

**INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IET**

**IV CONCURSO DE MONOGRAFIAS**

**ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO  
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

**RAFAEL DIAS TOFFANELLO**

## SUMÁRIO

I - Introdução .....	1
II – Breves considerações acerca da Hipótese de Incidência Tributária .....	2
III – Natureza jurídica da norma que prevê o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN .....	4
IV – Equivocada orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça sobre o local da prestação dos serviços	
IV.I – Jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça sobre o local da prestação dos serviços .....	8
IV.II – Complicações advindas da exegese do Superior Tribunal de Justiça .....	10
IV.III – Possível mudança de orientação do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema .....	13
V – Vedação ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo .....	14
VI – Presunção legal contida no aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN .....	16
Conclusões .....	19

## I - INTRODUÇÃO

O aspecto espacial da hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), dentre os demais aspectos de sua incidência, é de extrema relevância a esse imposto municipal e, de longa data, encontra conhecida orientação traçada pelo Superior Tribunal de Justiça.

No direito brasileiro são inúmeros e freqüentes os problemas referentes a esse importante aspecto da hipótese de incidência e, ainda assim, percebe-se que as pesquisas científicas atinentes ao critério espacial da hipótese de incidência tributária são raras e as existentes muitas vezes insatisfatórias.

Propõe-se, inicialmente, uma breve análise acerca da composição da hipótese de incidência tributária, examinando-se os seus diversos aspectos formadores e algumas particularidades deste instituto. Analisa-se, outrossim, a natureza jurídica da norma que prevê o aspecto espacial da hipótese de incidência, sua origem e finalidade no ordenamento jurídico, permitindo, a partir daí, descobrir qual a melhor interpretação a ser conferida ao instituto.

A atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o local da prestação dos serviços, manifestamente contrária à previsão legal sobre o tema, é analisada e submetida a críticas. Destaca-se, também, recente julgado do Superior Tribunal de Justiça que autoriza a dedução de uma possível mudança de entendimento sobre o tema.

Posteriormente, examina-se, também, a possibilidade do Poder Judiciário atuar como legislador positivo, sem a prévia declaração de inconstitucionalidade da norma, concebendo normas gerais e abstratas.

Por fim, examina-se a possibilidade do legislador estabelecer presunções no direito tributário, notadamente no caso específico do aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISSQN.

## II - BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Pode-se afirmar, com convicção que, no direito brasileiro, a obra de Geraldo Ataliba intitulada *Hipótese de Incidência Tributária* destaca-se pela clareza e completude com que estuda a estrutura da norma impositiva de determinada obrigação tributária. Aludido autor ensina que a estrutura das normas do direito tributário é idêntica à das demais normas jurídicas, de modo que são passíveis de receber o mesmo tratamento técnico<sup>1</sup>.

A norma tributária instituidora de tributo caracteriza-se pela descrição de um comando impositivo de entregar dinheiro ao Estado condicionado ao acontecimento de fato específico previamente descrito na norma. Referida norma prevê determinada hipótese, e tal comando, torna-se obrigatório para a pessoa contemplada na hipótese legal, somente quando se configure, concreta e atualmente, o fato ou estado de fato previsto na respectiva hipótese.

Importante ressaltar que o simples fato da norma prever o pagamento de quantia ao Estado não a caracteriza como de natureza tributária. Talvez não por outra razão, para Alfredo Augusto Becker<sup>2</sup> a classificação da regra jurídica em comercial, administrativa, tributária etc., deriva dos efeitos jurídicos resultantes da sua incidência. Para ele, deve-se perquirir qual a natureza dos efeitos jurídicos, concluindo que a regra jurídica especificamente tributária disciplina o nascimento, vida e extinção do dever de pagar tributo.

A hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser qualquer fato (ato, fato, ou estado de fato), desde que seja lícito, caso contrário, se for ilícito, o objeto da prestação não será tributo, mas sanção. Na composição de uma única hipótese de incidência participam, conjuntamente, múltiplos fatos jurídicos ou não-jurídicos. Reproduzem-se comentários de Alfredo Augusto Becker sobre o tema, *verbis*:

“A hipótese de incidência pode consistir em qualquer fato (sentido lato) positivo ou negativo, seja de natureza física, biológica, psíquica, econômica, política, artística, religiosa, etc... e inclusive de natureza jurídica. Basta que a interpretação da lei (fórmula literal legislativa) revele estar um determinado fato incluído na composição da hipótese de incidência da regra jurídica. E, se além daquele fato, outro deveria estar incluído (ou excluído) com fundamento perfeitamente procedente no plano político ou o moral ou por um princípio de justiça, ainda assim aquele outro fato não realizará a hipótese de incidência e, conseqüentemente, não receberá a incidência da regra jurídica e a conseqüente irradiação dos efeitos jurídicos.” (Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1972, pg. 294)

Quando o fato do mundo pré-jurídico realiza a hipótese de incidência, recebe, automaticamente, a incidência da respectiva regra jurídica que, ao incidir, juridiciza-o, passando a integrar, assim, o mundo jurídico.

Tal incidência, raramente dá-se com um único fato, eis que, quase sempre, o conteúdo da hipótese de incidência é formado de dois ou mais fatos, diferentes ou idênticos,

---

<sup>1</sup> Ataliba, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª edição, 2000, Ed. Malheiros, pg. 48.

<sup>2</sup> Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1972, pg. 231.

jurídicos ou não, reunidos uns aos outros, nas mais diversas combinações de número, gênero e espécie.<sup>3</sup>

Segundo Alfredo Augusto Becker, a dissecação de toda e qualquer hipótese de incidência mostrará que ela se compõe de um único núcleo e de um ou mais elementos adjetivos e que ela somente poderá se realizar na época e no espaço que foram previstos pelas coordenadas de tempo e lugar<sup>4</sup>.

Com efeito, ao se interpretar a lei, no momento em que se procura determinar a estrutura lógica da regra jurídica contida naquela fórmula literal legislativa, o intérprete deverá, em primeiro lugar, investigar a composição da hipótese de incidência e, nesta composição, saber distinguir: o núcleo e seus elementos adjetivos, bem como as coordenadas de tempo e as de lugar que condicionam a realização, no tempo e no espaço, da hipótese de incidência.

O núcleo, segundo Alfredo Augusto Becker, consiste no elemento mais importante da hipótese de incidência, pois a identificação da sua natureza permite distinguir as diversas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos, conferindo, também, o gênero jurídico do tributo. Para referido autor, na hipótese de incidência tributária, o núcleo é o fato escolhido para a base de cálculo.<sup>5</sup>

Além do núcleo, existem, ainda, um ou mais elementos da hipótese de incidência das mais diversas naturezas que complementam o núcleo, determinando-lhe menor ou maior especificação. O gênero jurídico do tributo é resultante da natureza do núcleo e as espécies jurídicas daquele gênero jurídico de tributo são conferidas pelos elementos adjetivos.

Por exemplo, o imposto calculado sobre o valor de venda, mas que é cobrado somente quando se trata de venda de bens móveis, tem o gênero jurídico do imposto de vendas, cujo núcleo é o negócio jurídico da compra e venda e a espécie jurídica imposto de venda de bens móveis (elemento adjetivo). Diversamente, se o imposto incidir sobre o valor da renda nas vendas de bens móveis, consistirá num outro gênero jurídico de imposto, qual seja, imposto de renda, cujo núcleo é a renda, já o seu elemento adjetivo é a venda de bens móveis.

Há uma infinidade dos mais variados elementos adjetivos que poderão ser escolhidos pelo legislador para especificar o núcleo da hipótese de incidência. Destarte, segundo Geraldo Ataliba<sup>6</sup>, os aspectos da hipótese de incidência, denominados de elementos adjetivos da hipótese de incidência por Alfredo Augusto Becker, são as qualidades com as quais são determinados hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Conclui, referido autor, que os aspectos essenciais da hipótese de incidência são o aspecto pessoal, aspecto material, aspecto temporal e o aspecto espacial.

Tem-se por aspecto pessoal a qualidade da hipótese de incidência que determina os sujeitos da obrigação tributária, promovendo a conexão entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas. O aspecto material, por sua vez, está diretamente relacionado com o fato ou estado de fato descrito na hipótese de incidência; é a sua imagem

---

<sup>3</sup> Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1972, pg. 397.

<sup>4</sup> Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1972, pg. 298.

<sup>5</sup> Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1972, pg. 238.

<sup>6</sup> Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição, 2000, Ed. Malheiros, pg. 78.

abstrata: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, etc.

O aspecto temporal indica o momento em que se reputa ocorrido o fato imponible e, por decorrência, nascida a obrigação tributária. Consiste na propriedade com que a hipótese de incidência designa (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado um fato imponible.

O aspecto espacial, de particular relevância ao presente estudo, indica as circunstâncias de lugar contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência. Referido aspecto só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação tributária, quando ocorra no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que estende a competência do legislador tributário. Transcreve-se, abaixo, breves comentários de Geraldo Ataliba sobre o aspecto espacial, verbis:

“Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na h.i., se não se der em lugar nela previsto implícita ou – o que é raro e em geral dispensável – explicitamente, não será fato imponible. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária. Será um fato juridicamente irrelevante. Por outro lado, a lei pode dar saliência ou relevo ao aspecto espacial da h.i., acrescentado a este condicionamento genérico um fator específico de lugar, posto como decisivo à própria configuração dos fatos imponíveis.” (Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª edição, 2000, Ed. Malheiros, pg. 105)

A reunião de tais aspectos dá entidade à hipótese de incidência, os quais não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Não é comum a lei enumerar todos os aspectos, pois, normalmente, estão esparsos na lei ou em diversas leis.

Em que pese referida multiplicidade de aspectos, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência permanece inalterado. É possível e útil o estudo e considerações de cada aspecto, sendo que a reunião dos estudos e conclusões, extraídos do exame de todos os aspectos, conduz a melhor, mais perfeito e mais minucioso conhecimento da hipótese de incidência, que, por ter propriedades, qualidades ou atributos dos mais variados, não deixa de ser una.

Assim, a hipótese de incidência não deixa de ser indivisível pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em “partes” ou “elementos”. De fato, os aspectos da hipótese de incidência não podem ser considerados como seus “elementos”, pois tal expressão sugere a idéia de que se está diante de algo que entra na composição de outra coisa e serve para formá-la.

Ao intérprete é dada a tarefa de identificar e reconhecer os diversos aspectos da hipótese de incidência, aplicando as noções científicas no seu trabalho exegético. O legislador não detém conhecimento científico para desdobrar minuciosamente todos os seus comandos e preceitos, esquematizando-os para facilitar o trabalho do hermeneuta. A sua tarefa restringe-se à formulação da hipótese e respectivo comando.

### III - NATUREZA JURÍDICA DA NORMA QUE PREVÊ O ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Todo e qualquer fato previsto hipoteticamente na norma, passível de ensejar o dever de recolher tributo aos cofres públicos, acontece num determinado tempo e espaço. A regra jurídica ao preestabelecer os fatos que integralizarão a hipótese de incidência também estipula as respectivas coordenadas de tempo e de lugar.

Segundo preleciona Alfredo Augusto Becker, o acontecimento previsto no núcleo e os respectivos elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou expressamente, pela regra jurídica.

As coordenadas de lugar podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer todos no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares. Tais coordenadas de lugar, ou nos termos da terminologia utilizada por Geraldo Ataliba aspecto espacial da hipótese de incidência tributária, podem se referir a um local físico, onde a lei reputa como consumado o fato imponible. Assim, quando a lei menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal etc., está fixando condições de situação do fato imponible para se qualificar a incidência.

Por outro lado, se a lei nada dispuser, estará implícito que lugar relevante é aquele mesmo onde ocorre o fato imponible, consoante lição de Geraldo Ataliba, que abaixo se reproduz, *verbis*:

“Se a lei nada disser, estará implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible. Dentro de certos limites, a lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos imponíveis ocorridos em lugares diferentes (desde que no território do legislador).” (Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª edição, 2000, Ed. Malheiros, pg. 106)

No caso específico do ISSQN, o artigo 3º, caput, da Lei Complementar nº 116/2003, estabelece o âmbito espacial da regra-matriz do aludido imposto municipal, assim dispondo:

“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:”

Consoante verifica-se do texto normativo acima transcrito, o aspecto espacial da norma, relevante para a incidência, em regra, é o local do estabelecimento prestador, ou do domicílio do prestador, mas, nas hipóteses taxativamente enumeradas nos incisos I a XXII, únicas exceções da lei, será o local da execução dos serviços.

O revogado artigo 12, do Decreto-lei nº 406/68, também dispunha que o ISSQN deveria ser recolhido no local do estabelecimento prestador, ou, na ausência deste, no domicílio do prestador, prevendo, outrossim, exceção à regra para os serviços de construção

civil e exploração de rodovias<sup>7</sup> cujo recolhimento dar-se-ia no próprio local da prestação, veja-se:

“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.”

Aludido Decreto-lei nº 406/68, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e a Lei Complementar nº 116/03 são normas gerais de Direito Tributário, cuja previsão constitucional advém do artigo 146, inciso III<sup>8</sup>, da Carta Magna. Como norma geral, a Lei Complementar nº 116/03 é lei quadro, lei moldura, lei de princípios que, emanada da União, é hierarquicamente inferior à Constituição, entretanto sobrepõe-se às ordens jurídicas parciais da própria União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios<sup>9</sup>.

Em um Estado do tipo federal como o Brasileiro, a isonomia entre as ordens jurídicas parciais, quais sejam, central, estadual e municipal, é consectário lógico e necessário da descentralização de poder. Dessa forma não pode haver hierarquia de um poder parcial sobre o outro, de modo que os tributos de competência dos Municípios somente surgem de atos do Poder Legislativo Municipal, já os tributos estaduais, somente nascem de fonte jurídica própria estadual.

Por outro lado, há subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica nacional, que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e, da qual, são expressão mais evidente as normas constitucionais e as normas gerais de direito tributário.

Importante transcrever, ainda que brevemente, os ensinamentos de José Souto Maior Borges, acerca da chamada lei nacional, *in verbis*:

“Se inserta na esfera de competência estadual e municipal, a matéria não pode ser objeto da regulação por lei federal. É esta uma regra que limita negativamente o âmbito material de validade das leis simplesmente federais. (...) A lei federal, materialmente considerada, não pode colher os Estados e Municípios. Nesse sentido particular, a lei federal é contra-posta às leis estadual e municipal, enquanto inseridas em diferentes âmbitos materiais de validade.

Diversamente ocorre com a lei nacional. As pessoas recebem a lei nacional, di-lo ainda Ataliba, não na qualidade de súditos ou jurisdicionados (lato sensu) do Estado brasileiro; na qualidade de súditos do Estado Federal. A lei nacional, categoria jurídico-positiva diversa da lei federal, é o produto legislativo do Estado nacional, total, global. As dificuldades para o estabelecimento da distinção entre leis federais e leis nacionais decorrem da origem comum, porque ambas são leis editadas pela União.” (José Souto Maior Borges, Lei Complementar Tributária, Ed. RT, 1975, pg. 66/67)

<sup>7</sup> A Lei Complementar nº 100/99, que acrescentou a alínea “c” ao artigo 12 do Decreto Lei nº 406/68, dispôs que, no caso de serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 56/87 (exploração de rodovias), considera-se local da prestação o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

<sup>8</sup> “Artigo 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:”

<sup>9</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi, O Aspecto Espacial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços, à Luz da Constituição, Revista Dialética de Direito Tributário nº88, pg. 129.



A Lei Complementar nº 116/03, norma geral de direito tributário, segundo a concepção de José Souto Maior Borges, é lei nacional. Por haver no Estado Federal brasileiro pessoas políticas distintas que legislam sobre a mesma matéria, a Constituição Federal prevê a edição de normas gerais traçando diretrizes comuns e solução de possíveis conflitos. As normas gerais contêm em si a idéia de generalidade, pois não objetivam a uma determinada pessoa ou a algumas pessoas de direito público, mas obrigam a todas.

O Decreto-lei nº 406/68 cumpriu e, atualmente, a Lei Complementar nº 116/03 cumpre o papel de norma geral capaz de delimitar o âmbito de competência tributária municipal, bem como de resolver conflitos entre Municípios. Referida legislação nacional prevê, hipoteticamente, a composição da hipótese de incidência do ISSQN e estabelece a regra jurídica que contém o seu aspecto espacial. Somente lei complementar poderá alterar os critérios nela consagrados.

É opção da própria Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso I, prever a solução legislativa de conflitos através de normas gerais. Com o manifesto intento de evitar conflitos entre municípios é que há lei complementar prevendo, expressamente, que o ISSQN é devido ao município onde está localizado o estabelecimento prestador, e na falta deste, no local do domicílio do prestador. Veja-se comentários de Luciano Amaro acerca da atuação da lei complementar em matéria tributária, *ipsis litteris*:

“As leis complementares prestam-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de “complementar” as disposições constitucionais). É o que ocorre quando se lhes dá a atribuição de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (CF, art. 146, I), explicitando, por exemplo, a demarcação da linha divisória da incidência do ISS (tributo municipal) e do ICMS (tributo estadual), ou a de regular as limitações constitucionais do poder de tributar (CF, art. 146, II), desdobrando as exigências do princípio da legalidade, regulando as imunidades tributárias, etc.” (Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 3ª ed, 1999, pg. 160 )

Com propriedade, Humberto Ávila recorda que o Poder Judiciário já validou a adoção de normas gerais em matéria tributária, veja-se:

“(…) a necessidade e validade das normas gerais em matéria de legislação tributária foram reconhecidas pelo Poder Judiciário. Há muito, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a validade do Código Tributário Nacional como documento portador de normas gerais de Direito Tributário. O Tribunal aceitou as funções de evitar conflitos de competência e de estabelecer normas gerais de Direito Tributário. O Superior Tribunal de Justiça, cuja competência consiste em resolver conflitos relativos à legislação federal, especialmente na hipótese de a decisão recorrida negar vigência à lei federal, também reconheceu validade às normas gerais de Direito Tributário estabelecidas pelo Código Tributário Nacional. Essas decisões consubstanciam um fundamento suficiente para o reconhecimento das normas gerais em matéria de legislação tributária.” (Humberto Ávila, Sistema Constitucional Tributário, Ed. Saraiva, 2004, pg.137)

Há que se interpretar as normas jurídicas sempre buscando exaltar a harmonia do sistema jurídico. Assim, afigura-se correto afirmar que as leis complementares também servem como instrumento de integração do sistema jurídico, de modo que a sua interpretação deve ser conduzida a promover harmonia no ordenamento jurídico. Sobre a interpretação harmônica do sistema jurídico, transcreve-se comentários de Geraldo Ataliba, *verbis*:

“Por isso é que a interpretação de legislação e demais atos do governo deverá de ser sempre desempenhada – pela Administração ou pelo Judiciário – de modo a, exaltando a harmonia do sistema jurídico, valorizar condigna e adequadamente os seus princípios fundamentais, buscando dar-lhes eficácia e fazer com que todos os comportamentos se curvem às suas exigências.” (Geraldo Ataliba, República e Constituição, 2ª edição, Malheiros, pg 43)

Tal harmonia também deve ser almejada buscando-se evitar conflitos entre diferentes entes públicos. Com efeito, na hipótese do ISSQN, a Lei Complementar nº 116/03 traça as balizas para evitar conflitos de competência tributária entre municípios. Tal norma tem manifesta origem no princípio fundamental da separação e harmonia entre os poderes previsto no artigo 2º da Constituição Federal<sup>10</sup>.

As competências recebidas pelos órgãos legislativos hão de ser desenvolvidas na conformidade das balizas contidas no texto constitucional, respeitando-se os princípios constitucionais fundamentais. Entender de forma diversa é reduzir a Constituição a mera tábua de sugestões, a um simples rol de recomendações.

Assim, conclui-se que a regra jurídica prevendo o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN tem natureza jurídica de norma geral e, por decorrência, somente pode ser alterada por Lei Complementar. Outrossim, a opção do legislador em estatuir tal regra jurídica deriva do princípio fundamental de separação e harmonia entre os poderes, emanado da Constituição Federal, e também evitar conflito de competência entre os entes públicos municipais.

#### **IV - EQUIVOCADA ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS**

##### **IV.1 – JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS**

Conforme já referido, a Lei Complementar nº 116/03 dispõe, em seu artigo 3º, que o ISSQN é devido no local onde está localizado o estabelecimento do prestador do serviço, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador, ressalvadas as exceções legais.

<sup>10</sup> Segundo Geraldo Ataliba: “Toda lei emanada de quaisquer órgãos constituídos do país há de submeter-se às balizas e limites contidos na Constituição e, sobretudo, tender a realizar (assegurando-lhe a sua eficácia, na maior plenitude possível) os princípios constitucionais, dos quais a federação e a república comparecem em posição singularmente relevante (porque fundamentais e básicos de todo o sistema). Só a legislação que respeite as exigências decorrentes desses princípios poderá ser aceita como legítima e válida. E é na conformidade das exigências dos princípios – mormente os mais conspícuos e básicos – que se há de interpretar essa mesma legislação.” (Geraldo Ataliba, República e Constituição, 2ª edição, 2001, pg. 42 e 43) Segundo Humberto Ávila: “..., a Constituição Brasileira instituiu um modelo federativo centralizado que pressupõe normas gerais com eficácia limitadora e especificadora. Nessa perspectiva, a regra constitucional que prevê a edição de normas gerais em matéria tributária não pode ser deixada de lado.” (Humberto Ávila, Sistema Constitucional Tributário, Ed. Saraiva, 2004, pg. 137)

Entretanto, o STJ consolidou entendimento diverso, consoante extrai-se do acórdão proferido nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.792/CE, onde restou assentado que, para fixação da competência do Município arrecadador, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, senão veja-se, *verbis*:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISSQN. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

I - Para fins de incidência do ISSQN - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 406/68.

II - Embargos rejeitados.” (EResp 130792/CE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07.04.2000, DJ 12.06.2000 p. 66)

Para elucidar o pensamento daquele Tribunal transcreve-se, outrossim, trecho do voto proferido pelo Ministro Garcia Vieira, no acórdão acima referido, *ipsis litteris*:

“Sr. Presidente, verifica-se por vários precedentes que tenho em mãos que o entendimento predominante, atualmente, nesta Primeira Seção, na Primeira Turma e, também, na Segunda Turma é no sentido de que o fato gerador se concretiza no local onde o serviço é prestado. Por exemplo, temos aqui o Recurso Especial nº 168.023-CE, Relator Ministro José Delgado, DJ de 03/08/98. Está dito o seguinte:

‘O fato gerador do ISSQN se concretiza no local onde o serviço é prestado.’

No mesmo sentido, Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 115.338-ES, do qual fui Relator, DJ de 08/09/98.

No Recurso Especial nº 72.398/SP, Relator o Sr. Ministro Demócrito Reinlodo. DJ de 10/06/96, julgado no dia 06 de maio de 1996:

‘O local do recolhimento do ISSQN incidente sobre a administração de bens ou negócio, inclusive consórcio, é o do território, do municio, onde se realiza o serviço.’

Recurso Especial nº 118.123/RS, do qual fui Relator, julgado dia 17/11/98:

‘Embora o art. 12, letra a, considere como local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido Imposto pertença ao município em cujo território se realizar o fato gerador.’

Recurso Especial nº 23.371-2/SP, Relator o Sr. Ministro Milton Luiz Pereira, DJ de 26/09/94:

‘Para o ISSQN quanto ao fato gerador considera-se o local onde se efetivar a prestação do serviço.’

Da Segunda Turma, Recurso Especial nº 115.279-RJ, Relator o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 1º de julho de 1999, julgado no dia 6 de abril de 1999:

‘O município competente para cobrança do ISSQN é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele município o poder de tributar o serviço ocorrido em seu território.’

Temos também os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 168.023-CE, Relator o Sr. Ministro Paulo Gallotti, de 03 de novembro de 1999, julgado no dia 22 de setembro de 1999. Consta da ementa:

‘O município competente para exigir o ISSQN é aquele onde o serviço é prestado.’

O Ministro Paulo Gallotti cita, aqui, vários outros precedentes: O Recurso Especial nº 115.338-ES, do qual fui Relator, e Recurso Especial nº 115.279/RJ, Relator o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins. V.Exa., por esses exemplos, pode verificar que a questão nas duas Turmas e, também, nesta Egrégia Seção, agora é no sentido de que é o local da prestação do serviço.”

Pode-se deduzir, então, que a orientação plasmada pelo STJ parte, equivocadamente, da regra constitucional da limitação territorial do âmbito de validade das normas municipais, eis que, somente amparando-se em fundamento constitucional poder-se-ia afastar regra prevista em norma geral.

Desta feita, evidencia-se que o STJ entendeu que, para a delimitação de competência, seria irrelevante o lugar onde estivesse estabelecido o prestador de serviços. O aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN deixou de ser aquele previsto na legislação complementar, passando a ser o do local onde o serviço foi prestado. O STJ não declarou expressamente a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 406/68, nem da Lei Complementar nº 116/03, mas o fez de modo implícito.

Sabe-se que a intenção do STJ foi orientada por nobres ideais, quais sejam, combater a fraude e simulação de estabelecimentos de fachada ou fictícios em local diverso de onde prestam o serviço ou do local no qual realmente mantenham estabelecimento prestador, com manifesta intenção de se sujeitar ao menor imposto, propiciada pela chamada “guerra fiscal” entre municípios. Não é ignorada, também, a intenção de promover uma repartição de receitas mais justa entre municípios grandes e pequenos.<sup>11</sup>

Entretanto, há outros mecanismos de combate à fraude e simulação e, nessa questão, o dever primário deve ser exercido pela Administração Pública e não pelo Poder Judiciário.

Ademais, segundo entendimento de Hugo de Brito Machado, o artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68 não sofre de qualquer vício de inconstitucionalidade e, mesmo que houvesse sua incompatibilidade com a Carta Magna, não poderia ser decretada pelo Superior Tribunal de Justiça, especialmente se desacompanhada de qualquer declaração formal, sob pena de afronta ao artigo 97 da Constituição Federal. Veja-se comentário do aludido autor:

“É evidente que uma norma, perfeitamente aplicável ao caso cuja apreciação é feita por um Tribunal, não pode “deixar de ser aplicada”, a não ser que se declare a sua inconstitucionalidade. Vigente a norma jurídica e ocorrida sua hipótese de incidência, se dá o fenômeno da incidência e da irradiação de efeitos jurídicos os quais não pode o julgador ignorar.” (Hugo de Brito Machado, Revista Dialética de Direito Tributário nº 58, pg. 51)

Com efeito, não são raras as oportunidades em que julgados singulares e coletivos, especialmente de órgãos fracionários de tribunais, deixam de aplicar dispositivo legal vigente, sem afirmar sua inconstitucionalidade. Para Hugo de Brito Machado isto é denominado de declaração implícita de inconstitucionalidade<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi, O Aspecto Espacial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços, à Luz da Constituição, Revista Dialética de Direito Tributário nº 88, pg. 141.

<sup>12</sup> Machado, Hugo de Brito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 58, pg. 53.

#### IV.II - COMPLICAÇÕES ADVINDAS DA EXEGESE DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Denota-se que a orientação jurisprudencial do STJ parte da premissa de que o artigo 12, do Decreto-lei nº 406/68, deve ser interpretado de modo que não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui ao Município competência para tributar serviços prestados em seu território. Assim, segundo o entendimento do STJ, se o serviço é prestado no Município “A”, é nele que deve ser tributado o ISSQN, ainda que o estabelecimento do prestador esteja sediado no Município “B”.

De forma inversa, partindo do entendimento do STJ, a lei do Município “B” estaria dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território do Município onde ela não pode ter voga. Ao adotar tal entendimento, em detrimento da norma legal, o STJ criou verdadeira norma geral, revogando, tacitamente, a regra prevista na legislação complementar (Decreto-lei nº 406/68 e Lei Complementar nº 116/03).

É necessário que se tenha presente que o conceito de estabelecimento prestador não é aquele formalmente apontado pelo contribuinte como sede da pessoa jurídica prestadora de serviços, mas sim o local onde estão situados os equipamentos necessários à administração e à prestação do serviço. É, pois, a unidade econômica prestadora do serviço, consoante infere-se da expressa previsão contida no artigo 4º, da Lei Complementar nº 116/03, *verbis*:

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

Partindo de tal conceito é possível coibir a prática de fraude por parte do contribuinte, exigindo-se que o imposto municipal seja recolhido no Município onde efetivamente esteja estabelecido o sujeito passivo.

Na medida em que se desconsidera o elemento formal, perde-se, por decorrência, a segurança e certeza, de modo que o conceito de estabelecimento, formulado na busca da realidade do fato, deve ser visto com extrema cautela. Assim, não se pode ter como estabelecimento um simples imóvel destinado à manutenção temporária da pessoa que prestará o serviço, ou a guarda de alguns equipamentos utilizados na prestação do serviço, quando o núcleo econômico da empresa situa-se em outro local.<sup>13</sup>

Adotando-se a norma geral prevista atualmente no artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/03, conjuntamente com o conceito de estabelecimento prestador acima referido, há considerável certeza quanto ao local onde o imposto municipal deve ser recolhido. A norma deve criar estabilidade nas relações jurídicas e, especialmente no direito

---

<sup>13</sup> Machado, Hugo de Brito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 58, pg. 52.

tributário, onde há que se atentar para o princípio da tipicidade, a norma deve prescrever todos os elementos descritores do fato jurídico<sup>14</sup>.

Outrossim, mencionada norma geral, contida no supra referido artigo 3º, interpretada juntamente com mencionado conceito de estabelecimento prestador, gera considerável segurança jurídica na relação fisco/contribuinte. O princípio da segurança jurídica, extraído do texto constitucional, é comentado por José Afonso da Silva, conforme excerto abaixo transcrito:

“A segurança no direito, como visto, é um valor jurídico que exige a positividade do direito, enquanto a segurança jurídica é já uma garantia que decorre dessa positividade. Assim é que o direito constitucional positivo, traduzido na Constituição, é que define os contornos da segurança jurídica da cidadania. Nos termos da Constituição a segurança jurídica pode ser entendida num sentido amplo e num sentido estrito. No primeiro, ela assume o sentido geral de garantia, proteção, estabilidade de situação ou pessoa em vários campos, dependente do adjetivo que a qualifica. Em sentido estrito, a segurança jurídica consiste na garantia de estabilidade e de certeza dos negócios jurídicos, de sorte que as pessoas saibam de antemão que, uma vez envolvidas em determinada relação jurídica, esta se mantém estável, mesmo se modificar a base legal sob a qual se estabeleceu.” (José Afonso da Silva, Constituição e Segurança Jurídica, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, coordenadora Carmen Lúcia Antunes Rocha, Editora Fórum, 2005, 2ª edição, pg. 17)

Se a idéia de justiça atribui ao direito, como essência, a solução de conflitos por meio de normas gerais, a segurança jurídica agrega ao conceito de direito a nota complementar da positividade.

Porém, aludida estabilidade das relações jurídicas foi posta em risco com a orientação do STJ, pois, ao estabelecer que o imposto deve ser recolhido no local da prestação dos serviços, gera inúmeras dificuldades práticas tanto para o fisco municipal quanto para os contribuintes.

De fato, na hipótese de empresa que presta serviços de propaganda e publicidade a terceiros, materializados em milhões de cartazes, anúncios espalhados por todos os Municípios brasileiros, deveria recolher o ISSQN a cada um deles e a todos?

Outrossim, imaginemos um escritório de advocacia, sediado em Porto Alegre, que prestasse serviços a diversos clientes, inclusive no interior do Estado, e em tribunais superiores sediados no Distrito Federal. Deveria, então, recolher o ISSQN em cada Município que atuasse, assim como no Distrito Federal, embora tivesse estabelecimento em apenas um deles?

Com singelos exemplos percebe-se que a adoção do local da prestação do serviço, como critério único universal de delimitação da competência municipal, como quer o

---

<sup>14</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, o princípio da tipicidade pode ser definido em duas dimensões: “I) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei advém traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritos do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e II) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como regra-matriz de incidência.” (A prova no procedimento administrativo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, pg. 105)

Superior Tribunal de Justiça, traz seus inconvenientes e desencadeia novos conflitos. As dúvidas advindas de tal orientação jurisprudencial fomentam o litígio entre contribuintes e Municípios, pois aqueles não detêm certeza em qual ou quais localidades deve ser efetuado o recolhimento do imposto. Ademais, pode acarretar a indesejável disputa entre Municípios que reputam-se legitimados ativamente para exigir o recolhimento do imposto derivado de um único fato gerador.

Tais conflitos decorrentes da interpretação dada pelo STJ são repelidos pela doutrina, consoante atestam os breves comentários de Hugo de Brito Machado<sup>15</sup>, *verbis*:

“A prevalecer a tese consagrada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, o Direito Tributário retrocederá à época anterior ao Decreto-lei nº 406/68, onde intermináveis conflitos instauraram-se entre Municípios que pretendiam arrecadar o tributo incidente sobre serviços cuja prestação inicia-se em um Município e é concluída em outro.”

Conclui referido autor:

“A proliferação de conflitos, em virtude do entendimento consagrado pelo STJ, apenas evidencia o acerto do Decreto-lei nº 406/68, que elegeu a localização do estabelecimento prestador do serviço como critério para a solução do conflito.”

Por fim, transcrevem-se lições de Claus Wilhelm Canaris o qual afirma que a interpretação judicial do direito bem sucedida é aquela que previne a contradição de valores, veja-se:

“Esta primeira função do sistema é, antes de mais, freqüentemente acentuada. Assim, Larenz considera, com razão, como um indicativo de uma interpretação judicial do Direito bem sucedida, o de que a nova proposição jurídica não entre em contradição com o sistema legal mas antes se deixe incluir sem quebra no todo pré-existente da ordem jurídica.” (Claus Wilhelm Canaris, Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito, 3ª edição, pg. 173)

#### **IV.III – POSSÍVEL MUDANÇA DE ORIENTAÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O TEMA**

Recentemente, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 903.224/MG, deu mostra de que o entendimento daquela Corte Especial está prestes a sofrer alteração. No aludido julgado, o STJ concluiu que a regra para recolhimento do ISSQN, segundo as normas contidas nos artigos 3º e 4º, ambos da Lei Complementar nº 116/03, é a do local onde está localizado o estabelecimento prestador e, na ausência de tal estabelecimento, o local do domicílio do prestador.

Outrossim, segundo o novel entendimento do STJ, o recolhimento do ISSQN somente dar-se-á no local da prestação, ou seja, conforme orientação anterior, nos serviços

---

<sup>15</sup> Machado, Hugo de Brito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 58, pg. 52.

taxativamente listados nos incisos I a XXII, do artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/03, pois consistem uma exceção à regra.

Oportuna a transcrição da ementa do referido julgado do STJ, *verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LC 116/2003.

1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu a questão tão-somente à luz do art. 12 do Decreto-lei 406/68, merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003.
2. Interpretando o art. 12, “a”, do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município onde o serviço foi prestado.
3. Com o advento da Lei Complementar 116/2003, tem-se as seguintes regras:
  - a) o ISS é devido no **local do estabelecimento prestador** (nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filia, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas); e
  - b) **na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador**, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003.” (AgRg no Agravo de Instrumento nº 903.224/MG, 2ª Turma, Ministra Relatora Eliana Calmon, 11 de dezembro de 2007, 11/12/2007, grifo do original)

Extraí-se, da leitura do julgado acima, que o STJ está sinalizando uma possível revisão do entendimento acerca da competência tributária para cobrança do ISSQN advinda da interpretação dada ao artigo 12, alínea “a”, do Decreto-lei nº 406/68.

Importante ressaltar que, no mencionado acórdão, há a ressalva de que o local de recolhimento do ISSQN, quando o serviço é prestado em Município diverso de onde está situado o estabelecimento prestador, não havia sido apreciado à luz da Lei Complementar nº 116/03, mas tão somente sob a vigência do Decreto-lei nº 406/68.

Entretanto, a norma que continha a previsão do aspecto espacial da incidência do ISSQN, originária do revogado artigo 12, do Decreto-lei nº 406/68, é idêntica a vigente norma prevista no artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/03. O texto normativo foi alterado, contudo, a norma permanece a mesma, com a única ressalva das exceções à regra que estão listadas nos incisos I a XXII do referido artigo 3º. Acerca da diferenciação de norma e texto, esclarecedores os apontamentos de Humberto Ávila, abaixo descritos:

“Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado.” (Ávila, Humberto. Teoria dos Princípios, 3ª edição, 2004, pg.22)

Assim, independentemente do serviço ter sido prestado sob a vigência do Decreto-lei nº 406/68 ou da Lei Complementar nº 116/03, a norma que dispõe sobre o local



da prestação dos serviços é a mesma, ressalvando-se, novamente, que a única diferenciação são as exceções previstas nos incisos I a XXII do supra referido artigo 3º.

De qualquer modo, a orientação plasmada no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 903.224/MG é um forte indício de que a posição consolidada pela 1ª Seção do STJ, no já citado julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.172, está prestes a sofrer alteração.

## V - VEDAÇÃO AO PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO

Sabe-se que o Poder Judiciário somente pode atuar como legislador negativo, isto é, só pode deixar de aplicar norma inconstitucional, uma vez declarada essa inconstitucionalidade *in concreto*, através de recurso extraordinário, ou *in abstracto*, através de ação declaratória de inconstitucionalidade.

É vedado ao Judiciário atuar como legislador positivo, isto é, impor ao Poder Executivo ou ao Poder Legislativo fazer ou não fazer determinada ação em detrimento de norma legal dispendo sobre a matéria, como se fosse ele, Judiciário, legislador. Ademais, a atuação do Judiciário como legislador positivo ofende o preceito constitucional da separação dos poderes.<sup>16</sup>

Outro não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal consoante se extrai de recente julgado, proferido pela 1ª Turma daquela Corte Constitucional, nos termos da ementa abaixo reproduzida, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. EXTENSÃO DE BENEFÍCIO CONCEDIDO APENAS A EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA. IMPOSSIBILIDADE. I - **Não é dado ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo, mas apenas como legislador negativo nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade.** II - Impossibilidade de extensão, às demais empresas, do prazo concedido pela Lei 8.620/93 às empresas públicas e sociedades de economia mista para parcelamento de débitos previdenciários. III - Agravo regimental improvido.” (RE no Agravo Regimental nº 493.234, Primeira Turma, Ministro Relator Ricardo Lewandowski, 27/11/2007, grifou-se)

O fundamental nessa questão reside no princípio incontornável de que o Poder Judiciário apenas deve criar normas individuais, promovendo justiça ao caso concreto. É correto afirmar que a sentença cria, revela e descobre a norma, porém apenas para o caso. Em face de tal realidade constitucional, classicamente fundada na separação e harmonização entre poderes, não cabe a um tribunal substituir norma geral, manifestamente editada com o fim último de evitar conflitos entre entes municipais, por outra norma geral.

Por outro lado, as normas jurídicas têm sempre o caráter da generalidade porque é próprio do direito positivo ser uma regra geral. Noutras palavras, a norma é estabelecida pelo Poder Público a todos os cidadãos, ou a toda uma categoria ou àqueles que se encontrem em certas condições.

<sup>16</sup> Junior, Nelson Nery. Constituição Federal Comentada, ed. RT, 2006, pg. 120.

Sobre o alcance do controle judicial do Poder Legislativo, Humberto Ávila<sup>17</sup> tece as seguintes ponderações, *verbis*:

“.... caberá ao Poder Judiciário verificar se o legislador fez uma avaliação objetiva e sustentável do material fático e técnico disponível, se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos da regra do modo mais seguro possível e se orientou pelo estágio atual do conhecimento e da experiência. Se tudo isso foi feito – mas só nesse caso – a decisão tomada pelo Poder Legislativo é justificável e impede que o Poder Judiciário simplesmente substitua a sua avaliação.” (Ávila, Humberto. Teoria dos Princípios, 3ª edição, 2004, pg.126)

## VI - PRESUNÇÃO LEGAL CONTIDA NO ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Nos termos do referido no Capítulo II, Geraldo Ataliba diz ser possível o legislador estabelecer presunções atribuindo efeitos diversos a fatos impositivos ocorridos em locais diferentes, consoante se reproduz novamente:

“Se a lei nada disser, estará implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato impositivo. Dentro de certos limites, a lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos impositivos ocorridos em lugares diferentes (desde que no território do legislador).” (Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição, 2000, Ed. Malheiros, pg. 106)

As presunções consistem em um instituto conhecido e utilizado há muito tempo no âmbito jurídico, mas que têm se mostrado cada vez mais freqüente no direito tributário. Com efeito, pode-se exemplificar com a norma contida no artigo 185<sup>18</sup>, do Código Tributário Nacional, que estabelece a presunção de ser fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas pelo sujeito passivo em débito inscrito com a Fazenda Pública.

Já o parágrafo único do artigo 204<sup>19</sup>, também do Código Tributário Nacional, estabelece a presunção relativa de certeza e liquidez de dívida regularmente inscrita. Por sua vez, o artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93, outorgou competência para criação de regra presuntiva ao autorizar

<sup>17</sup> Humberto Ávila enumera as critérios que aumentam ou restringem o controle material exercido pelo Poder Judiciário, devendo-se analisar: “1 – a condição para que o Poder Judiciário construa um juízo seguro a respeito da matéria tratada pelo Poder Legislativo; 2 – a evidência de equívoco da premissa escolhida pelo poder Legislativo como justificativa para a restrição do direito fundamental; 3 – a restrição ao bem jurídico constitucionalmente protegido; 4 – a importância do bem jurídico constitucionalmente protegido, a ser aferida pelo seu caráter fundante ou função de suporte relativamente a outros bens (por exemplo, vida e igualdade) e pela sua hierarquia sintática no ordenamento constitucional (por exemplo, princípios fundamentais). Presentes esses fatores, maior deverá ser o controle exercido pelo Poder Judiciário, notadamente quando a premissa utilizada pelo Poder Legislativo for *evidentemente errônea*.” (Ávila, Humberto. Teoria dos Princípios. 3ª edição, 2004, pg. 125)

<sup>18</sup> “Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.”

<sup>19</sup> “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a quem aproveite.”

que os entes políticos cobrem tributos com base em fatos jurídicos indiciários de eventos de provável ocorrência futura<sup>20</sup>. Veja-se comentário de Maria Rita Ferragut:

“...as presunções estão presentes em diversas leis ordinárias, que contemplam pautas fiscais de valores, regime de estimativa, tributação reflexa dos sócios, sinais exteriores de riqueza, passivo fictício, preços de transferência, plantas de valores e outras...” (Maria Rita Ferragut, *Presunções no Direito Tributário*, Ed. Dialética, 2001, pg. 56.)

Segundo Luciano Amaro, as presunções legais, como as humanas, extraem, de um fato conhecido, fatos ou conseqüências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam. Se, presente “A”, “B” geralmente está presente; reputa-se como existente “B” sempre que se verifique a existência de “A”, o que não descarta a possibilidade, ainda que pequena, de provar-se que, na realidade, “B” não existe. A admissão ou não (pela lei) dessa prova em contrário distingue a presunção legal relativa (*iuris tantum*), admitindo prova em contrário, da absoluta (*iuris et de iure*) que são aquelas que se impõe como verdade absoluta, não admitindo prova em contrário.<sup>21</sup>

Oportuno, outrossim, transcrever comentários de Maria Rita Ferragut sobre as presunções legais, abaixo reproduzidos:

“As presunções legais são normas jurídicas *lato sensu* que nada presumem juridicamente, mas estabelecem como verdadeiro fato descritor de evento cuja ocorrência é indiretamente provada. Como teremos oportunidade de demonstrar, essas normas visam suprir deficiências probatórias, ao disciplinar o procedimento de construção de fatos jurídicos.” (Maria Rita Ferragut, *Presunções no Direito Tributário*, Ed. Dialética, 2001, pg. 13)

O Decreto-lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03, ressalta-se, novamente, normas gerais em matéria tributária, criam presunção *iuris et de iure* para a identificação do aspecto especial da hipótese de incidência do ISSQN (local do estabelecimento prestador, ou do domicílio do prestador ou, ainda, o local da execução, para as atividades expressamente ressalvadas nos incisos I a XXII, do artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/03).

Percebe-se que dentre diversas opções possíveis, tais como local da assinatura do contrato, a sede ou domicílio do beneficiário do serviço ou de sua utilização, a sede da empresa prestadora, o local da execução, o legislador escolheu aquela ou aquelas capazes de evitar conflitos, presumindo que o serviço é prestado, em um grande número de casos, no local onde o prestador está estabelecido.<sup>22</sup>

Outro não é o entendimento de Hugo de Brito Machado, que com propriedade interpreta o artigo 12, do Decreto-lei nº 406/68, vindo a extrair a seguinte conclusão, *verbis*:

<sup>20</sup> No ordenamento jurídico pátrio, o fato gerador presumido foi introduzido pela Lei Complementar nº 44/83, posteriormente complementada pelo Convênio nº 66/85. Referido convênio previu que, em caráter provisório e até a promulgação de lei complementar, os Estados e o Distrito Federal celebrariam convênio, necessário à instituição do ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 24/75. Devido a inúmeros questionamentos, perante os tribunais, acerca da constitucionalidade da utilização da substituição tributária para frente, foi publicada a EC. nº 03/93, acrescentando o §7º, ao artigo 150, da Constituição Federal. A inserção deste parágrafo teve a finalidade de atribuir fundamento de validade às normas jurídicas que dispusessem acerca desta técnica de arrecadação.

<sup>21</sup> Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 3ª edição, Ed. Saraiva, 1999, pg. 257.

<sup>22</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi, *O Aspecto Espacial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços*, à Luz da Constituição, Revista Dialética de Direito Tributário nº 88, pg. 140.

“Cuida-se de opção do legislador, que instituiu uma ficção jurídica. O local da prestação do serviço, assim, está definido por ficção jurídica. Não se admite prova em contrário. O imposto, portanto, é devido ao Município em que tem estabelecimento o prestador, ou se não é estabelecido, onde tem domicílio. Ficaram, desta forma, resolvidas inúmeras questões que certamente seriam suscitadas, em casos como o de um advogado que tem escritório em São Paulo mas, eventualmente, presta serviços em Brasília, junto ao STJ ou ao STF. As ficções jurídicas – é bom ressaltar este aspecto – impõem a certeza jurídica da existência de um fato cuja ocorrência, no mundo fenomênico, não é certa. Uma vez criada a regra jurídica, porém, a ficção penetra na ordem jurídica como verdade.” (Hugo de Brito Machado, RDDT, 58:48)

Já Alfredo Augusto Becker assinala ser impossível de se provar a não ocorrência de um fato que, por ficção legal, a ordem jurídica considera ocorrido, vindo a referir que:

“F. Geny também considera inadmissível que, no caso concreto individual, possa ser oferecida – no intuito de ‘sustar a aplicação da lei – prova contrária à presunção que serviu ao legislador como elemento simplesmente intelectual por ocasião da criação da regra dispositiva ou imperativa de direito substantivo.”

Esclarece Alfredo Augusto Becker<sup>23</sup> que, uma vez que se tenha compreendido o que é a criação de regra jurídica pelo processo técnico da presunção que serve de elemento apenas intelectual ao legislador, compreender-se-á que tudo o que ali foi dito também se aplica à regra jurídica em cuja embriogénia a ficção serviu de elemento intelectual ao legislador, concluindo que:

“A regra jurídica é a solução criada pelo legislador para resolver determinado conflito social ou satisfazer determinada necessidade social. Primeiro o legislador fixa o objetivo a atingir. Depois de fixado este objetivo ele cria o instrumento para aquele objetivo visado. Este instrumento é a regra jurídica.” (Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, pg 476)

Depreende-se, nestes termos, que descabe aferir, no caso concreto, se o serviço foi, ou não, efetivamente realizado no mesmo local do estabelecimento prestador, pois o legislador serviu-se de ficção de que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador. Portanto, é ficto o local onde ocorreu a prestação, não o local onde está estabelecido o prestador.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> “Acerca da distinção entre presunção e ficção Alfredo Augusto Becker esclarece: A distinção entre presunção e ficção existe apenas no plano pré-jurídico, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação porque tanto a presunção, quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, ambas entram como VERDADES (realidades jurídicas).” (Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, pg 464)

<sup>24</sup> Machado, Hugo de Brito. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 58, pg. 48.

## CONCLUSÕES

Frente ao exposto, pode-se extrair as seguintes conclusões que seguem abaixo enumeradas em ordem seqüencial:

1- Segundo Geraldo Ataliba, os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária são o pessoal, material, temporal e espacial, os quais são indissociáveis e não podem ser decompostos em partes ou elementos.

2 - O aspecto espacial da hipótese de incidência tributária indica as circunstâncias de lugar contidas explícita e implicitamente na regra-matriz de incidência. Referido aspecto somente qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação tributária, quando ocorra no âmbito territorial de validade da lei.

3- As coordenadas de lugar, segundo terminologia adotada por Alfredo Augusto Becker, podem se referir a um lugar físico, onde a lei reputa como consumado o fato imponible. Assim, quando a norma menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal etc., está fixando condições de situação do fato imponible para se qualificar a incidência.

4 - Atualmente, o aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISSQN está previsto no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03, que consiste norma geral em matéria tributária, nos termos exatos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

5 - As normas gerais, na qualidade de normas nacionais, delimitam o âmbito de competência municipal, bem como resolvem eventuais conflitos de competências entre os entes públicos. As normas gerais, como visto, são instrumentos essenciais em uma Federação que busque dar a mínima uniformidade a matérias essenciais de uma Nação, uma vez que exigem do Estado Federal diretrizes, linhas fundamentais de regulação sobre determinadas matérias.

6 – O atual entendimento jurisprudencial do STJ acerca do recolhimento do ISSQN no local da prestação do serviço consiste em verdadeira norma geral, sobrepondo-se, indevidamente, sobre norma geral positivada em Lei Complementar.

7 – Ainda que a intenção do STJ tenha sido orientada por nobres ideais, tais como evitar fraude ou simulação de estabelecimento de fachada, assim como promover uma melhor repartição de receitas entre os municípios, evidencia-se que há outros mecanismos de combate à fraude, cuja legitimidade para fiscalizar é conferida à Administração Pública.

8 – Ao julgar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 903.224/MG, o STJ deu mostra de que o seu entendimento acerca do local da ocorrência do fato gerador está prestes a sofrer alteração.

9 – É dado ao Poder Judiciário atuar como legislador negativo, isto é, não aplicar norma que entenda inconstitucional, declarando, assim, a inconstitucionalidade, seja através do controle difuso ou concentrado. O Poder Judiciário deve criar normas individuais, promovendo a justiça ao caso concreto, e não criar norma geral com natureza abstrata e de aplicação indistinta.

10- A Lei Complementar nº 116/03 cria presunção *iuris et de iure* para a identificação do aspecto espacial da hipótese de incidência (local do estabelecimento prestador, ou da sede, ou o local da execução, para as atividades expressamente ressalvadas nos incisos I a XXII, do artigo 3º da LC nº 116/03).

## BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição, 2000, Ed. Malheiros.

\_\_\_\_\_ República e Constituição, 2ª edição, Malheiros.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, Ed. Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_ Teoria dos Princípios, 3ª edição, 2004.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 3ª ed, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1972.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. A prova no procedimento administrativo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34.

CANARIS, Claus Wilhelm. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito, 3ª edição.

DA SILVA, José Afonso. Constituição e Segurança Jurídica, Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada, coordenadora Carmen Lúcia Antunes Rocha, Editora Fórum, 2005, 2ª edição.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, Ed. Dialética, 2001.

MAIOR BORGES, José Souto. Lei Complementar Tributária, Ed. RT, 1975.

MACHADO, Hugo de Brito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 58.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon e Misabel Abreu Machado Derzi, O Aspecto Espacial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços, à Luz da Constituição, Revista Dialética de Direito Tributário nº88.

NERY JUNIOR, Nelson. Constituição Federal Comentada, ed. RT, 2006.