda a questão do Município competente para cobrar o Imposto sobre Serviços: acerto ou desacerto da competência do STJ para analisar a questão? In: DÁCOMO, Natália de Nardi; e MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- CEZAROTI, Guilherme. A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord.). *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CORAZZA, Edison Aurélio. Imposto sobre a prestação de serviços: local da prestação e determinação da competência tributária. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord.). *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2007.
- GAVALDÃO JR., Jayr Viégas. A inconstitucionalidade do artigo 32 do Código Tributário Nacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *IPTU: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.
- GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos Municípios. In: DÁCOMO, Natália de Nardi; e MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – local em que é devido o tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev., e ampl. São Paulo: MP, 2008.

- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- OLIVEIRA, Júlio M. de; e MIGUEL, Carolina Romanini. O critério espacial do ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev., e ampl. São Paulo: MP, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PROCHALSKI, Daniel. *ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência*. Curitiba: Juruá, 2009.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. Disponível em: <<http://www.dsarmento.adv.br/content/3-publicacoes/18-ubiquidade-constitucional-os-dois-lados-da-moeda/ubiquidade-constitucional-daniel-sarmento.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, jan./mar. 2004.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*. São Paulo: RT, 1978.