

## O DIREITO COMO INTEGRIDADE E AS DECISÕES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM RELAÇÃO AO ISS E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS

### THE RIGHT AS INTEGRITY AND DECISIONS OF SUPERIOR COURT REGARDING THE ISS AND PLACE OF PERFORMANCE OF SERVICES

Carlos Antonio Lesskiu, Jose Carlos do Nascimento

#### RESUMO

Este artigo tem por objetivo demonstrar que, embora o sistema judicial brasileiro seja o civil law, como é o da Europa continental, não se pode perder de vista o sistema de precedentes judiciais do common law, até porque, atualmente, tem-se percebido a influência de um sistema em outro. Propomos no presente uma análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça especificamente em relação ao Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência dos Municípios e que tem gerado grandes debates, principalmente no que respeita a competência para tributação. Mais de um Município pretende tributar o mesmo fato, o que traz grande insegurança jurídica aos cidadãos contribuintes. Neste trabalho a nossa proposta, com base na doutrina de Ronald Dworkin, é a integridade nas decisões, onde o julgador deve ter em mente os princípios utilizados nas decisões anteriores e observá-los, como se fosse um romancista escrevendo um romance. A isto Ronald Dworkin se utiliza de uma metáfora que denomina romance em cadeia. Analisamos alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça demonstrando a não observação dos fundamentos dos julgamentos anteriores, o que acarreta a falta de integridade, que leva à insegurança jurídica.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Jurisprudência. Common Law. Civil Law. ISS. Local da Prestação dos Serviços. Integridade. Romance em Cadeia.

## ABSTRACT

This article aim to demonstrate that, although the brasiliian judicial system is the civil Law, as the continental Europe, the precedents judicial system of the common Law can not be ignored, even because, currently, the influence of one in the other can be noticed. An analysis of the *Superior Tribunal de Justiça* is proposed in this article, especially in relation to *Imposto Sobre Serviço* (ISS), in competence of the counties and that has engender huge debates, mainly in what competes tributation. More than one county has the intention to tribute the same fact, what brings great juridical insecurity to taxpaying citizens. On this work, our proposition, based on Ronald Dworkin's doctrine, is the integrity in decisions, where the judge has to have in mind the principles used in previous decisions and observe them as a romancist writes a novel. To that, Dworkin uses a metaphor called novel chain. We analyzed some adjudged cases from the *Superior Tribunal de Justiça* demonstrating the non-observation of the foundations of previous judgments, which causes a lack of integrity, which leads to legal uncertainty.

Key words: Fundamental Rights. Jurisprudence. Common Law. Civil Law. ISS. Provision of Local of Services. Integrity. Romance Chain.

### 1. Introdução

Embora no Brasil o sistema jurídico não seja o *common law*, baseado nos precedentes judiciais, a jurisprudência dos Tribunais Superiores não pode perdê-los de vistas. Percebe-se que determinada matéria é tratada num julgamento em determinado sentido e em outro julgamento tais fundamentos são abandonados, de forma que haja uma ruptura numa linha de coerência, deixando os operadores dodireito perplexos.

No presente trabalho pretendemos analisar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento de questões polêmicas a respeito do imposto sobre serviços, de competência dos municípios. Trata-se de uma análise das decisões reiteradas e seus fundamentos e eventuais mudanças de posicionamento.

Para melhor compreensão vamos entender o atual Estado Constitucional brasileiro, a partir do Estado Europeu. Partindo do Estado absoluto, que provavelmente foi a primeira forma de estatalizar a jurisdição, a tributação, formação de exército, até a Revolução Francesa e Americana e por fim no Estado pós guerra.

Para compreender o direito como integridade vamos nos valer do pensamento de Ronald Dworkin e da doutrina do *staredecisis*, pois o autor americano propõe uma interpretação que respeite os princípios utilizados nos precedentes, o que garantiriam segurança jurídica.

O propósito é analisar a segurança jurídica não só aos municípios como também aos contribuintes, verificando-se nos casos que serão analisados há a observância ou não dos precedentes, causando ou não inseguranças. Eventuais contradições podem gerar inseguranças a ponto do imposto sobre serviços ser pretendido por mais de um Município, acarretando na chamada bitributação, que na lição de Roque Carrazza<sup>1</sup> difere-se de *bis in idem* pois em se tratando de questão tributária o bis in idem é quando um mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes pela mesma pessoa política. A bitributação ocorre quando o mesmo fato jurídico é tributado por dois ou mais entes políticos.

Analisaremos assim as questões postas no Judiciário desde a égide do Decreto-lei 406/68 até a Lei Complementar 116/2003, de forma crítica, observando se houve mudança legislativa capaz de justificar mudança de jurisprudência, se é que tenha ocorrida essa mudança, mormente em relação ao local da incidência do ISS.

## 2. Do Estado jurisdicional ao atual Estado constitucional

---

<sup>1</sup>Carrazza, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 23<sup>a</sup> Edição. Editora Malheiros. Pág. 573.

Para melhor compreensão do Estado Constitucional hoje vivido nos países ocidentais, principalmente o Brasil, faz-se necessário um rápido mergulho na história para entendermos a origem de nosso direito. De tradição européia do civil Law, fortemente influenciado pelo sistema romano-germânico, vejamos como isso ocorreu.

O Estado moderno europeu segundo Fioravante<sup>2</sup> vem desde o século XIV até a atualidade. Neste período o Estado moderno europeu assumiu diferentes formas dentro de diferentes experiências constitucionais. Essas diferenças seriam devido ao senhorio da terra, a época absolutista, a revolução francesa, que causou grande ruptura dando origem a novas formas de estado. Todo este processo teve um fio condutor que revelará o caráter originário do moderno Estado europeu.

Ao longo da história européia percebe-se a organização dos governos dos diversos territórios, com a formação de exércitos para proteção de seu território, exigência de tributos, surgimento de regras costumeiras, que originam os contratos de dominação.

Para Ferrajoli<sup>3</sup> antes disso, num direito que ele chama de pré-moderno, de formação não legislativa, mas jurisprudência e doutrinaria, não existia um sistema unitário e formalizado de fontes positivas. Havia pluralidade de fontes e ordenamentos concorrentes, como o Império, Igreja, Príncipes, Municípios, corporações, destes, ninguém tinha o monopólio. O direito era assegurado com base na tradição romana de jurisprudência e doutrina validadas. *Veritas, non auctoritas facit legem* (a autoridade e não a verdade que faz a lei).

Este Estado inicial é um Estado Absoluto, que segundo Fioravante<sup>4</sup> foi a primeira forma de Estado moderno a estatalizar as funções de império, ou seja, a jurisdição, a tributação, organizar exército, criando uma burocracia profissional não

<sup>2</sup> FIORAVANTI, Maurizio. *Estado y constitución*. In: (Ed.) **El Estado moderno en Europa. Instituciones y derecho**. Madrid: Editorial Trotta, 2004.

<sup>3</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Passado y futuro Del Estado de derecho**. In: CARBONELL Miguel. *Neoconstitucionalismo*. Madri: Editorial Trotta, 2003.

<sup>4</sup> FIORAVANTI, op. cit.

patrimonial que prepara a queda de privilégios que com a mesma revolução afirma os direitos individuais.

Como Estado absoluto podemos entender algumas monarquias européias, principalmente do século XVII, onde o poder monárquico reduzia o poder dos conselhos que auxiliavam os soberanos, e de certos sujeitos institucionais que podiam exercer certo controle sobre a ação da monarquia. O Estado absoluto pode ser representado pela monarquia absoluta de Luiz XIV, distinta da monarquia constitucional inglesa, onde o parlamento se opunha à monarquia na repartição do poder.

O Estado Absoluto na França, era cercado de injustiças e privilégios. A Revolução Francesa vem combater a ordem estamental do direito onde prevaleciam os privilégios da realeza, do clero e da nobreza, surgindo um Estado de Direito. Trata-se de um Estado forte, saindo o domínio do monarca para o legislador. A Declaração dos direitos de 26 de agosto de 1789 nos oferece o fio condutor antes anunciado. Dentro do novo modelo instaurado se ligam a soberania e os direitos individuais segundo critérios e princípios da revolução: a) princípio da presunção de liberdade; b) critério da reserva de lei e c) princípio da constituição como garantia do direito e separação dos poderes.

Com a revolução francesa surge uma nova forma de Estado moderno. Com ela vem a Declaração dos direitos do homem e dos cidadãos. Da Revolução vem o princípio de que toda soberania reside na nação e nenhum indivíduo pode exercitar uma autoridade que não venha dela.

A lei assume papel preponderante, sendo ela a expressão da vontade geral e da soberania da nação. A execução da lei por um novo sujeito, a administração pública, contribui para o fim do Estado jurisdicional. No Estado jurisdicional não havia distinção entre função administrativa e jurisdicional. No Estado legislativo e administrativo, gerado pela Revolução francesa há um governo, uma legislação, uma função administrativa válida para todo o território, consagrando a vontade geral contida na lei. Isto, no entanto, não é suficiente para definir um novo Estado. Para

Fioravante<sup>5</sup>. A força deste novo Estado está na substituição dos antigos privilégios e direito dos estamentos, por direitos individuais baseados no princípio da igualdade. A soberania neste Estado consiste em uma lei positiva no Estado, garantidora de direitos dos indivíduos em condições de igualdade. Este é o grande fio condutor que se estenderá por todo século XIX, a ligação entre soberania, direitos individuais e princípio da igualdade, sustentados num Estado e garantidos pela lei. Um Estado de direito e ao mesmo tempo direito dos indivíduos ao invés de múltiplos poderes e privilégios da antiga ordem. O direito é o grande fio condutor e o Estado de direito é a nova forma política que se buscava em substituição ao Estado jurisdicional, o que ocorreu por meio da revolução.

Neste Estado de direito moderno na forma de Estado legislativo de direito, Ferrajoli<sup>6</sup> afirma que o princípio da legalidade é tido como critério exclusivo de identificação com o direito válido, o que antes não existia, com independência da valoração de justo ou injusto. Uma norma jurídica é válida não por ser justa mas por ser colocada no sistema por uma autoridade competente. A jurisdição, deixa de ser produção jurisprudencial do Direito e somente a lei e o princípio da legalidade são fontes legítimas do direito. A lei é pré-estabelecida convencionalmente por uma autoridade, conforme a fórmula de Hobbes. Isto dá fundamento a um sistema de garantias, desde a certeza do direito, a igualdade ante a lei, liberdade ante a arbitrariedade, independência do juiz, prova para acusação e direitos de defesa. A afirmação do princípio da legalidade é de um extraordinário alcance, com o monopólio estatal da produção jurídica. A mudança é que a legitimação não está na autoridade dos doutores, mas na autoridade da fonte de produção; não na verdade mas na legalidade; não na substância mas na forma dos atos administrativos. *Auctoritas non veritas facit legem.* Princípio do direito positivo, de Hobbes.

Este Estado de Direito passa, a partir do século XX, principalmente após a primeira guerra mundial, a não dar conta dos problemas surgidos. Segundo Fioravante<sup>7</sup> este Estado de direito é a forma política que prevaleceu desde o século XIX até metade do século XX, quando os Estados nacionais passam a adotar uma

<sup>5</sup> FIORAVANTI, 2004.

<sup>6</sup> FERRAJOLI, 2003.

<sup>7</sup> FIORAVANTI, 2004.

constituição liberal, facilitadora do equilíbrio de poderes, em especial parlamentos e monarquias. A lei assume a forma sistemática, ordenada em Códigos civil, penal e processos. Nesta fase forma-se o direito administrativo.

Na Europa, após a segunda guerra há necessidade de uma resposta às atrocidades cometidas pelo nazismo e outras ditaduras. Ganham importância os direitos humanos que segundo Estefania<sup>8</sup> são elevados de patamar no sistema jurídico pois transferem para o judiciário conteúdo moral e político, expandindo o *judicial review*.

Neste contexto desenvolve-se uma doutrina que se intitulou constitucionalismo, ou neoconstitucionalismo ou ainda chamada por outros de pós positivismo. A tendência era ir além da lei, que segundo Kelsen não era dotada de conteúdo moral numa preocupação com conteúdo valorativo. Os direitos fundamentais passam a ser balizadores das leis produzidas pelos parlamentos. Este constitucionalismo tem como característica a supremacia da Constituição, com o judiciário sendo fortalecido como órgão que zele por essa Constituição. Nesse viés advindo do pós positivismo importantes doutrinadores desenvolvem teorias de modo a dar segurança ao direito, como Frederich Muller, Alexy, Habermas, Hart, Dworkin, entre outros.

Merece destaque a proposta de Robert Alexy<sup>9</sup> que se dedica criar uma teoria de direitos fundamentais haja vista o grande número de direitos fundamentais trazidos pelas diversas constituições, sobretudo dos países ocidentais. Como doutrinador sério que é, o mestre alemão busca um regime jurídico para esses direitos, já que democracias se desenvolvem em torno desses direitos. A ideia de uma teoria geral é analisar esses regimes jurídicos como um todo e não num ou outro direito fundamental. Tem a preocupação, em outros autores também, de uma teoria geral (porque vale para todos os direitos fundamentais) não nos moldes positivistas, mas voltada para uma constituição dotada de historicidade,

---

<sup>8</sup> BARBOSA, Estefania Maria de Queiroz, ***Staredecis, integridade e segurança jurídica***: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common law e civil Law. Tese de Doutorado, PUCPR, 2011.

<sup>9</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. trad. Vergílio Afonso da Silva 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

Interessante observar que o Estado de Direito trazido pela Revolução Francesa, notadamente uma revolução liberal, já não se compatibiliza com a ideia de supremacia da Constituição enquanto norma superior. Nos ideais da Revolução Francesa estava a força da autoridade da lei como sustentáculo, não se concebendo o julgamento de uma lei como nula ante a Constituição.

O constitucionalismo moderno, conforme Fioravante<sup>10</sup>, entendido como técnica específica de limitação do poder com finalidade de garantia nasce com a Constituição Americana de 1787 e não com as Declarações de direito da Revolução Francesa. A Revolução Francesa não fundou seus direitos e liberdades na história, ao contrário, foi contra a história, isto é o antigo regime. A Revolução Francesa vem combater a ordem estamental do direito onde prevaleciam os privilégios das classes dominantes (realeza, clero, nobreza). Era um sistema de injustiças e desordens. Rompe-se uma ordem corporativa de mandato da realeza, mas procura se manter um estado forte, onde há domínio do legislador com capacidade para representar a unidade do povo e da nação. Impossível para esta Revolução basear-se na doutrina historicista dos direitos e liberdades.

Já a revolução americana não tinha necessidade de derrubar nenhum regime. O que ela precisava era romper com a Inglaterra, proclamando sua independência. Os americanos não necessitavam afirmar o domínio de uma lei geral e abstrata como uma nova fonte do direito, como os franceses. Não havia o sentimento de construir um direito privado nos moldes europeus.

Equivocadamente se toma a Revolução Francesa como o grande marco da democracia e das liberdades, quando o correto é que isso ocorreu com os ideais americanos. Para os americanos, fortemente influenciados por Locke, tanto na declaração de independência como nas constituições dos Estados, a proclamação dos direitos naturais individuais se mesclam à tradição britânica de liberdade e propriedade. Os franceses necessitam de um estado forte, com legislador forte, soberano, que se contrapõe ao regime de privilégios de até então. Nas palavras de Fioravante “...la revolución francesa confia los derechos y libertades a la obra de

---

<sup>10</sup> FIORAVANTI, 2004.

*um legislador virtuoso, que ES tal porque es altamente rerepresentativodelpueblo o nación, mas allá de lás facciones o de lós intereses particulares.*<sup>11</sup>

Já os Estados Unidos, no escolio de Fioravante<sup>12</sup> tiveram como mérito estabelecer um constitucionalismo baseado numa constituição soberana, rígida, fonte máxima do direito, sempre a ser defendida do arbítrio do legislador, no intuito de tutelar os direitos e liberdades individuais. Norteia a Constituição americana o princípio *checks and balances* (freios e contrapesos) no qual não há poder supremo sem que a constituição autorize e em equilíbrio entre eles. A constituição prevê atribuições reservadas ao executivo, legislativo e judiciário. O bicameralismo americano aponta para o equilíbrio, onde a Câmara representa a unidade do povo e o Senado representa o interesse dos Estados. Permanece na Constituição americana de 1787 a velha ideologia britânica de governo equilibrado e moderado, embora superado o *mixed government* de monarquia, aristocracia e democracia, em razão da técnica de freios e contrapesos, visando eliminar um poder supremo, em detrimento de governo limitado.

Enquanto que nos Estados Unidos já se pode dizer que há um constitucionalismo, onde a constituição é soberana e a lei não lhe pode ser contrária, na Europa, segundo Ecio Duarte<sup>13</sup> surge a primeira tentativa contrária ao positivismo jurídico com Nicola Matteucci, que já afirmava a incompatibilidade entre juspositivismo e constitucionalismo. Bobbio já se contrapunha dizendo não haver incompatibilidade entre as concepções.

Para Ecio Duarte grande transformação é sentida após a I Guerra Mundial com um sentimento de desconfiança na neutralidade e formalidade da lei geral, que caracterizavam o Estado de Direito legislativo. Isso porque esse Estado não dá conta de realizar as funções assumidas neste pós guerra. Emurge a ideia de reconciliar o Estado e a sociedade, até então distantes, pela superação de uma normatividade formal concebida desde a ideia da Constituição como uma mera *folha*

---

<sup>11</sup> FIORAVANTI, 2004.

<sup>12</sup> Ibid.

<sup>13</sup> DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. ***Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico:*** as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy Editora, 2006.

*de papel do racionalismo* (Lassale), rumo a um modelo de Estado social que absorvesse a programaticidade das normas constitucionais, até então inoperantes. Confira-se:

“ A Constituição de Weimar representa o lugar de um novo pacto social, uma síntese de compromisso entre as instâncias divergentes e mediáveis, que confia a uma superior legalidade, a constitucional, o estatuto de uma ordem complexa, sobretudo frente às alternantes finalidades legislativas, frente às contingentes maiorias parlamentarias.”<sup>14</sup>

O Estado de Direito clássico estava impregnado de uma ideologia liberal, que tutelava, de maneira estática, uma ordem social que atendesse os interesses de uma burguesia dominante. Isso já não mais servia aos interesses da população de forma democrática. A neutralidade do direito, na visão positivista, continha uma ideologia liberal desde a Revolução Francesa, pois visava a manutenção do *status quo*. O Estado entra em crise. É quando o Estado legislativo é superado e o novo caráter político que sucede da superação liberal que previa a separação de estado e sociedade esforça-se em caracterizar e institucionalizar um novo Estado como social, como uma nova relação entre Estado, cidadãos e sociedade, onde a própria ordem normativa determine à ordem econômica e social na busca da dignidade da pessoa humana<sup>15</sup>.

### 3. A integridade e a segurança jurídica

Desenvolvido em países como Inglaterra, Irlanda, Estados Unidos e Canadá, entre outros, o common law cuja tradução é direito comum, é um sistema de direito baseado no precedente.

O reconhecimento dos costumes como normas de conduta vem a ser a base do common law. Esse reconhecimento pelos tribunais tem o caráter de lei já que os tribunais sempre vão buscar fundamento em julgados anteriores, criando assim o direito. O juiz cria o direito, não se perdendo de vista o respeito ao precedente. A

---

<sup>14</sup>Ibid., p. 16-17.

<sup>15</sup> DUARTE, 2006.

respeito disso Marinoni<sup>16</sup> discorre sobre as teorias declaratórias e constitutivas da jurisdição no common law citando William Blackstone como defensor da teoria declaratória, onde o juiz declara o direito já existente e Jeremy Bentham e John Austin que se posicionam de forma contrária, alegando que seria ingenuidade dos juízes acharem que eles não estariam produzindo o direito, pois do contrário seria algo milagroso, feito por ninguém, existente desde sempre e para a eternidade, meramente declarado de tempo em tempo.

O respeito aos costumes na Inglaterra vem de há muito tempo, lá na antiguidade. Já o sistema nos contornos atuais provavelmente tenha vindo do sistema inquisitório do século XIII quando se implantou o staredecisis.

Na tradição romana o costume, embora não seja desprezado, não tem a mesma relevância. A cultura romana era escrever e codificar. Daí a denominação de civil law que é um sistema jurídico baseado na lei codificada onde o intérprete vai buscar a solução do caso concreto no direito escrito aplicando a lei que melhor de adequa ao caso concreto.

Como vimos anteriormente a Revolução Francesa para evitar o Absolutismo contra o qual combateu acaba por privilegiar a lei escrita, de forma codificada, deixando pouca margem para interpretação. Como a Revolução foi liberal, estes liberais garantiram na lei os ideais por eles propostos.

Não cabia ao juiz margem para interpretação pois no sistema *civil law* era concebido como um sistema onde a lei era clara e completa, devendo o juiz aplicar a lei ao caso concreto. A subsunção da norma ao caso concreto, como ainda é em nossos tribunais, garante a segurança jurídica. Esta segurança não viria da interpretação do juiz mas da subsunção do fato à norma. O juiz era a boca da lei como pretendido por Montesquieu.

Em nome da segurança jurídica o positivismo restringia a interpretação do juiz. A segurança jurídica estaria na previsibilidade do direito.

No *common law* segundo Estefania Barbosa “a busca da segurança jurídica não estava baseada na lei ou suposta completude do sistema, mas no sistema de

---

<sup>16</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2012, 2<sup>a</sup> Edição.

precedentes judiciais, no qual, por meio de uma racionalidade se procurava garantir a coerência entre as decisões".<sup>17</sup>

A mudança nos sistemas jurídicos ocidentais, notadamente europeus, foi sentida no Brasil após a Constituição Federal de 1988. A Constituição chamada por Ulisses Guimarães de "cidadã" foi sim o divisor de águas no Brasil. Uma constituição democrática que incorpora um grande catálogo de direitos fundamentais e ainda dispõe que os direitos e garantias nela dispostos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados ou Tratados em que o Brasil seja parte.

A partir da Constituição de 1988 o judiciário começa a, ainda que de forma tímida, interpretar o direito à luz da constituição, ou seja, aplicar princípios constitucionais, mesmo que para isso precise negar vigência à lei.

Não percamos de vista a grande preocupação trazida a comunidade jurídica com uma interpretação principiológica. Muitos têm discutido isso como ativismo judicial ou como medida antidemocrática já que o legislador é eleito de forma democrática e elabora uma lei que é retirada do mundo jurídico por um juiz que não foi eleito democraticamente.

Além disso há questões como a união entre pessoas do mesmo sexo. O judiciário tem reconhecido a união estável para fins de proteção do Estado. Isto para fins sucessórios e previdenciários. Já em relação ao casamento entre pessoas do mesmo sexo ou adoção de crianças por casais a sociedade não vê com bons olhos, principalmente os setores ligados à Igreja, tanto Católica como Evangélica. Estefania Barbosa<sup>18</sup> defende que as discussões devem partir dos princípios representados nos precedentes, como se estivesse sendo construindo um romance em capítulos, conforme leciona Dworkin.

Assim tanto o *civil Law* quanto o *common law* buscam garantir a segurança jurídica a sua maneira.

O *civil law* pretende essa segurança pela codificação, acreditando que isso deixa o sistema mais completo e previsível. As respostas estariam na lei cabendo ao

---

<sup>17</sup> BARBOSA, 2011, p. 201.

<sup>18</sup> BARBOSA, 2011.

juiz aplica-la ao caso concreto, valendo-se para tanto das diversas formas de interpretação.

No *common law* a segurança jurídica não estaria na lei mas no sistema de precedentes judiciais, onde a racionalidade garante a coerência do sistema. A limitação dada ao juiz não é da lei mas do precedente. Essa é a doutrina do *staredecisis*. Não se ignoram as decisões anteriores porque elas revelam a moral da sociedade.

Ronald Dworkin propõe que a interpretação do direito seja com integridade de forma não haja decisões que aparentemente corretas estejam em descompasso com outras também consideradas corretas. Dworkin cria um gênero literário artificial chamado de romance em cadeia onde “um grupo de romancistas escreve um romance em série; cada romancista da cadeia interpreta os capítulos que recebeu para escrever um novo capítulo, que é então acrescentado ao que recebe o romancista seguinte, e assim por diante”.<sup>19</sup>

O que propõe Dworkin não é apenas a coerência com a decisão anterior ou o precedente. Acima de tudo ele propõe coerência a princípios que nortearam aquelas decisões. A integridade no direito estaria em se reconhecer o princípio aplicado no precedente e não ignorá-lo no caso a ser decidido. Daí o romance em cadeia, onde os julgadores farão uma leitura do que vem sendo decidido.

Diante de casos difíceis a aplicação do precedente como num romance em cadeia levará a criação de direitos. Dworkin fala que o romancista, no caso o juiz, tem responsabilidade não só de interpretar o que já vem sendo produzido como criar algo novo. “Ora, cada romancista, a não ser o primeiro, tem a dupla responsabilidade de interpretar e criar, pois precisa ler tudo o que foi feito antes para estabelecer, no sentido interpretativista, o que é o romance criado até então”.<sup>20</sup>

Para Estefania Queiroz<sup>21</sup> as novas decisões, da mesma maneira que o romance em cadeia, devem ser construídas com base em princípios e não

---

<sup>19</sup> DWORKEIN, Ronald. **O Direito da Liberdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p 276.

<sup>20</sup> DWORKEIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 236/237.  
<sup>21</sup> BARBOSA, 2011.

fundamentadas em políticas. E como Hércules – o juiz personagem que Dworkin cria como super humano – os juízes devem ser orientados pela integridade na prestação jurisdicional, onde, o direito deve ser visto de uma forma única, devidamente coerente e estruturada.

A doutrina discute se isto não seria ativismo judicial. Aliás, esta tem sido a preocupação dos operadores do direito, já que o papel do legislador, eleito democraticamente, parece, segundo algumas vozes mais conservadoras, ter sido transferido ao judiciário. Estefania Queiroz discorda pois para ela ativismo seria ignorar a Constituição e os precedentes. E não é esta a sua proposta e nem tampouco a de Ronald Dworkin. Nas palavras da professora Estefania:

“Em que pese Dworkin defender um juiz com dotes sobre-humanos, que decida de acordo com a integridade, ou seja, de acordo com o conjunto de princípios que espelha a moralidade política de uma comunidade, não significa que Hércules seja um juiz ativista, pois, o ativismo, como uma forma virulenta de pragmatismo jurídico, permitiria ao juiz ignorar não só a Constituição, como também “as decisões anteriores da Suprema Corte que buscaram interpretá-la e as duradouras tradições de nossa cultura política”, de modo a “impor a outros poderes do Estado seu próprio ponto de vista sobre o que a justiça exige”. Apesar de Dworkin aceitar um tribunal ativista que esteja preparado para dar respostas a questões de moralidade política, esse ativismo não significa desrespeitar o passado, ao contrário, deve o juiz olhar o que já foi escrito até então, para escrever o novo capítulo. Ou seja, os juízes devem aplicar a Constituição por meio da interpretação, devendo ajustar suas decisões “à prática constitucional e não ignorá-la”<sup>22</sup>

Para rematar, quer nos parecer que o direito como integridade proposto por Ronald Dworkin não implica numa vinculação aos precedentes de maneira a impedir a reflexão se certos ou errados. Segundo o *staredecisis* não só é possível que a Corte reveja sua decisão, por estar errada, isto é estar fundada em fatos que

---

<sup>22</sup>BARBOSA, 2011. p. 221.

contrariem princípios constitucionais vigentes, como seria o mais correto para manter a coerência do sistema, de modo a lhe garantir a integridade.

#### 4. O ISS e o local da prestação

O sistema tributário brasileiro está baseado na Constituição Federal de 1988, daí a afirmativa de sistema constitucional tributário. O estudo do direito tributário no Brasil é, sobretudo, um estudo constitucional.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156<sup>23</sup> estabelece a competência dos Municípios para instituir o Imposto Sobre Serviços-ISS. Ela mesma dispôs sobre a necessidade de Lei Complementar para prevenir conflitos entre os entes federados das diferentes esferas - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - ou entre si, por exemplo, conflito entre dois Estados, no inciso I, do art. 146.

E, relativamente ao ISS, objeto deste trabalho, a Lei Complementar que o define é a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. O Decreto-lei 406/68 que a sucedeu, e por ela revogado parcialmente, ainda é citado nas decisões do Superior Tribunal de Justiça, como veremos neste trabalho.

Convém esclarecer que embora a Constituição fale em lei complementar, o Decreto-lei 406/68 foi recepcionado pela constituição como lei complementar, já que promulgado ao tempo do recesso forçado do Congresso Nacional.

O Decreto-lei 406/68, trazia como hipótese de incidência, no artigo 8º.<sup>24</sup> a prestação de serviços. Tomou como base de cálculo o preço do serviço, artigo 9º.<sup>25</sup> e elegeu como contribuinte, o prestador de serviços, art. 10<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: ... III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>24</sup> Art. 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, deserviçoconstantedalistaanexa.

<sup>25</sup> § 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

<sup>26</sup> § 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de circulação de mercadorias." Revogado pela Lei Complementar 116 de 2003.

<sup>25</sup> "Art. 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço."

Repcionado que foi, como lei complementar, sendo uma das suas funções a prevenção de conflitos de competência, o Decreto-lei 406/68 trazia regra que determinava qual era o local da prestação do serviço para os efeitos da lei, exatamente para prevenir eventual conflito entre Municípios<sup>27</sup>.

A regra visava os casos considerados da “zona cinzenta” do direito tributário, como aqueles em que a prestação do serviço envolve mais de um município, realizando-se em várias etapas distintas, uma em cada local. Nestes casos era preciso definir a competência do Município a tributar a prestação de serviços.

Além disso a norma em questão busca prevenir eventual sonegação porquanto, na hipótese, como no caso, de uma empresa prestadora de serviços vir a atuar em um Município onde não tem estabelecimento fixo, de modo esporádico, dificilmente haveria como se apurar a obrigação tributária para poder se exigir o imposto.

Empresas nômades prestariam os serviços e nunca pagariam ISS, o que as colocaria em situação privilegiada em relação a outras empresas, ferindo-se o princípio da isonomia. Aliomar Baleeiro<sup>28</sup>, em sua clássica obra Direito Tributário Brasileiro, já assinalava para o acerto na modificação na legislação do ISS, com a definição do local da prestação do serviço expressamente no art. 12 do Decreto-lei 406/68, para se evitar dúvidas acerca da competência quanto ao imposto, já ao tempo da Constituição Federal anterior.

Segundo a doutrina clássica, aqueles que prestassem serviços em outras localidades que não a da sua sede, não possuindo estabelecimento prestador no local onde foram prestados serviços, estão sujeitos às regras que regem o tributo no Município do local do estabelecimento prestador.

---

<sup>26</sup>“ Art. 10. Contribuinte é o prestador do serviço”. Revogado pela Lei Complementar 116 de 2003.

<sup>27</sup>“ Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

<sup>28</sup>“ O Dec.-lei 406-68 simplificou o problema . Cobra o imposto do art. 24, II, da CF o Município da sede do estabelecimento, se este presta os serviços; se o prestador não tem estabelecimento, cobra o tributo o Município de seu domicílio”. BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, editora forense, 1971, inD.T.B.; 3a.edição, p. 269.

Estabelecimento é o local onde a atividade empresarial é exercida, onde os bens da empresa estão organizados para o exercício da sua atividade econômica, conforme lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Convém notar que o estabelecimento ( maison de commerce ) não pode ser confundido com o fundo de comércio ( fond de commerce). Neste, caracterizado pelo complexo de elementos corpóreos e incorpóreos, se inclui aquele. Nem pode ser confundido com uma simples instalação ou outra manifestação material. O essencial , para caracterização do estabelecimento, é essa manifestação material em que a pessoa se situa no espaço em que existe um centro de ocupação habitual. Sem essa manifestação do exercício de atividades, ou esse núcleo de ocupações habituais, inexiste estabelecimento.”<sup>29</sup>

Não havendo o estabelecimento prestador no local dos serviços, prevalece a dicção do artigo 12, alínea “a” , do DL 406/68, ou seja, o local para o adimplemento da obrigação tributária é o Município da sede da empresa executora.

Diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça confirmam o já explicitado na lei, confira-se, por brevidade, uma delas:

TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DO RECOLHIMENTO. SERVIÇO DE PAISAGISMO.OBRA JÁ CONCLUIDA. A regra geral sobre a competência para instituir o tributo ( ISS ) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência tributária se desloca para o local da prestação ( 2ª Turma do STJ - Resp 16.033-0-SP - Rel. Min. Hélio Mosimann)<sup>30</sup>

A decisão do Superior Tribunal nada mais fez do que aplicar a lei vigente, qual seja, o Decreto-lei 406/68 que dispõe de forma clara que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador. A exceção era o serviço de construção civil, que deslocava a competência para o Município do local da prestação dos serviços, não havendo que se falar em estabelecimento.

---

<sup>29</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**, São Paulo, 1975, editora Revista dos Tribunais,pag. 488/489.

<sup>30</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 16.033-0-SP. Relator Ministro Helio Mosimann, 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10set. 2013.

A doutrina já há muito tempo vinha criticando a posição adotada pelo legislador diz que a lei não pode ser dotada de extraterritorialidade, sendo competente o Município onde o serviço era efetivamente prestado. Aires Fernandino Barreto se refere à norma veiculada pelo art. 12 do Decreto-lei 406 como “*esdrúxula, de duvidoso apoio constitucional.*”<sup>31</sup>

Para estes autores a territorialidade é um princípio implícito no sistema tributário que decorre da federação. Segundo Aires é inconstitucional a legislação de um Município incidir sobre prestação de serviços ocorrida em Município diverso., para tanto argumenta:

“Defendemos, no passado, ao tempo da vigência do art. 12, que em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, o ISS só poderia ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, chegamos a concluir pela inconstitucionalidade do art. 12, a, do Decreto-lei n.406/68, por invasão da área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Argumentamos que a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário, repudia, que serviços prestados no Município A possam ser tributados pelo Município B, apenas por estar este último o “estabelecimento prestador”<sup>32</sup>”

Embora haja vozes contrárias à extraterritorialidade da lei tributária, como Aires Barreto, o Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, prevê a possibilidade dessa extraterritorialidade no artigo 102.<sup>33</sup>, E não é só isso, a Constituição Federal estabelece no artigo 146 que cabe à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Assim, o que a lei complementar dispõe é justamente sobre conflito de competências entre Municípios. Dois princípios constitucionais estão em colisão. Cabe ao Tribunal competente estabelecer qual deles deve prevalecer.

O Superior Tribunal de Justiça firma então a jurisprudência no sentido de que o ISS é devido no local onde o serviço é prestado. Confira-se o Recurso Especial 525067 do Espírito Santo, onde foi Relator o Ministro Franciulli Neto:

---

31 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei.** 3<sup>a</sup> edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 321.

32 BARRETO, 2009, p.345.

33Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO PACIFICADO NESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.<sup>34</sup>

A egrégia Primeira Seção desta colenda Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços, onde se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. *"De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do Município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato imponível ocorreu"* (Roque Antonio Carrazza, in "Curso de Direito Constitucional Tributário" (destaque do original)

Interessante perceber que o STJ firma então jurisprudência no sentido de definir como competente não mais o Município onde estava localizado o estabelecimento prestador mas onde ocorreu o fato gerador, isso ainda que nem estabelecimento ali houvesse.

Não houve declaração de inconstitucionalidade da lei, até porque esta atribuição não seria do STJ mas do STF, cuja competência constitucional é guardar a constituição.

Do acórdão se extrai a lição de Roque Carrazza, constante da ementa, que se posiciona contra a extraterritorialidade por ser contrária à Constituição Federal. Confira-se: *"Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato imponível ocorreu"* (sic) Percebe-se que a nova orientação está baseada na interpretação do princípio da territorialidade da lei tributária, que embora não explícito, segundo a doutrina é decorrente da forma

---

<sup>34</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 525067-ES. Relator Ministro Franciulli Neto, 19 de agosto de 2003. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

federativa e segundo o acórdão, embasado na lição de Roque Carrazza, decorre da repartição das competências impositivas. Mais adiante vamos retomar esse fundamento quando o STJ vai modificar sua jurisprudência, esquecendo de tal princípio, invocado para fundamentar esta decisão.

Em outro julgado, REsp 115338 / ES, da 1<sup>a</sup> Turma, o STJ assim se pronunciou:

TRIBUTÁRIO - ISSQN - FATO GERADOR - LOCAL - PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. O fato gerador do ISSQN é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, de serviço constante da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68. Embora o art. 12, letra "a" considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido imposto pertença ao município, em cujo território se realizou o fato gerador.<sup>35</sup>

A interpretação dada pelo Superior Tribunal é um tanto inusitada, já que diz que embora a lei considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido imposto pertença ao Município, em cujo território se realizou o fato gerador. Afirma que o que está consignado na lei é uma coisa e o que foi a pretensão do legislador é outra, causa enorme insegurança jurídica.

Tal interpretação não se sustenta. Se fosse verdade o que o Relator consignou na decisão, de que embora a lei considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador e tenha o legislador pretendido de modo diverso, que o imposto seja devido ao Município cujo território se realizou o fato gerador, não haveria razão para as exceções trazidas na alíneas "b" e "c" do mesmo art. 12<sup>36</sup>. As exceções são justamente a de que independente de estabelecimento o ISS é devido no local em que foi o serviço prestado. A exceção confirma a regra.

<sup>35</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 115338-ES. Relator Ministro Garcia Vieira, 18 de junho de 1998. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

<sup>36</sup>"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". (Alínea acrescida pelo art. 2º da Lei Complementar nº 100/99)

A ofensa à segurança jurídica já estaria sacramentada com as decisões acima relacionadas.

O Decreto-lei estabelecia a competência para o Município onde estivesse localizado o estabelecimento prestador e o Superior Tribunal de Justiça afirmado que embora a lei dissesse dessa forma a competência era do Município onde o serviço fosse prestado. A administração pública está vinculado ao princípio da legalidade. Nesta toada a maioria dos Municípios continuaram tributando os serviços quando o estabelecimento estava localizado em seu território, independentemente do local onde esses serviços fossem prestados. Outros Municípios começaram a tributar serviços prestados em seu território, dispondo em suas legislações sobre a retenção obrigatória pelos tomadores, estes sim ali estabelecidos. Surge uma guerra fiscal entre os Municípios. Pior para o contribuinte que tinha o imposto retido pelo tomador na localidade onde prestou os serviços e era tributado pelo Município onde tinha seu estabelecimento prestador.

Neste contexto vem a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003, revogando em parte o Decreto-lei 406/68. A Lei Complementar não modificou o local de incidência do imposto sobre serviços senão para alguns itens específicos. No artigo 3º manteve-se a tributação no local do estabelecimento prestador, ampliando-se as hipóteses de exceção, onde o imposto passará a ser devido no local dos serviços. O Decreto-lei 406/68 trazia duas exceções a novel lei complementar, no artigo 3º.<sup>37</sup>traz vinte e duas.<sup>37</sup>

A nova norma complementar, no artigo 4º.<sup>38</sup>, buscou conceituar o estabelecimento prestador, dizendo que ele poderá ser uma unidade econômica, ainda que não esteja formalmente constituído como sede, filial, sucursal, etc.

Para Aires Barreto<sup>39</sup> o Decreto-lei não conseguiu eliminar conflitos, mas ampliou-os e a Lei Complementar 116 “ampliou o caos já imperante”. E quanto ao

<sup>37</sup> “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.”

<sup>38</sup> “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.”

conceito de estabelecimento trazido pela lei, Barreto diz<sup>40</sup> “Esse artigo pouco acrescenta ao objetivo de encontrar um conceito preciso de estabelecimento prestador”.

Certamente que se o legislador pretendesse que o ISS fosse devido onde o serviço é prestado, independente de estabelecimento prestador, teria modificado esse critério na Lei. Oportunidade houve com a lei complementar 116, quando já estava instaurada a discussão aqui trazida, sobre a competência para tributar ISS.

Para concentrar a questão do estabelecimento prestador e local onde o ISS é devido, importa-nos agora ter em mente que tanto a legislação anterior, Decreto-lei 406/68, como a novel legislação, Lei Complementar 116/2003, definem como regra a competência para tributar o ISS do local do estabelecimento prestador e como exceção o local da prestação.

A interpretação dada pelo judiciário, principalmente o Superior Tribunal de Justiça, será analisada no tópico subsequente.

## 5. Mudança da jurisprudência consolidada

A mudança de orientação na jurisprudência, desprovida de critérios, fere a integridade tão bem defendida por Estefânia Barbosa, amparada pelas lições do saudoso Ronald Dworkin.

A nova lei complementar nacional aumentou o número de exceções para a tributação dos serviços no local da prestação e não no estabelecimento prestador. Antes era duas exceções e agora vinte e duas. A diferença é que a nova lei procura definir o que seja estabelecimento prestador, o que não muda a sistemática da lei anterior, já que define a competência para tributar a do estabelecimento prestador e traz vinte e duas exceções para dizer que nelas, independente de estabelecimento, vai incidir o ISS.

Para deixar isso mais claro, vejamos dois julgados dos STJ:

---

<sup>39</sup> BARRETO, 2009, p. 321.

<sup>40</sup>Ibidem.

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).
2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003).
3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.
4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência.
5. Recurso Especial conhecido e provido.
6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº8/2008.<sup>41</sup>

No acórdão supra, da lavra da Ministra Eliana Calmon, o Tribunal afirma que sob a égide do DL 406/68 a competência para cobrança do ISS, era do local da prestação do serviço. Prossegue dizendo que isto foi alterado pela Lei Complementar, que deslocou a competência para o local da sede do prestador do serviço.

Não nos parece haver coerência nisso, já que o artigo 12 do Decreto-lei 406/68, que nunca foi declarado inconstitucional, determinava como competente o local do estabelecimento prestador. Da mesma forma o faz o artigo 3º da Lei Complementar 116, vejamos um quadro comparativo:

<p>“ Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:</p> <p><b>a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do</b></p>	<p>“ Art. 3º <i>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</i></p>
--	--

<sup>41</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.117.121 - SP (2009/0090826-0). Relatora Ministra Eliana Calmon, 14 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10set. 2013.

<b>prestador;</b> b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.	<i>previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:</i>
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	<i>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.”</i>

Já o aresto seguinte, da relatoria do Ministro Castro Meira, também entende que o Município competente é aquele onde está localizado o estabelecimento prestador, definindo-o como a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Confira-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.190.989 - MG (2010/0055657-0)TRIBUTÁRIO.  
ISSQN. LC 11603. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º, da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da

pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua constitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.

3. No caso, o estabelecimento prestador dos serviços - limpeza de imóveis e imunização e controle de pragas urbanas - está localizado no município de Belo Horizonte, razão pela qual a competência para cobrar o ISS pertence a esse ente tributante. Saliente-se que não houve, na origem, qualquer menção a respeito de haver unidade econômica do contribuinte instalada em outros municípios, não sendo possível a cobrança do ISS em local diverso da municipalidade recorrente.

4. Recurso especial provido".<sup>42</sup>

O que chama atenção nesse acórdão é o posicionamento do Tribunal em relação ao princípio da territorialidade, cuja preocupação do Areópago era que a lei complementar não poderia violá-lo. Mas neste caso o Tribunal, negando a coerência com suas decisões anteriores, diz que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. Extrain-se ainda do acórdão a afirmação de que o âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá a localidade em que estiver configurada uma organização necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

A falta de coerência está justamente em ignorar a cada julgamento os princípios que nortearam aquela decisão.

Retornemos um pouco no tempo. Os primeiros arrestos aqui trazidos confirmavam a aplicação do Decreto-lei 406/68. O ISS era devido no local do estabelecimento, exceto no caso de construção civil e no caso do serviço a que se refere o item 101 da antiga lista, que dispunha sobre exploração de rodovias, onde a competência era do Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Posteriormente o Superior Tribunal de Justiça, no ,EDcl no REsp 115338 / ES, da 1ª Turma, vem e diz que embora a lei considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido imposto

---

<sup>42</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1190089-MG. Relator Ministro Castro Meira, 23 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

pertença ao Município, em cujo território se realizou o fato gerador. Em outras palavras o Judiciário diz que o que está consignado na lei é uma coisa e o que foi a pretensão do legislador é outra.

No mesmo sentido, de determinar que o local da efetiva prestação é o competente para tributar o ISS, o Recurso Especial 525067 do Espírito Santo, onde foi Relator o Ministro Franciulli, estabelece numa interpretação constitucional, que deve prevalecer o princípio da territorialidade. O STJ privilegia assim o princípio da territorialidade dizendo que a Constituição, quando da distribuição das competências impositivas, deixa claro que a única lei tributária aplicável é a do Município onde ocorreu o fato imponível.

Ocorre que este mesmo fundamento deveria ter sido observado nos julgamentos seguintes, mesmo após a entrada em vigor da Lei Complementar 116/2003, até porque ela não mudou os critérios da legislação anterior, senão ampliou as exceções para a tributação no local da prestação.

A Lei Complementar 116/2003 privilegia a extraterritorialidade, trazendo a territorialidade apenas nas exceções.

No Resp 1.190.989, MG, onde foi Relator o Ministro Castro Meira, julgado em 23/11/2010, a Corte dispõe no Acórdão:<sup>43</sup>

“... Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional. 2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário”.

Percebe-se que no julgamento anteriormente citado a Corte afastou a extraterritorialidade da lei, embora ela decorresse de determinação constitucional,

---

<sup>43</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1190089-MG. Relator Ministro Castro Meira, 23 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

para consagrar a territorialidade construída como princípio constitucional. Páginas atrás falamos que o Superior Tribunal de Justiça estava diante de dois princípios constitucionais. A territorialidade, implícita na Constituição, conforme já dito anteriormente e competência da lei complementar para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. Admitamos que se trata de princípio constitucional, já que a constituição assim dispõe no Título VI, Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, Seção I, dos Princípios Gerais.

Conforme dito acima, vamos admitir que estamos diante de dois princípios constitucionais. Para tanto consideremos que a extraterritorialidade trazida pela lei complementar 116/2003 atende ao comando constitucional dado à lei complementar que é dispor sobre conflitos de competência. Logo, a extraterritorialidade também advém do ordenamento constitucional.

Não há, segundo Robert Alexy<sup>44</sup> princípios absolutos. Segundo o autor alemão no caso de princípios secontradizerem, não há a declaração de invalidade de um deles e sua eliminação. Um deles cede ao outro naquele caso. Diz Alexy que “A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto”<sup>45</sup>. Em outras palavras são fixadas condições nas quais um princípio terá precedência sobre outro. Isso Alexy chama de precedência condicionada.

No julgamento do Recurso Especial 525067 do Espírito Santo, Relator Ministro Franciulli, o STJ privilegiou o princípio da territorialidade dizendo que a Constituição, quando da distribuição das competências impositivas, deixa claro que a única lei tributária aplicável é a do Município onde ocorreu o fato imponível. A Corte afastou a possibilidade de Lei Municipal alcançar fatos além de seu território, ainda que a Lei Complementar à Constituição assim tenha estabelecido. Valend-nos das lições de Alexy<sup>46</sup> a Corte teria estabelecido um precedente condicionado. Para a corte, em casos de ISS não cabe a extraterritorialidade da lei. Não quer dizer

---

<sup>44</sup>ALEXY, 2011.

<sup>45</sup>ALEXY, 2011.

<sup>46</sup>Ibidem.

que nenhuma lei possa ser dotada de extraterritorialidade. Há casos em que isso será possível, mas não no caso de ISS.

Ocorre que este precedente condicionado serve de parâmetro para outras decisões que preencham as mesmas condições dele. Neste ponto a teoria dos direitos fundamentais de Alexy dialoga com a Integridade no Direito de Ronald Dworkin, quando o filósofo americano cria a metáfora do romance em cadeia para demonstrar que as decisões dos casos difíceis são como capítulos de romances, “Em tal projeto, um grupo de romancistas escreve um romance em série; cada romancista da cadeia interpreta os capítulos que recebeu para escrever um novo capítulo, que é então acrescentado ao que recebe o romancista seguinte e assim por diante<sup>47</sup>”

Quando o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu esse precedente condicionado, nas palavras de Alexy, para outros casos envolvendo o ISS e o local competente para a tributação a solução deverá ser a mesma, para que haja a integridade no direito, como ensinava Dworkin.

Este precedente da territorialidade da lei tributária deveria ter sido observado no Resp 1.190.989, MG, de 23/11/2010. Mas não foi. Aliás, o fundamento dessa decisão nega aquela que estabelece como parâmetro o princípio da territorialidade. Nega porque o Tribunal diz expressamente que “... nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.”

O Tribunal não foi coerente e não houve integridade nas decisões. Não que não pudesse ser rompido o precedente. O precedente pode deixar de ser observado mas para isso é preciso um esforço argumentativo maior, demonstrando porque não se aplicam mais aqueles princípios que fundamentaram aquela decisão. No caso do ISS que estamos tratando não houve mudança que justificasse o abandono dos princípios que norteavam a corte nos julgamentos a respeito do tema.

---

<sup>47</sup> DWORKIN, 2007, p. 276.

Por esta razão houve mudança na jurisprudência consolidada sem que tivesse mudado as condições anteriores. O fundamento não foi jurídico mas político.

## 6. Conclusão

No Estado absoluto representado por determinadas monarquias européias, o poder do monarca não dava margem ao legislativo ou judiciário. A Revolução Francesa surge como um marco para um Estado moderno, separando-se os poderes legislativo, executivo e judiciário, com funções definidas. O lema da Revolução Francesa, sabidamente uma revolução da burguesia, era *Liberté, Égalité, Fraternité* ou seja liberdade, igualdade e fraternidade.

Embora se trate de uma revolução promovida pela burguesia, de cunho liberal, fortemente marcado pelo princípio da legalidade, dela são estabelecidas as bases para regimes democráticos.

A partir da segunda guerra mundial, para dar uma resposta às atrocidades dos nazistas e outras ditaduras, surge uma preocupação com os direitos humanos, que são juridicizados. Desenvolve-se a doutrina denominada de constitucionalismo ou neoconstitucionalismo ou ainda pós positivismo, que tem como característica a supremacia da Constituição e não mais da lei, onde o poder judiciário zela pela Constituição fazendo valer o seu conteúdo moral, em sentido contrário à clássica doutrina positivista de Kelsen.

No Brasil, o divisor de águas foi a Constituição Federal de 1988 onde o judiciário começa a interpretar o direito à luz dos princípios constitucionais, ainda que de forma tímida, chegando às críticas a rotular determinadas posições de ativismo judicial, ou a julgador tomando o lugar do legislador.

Numa nova forma de ver a aplicação do direito, os doutrinadores elaboram teorias procurando entender o fenômeno. Na doutrina de Dworkin o direito deve ser visto como integridade, isto é o julgador deve ter em mente os princípios utilizados nas decisões anteriores e observá-los, como se fosse um romancista escrevendo um

romance, mas recebendo um capítulo de outro romancista, daí o romance em cadeia. Isto, para Dworkin, garante a integridade das decisões.

Neste passo, entendemos que o Superior Tribunal de Justiça poderia ter inclinado sua jurisprudência tanto para um lado como para outro. Isto é, entendendo que o imposto será devido sempre onde o serviço for prestado, ou onde estiver o tomador dos serviços, ou onde estiver localizado o estabelecimento prestador. Para os dois posicionamentos há bons argumentos.

A questão que merece ser criticada é a falta de coerência nas decisões, pois ao estabelecer um precedente condicionado, quando a Corte de Justiça afasta a aplicação de uma regra ou princípio trazido pela lei complementar, prestigiando outro princípio constitucional, o que se espera é coerência nas decisões seguintes.

A falta de coerência, demonstrando não existir integridade nas decisões leva à uma insegurança jurídica e não soluciona a guerra fiscal que vem sendo travada pelos Municípios. A coerência na observação dos princípios que orientaram a decisão anterior nos aproxima bastante do modelo *common law*, não havendo nisso nenhuma incompatibilidade com o direito brasileiro, de origem romana e germânica. Por outro lado, lhe garante a integridade necessária à segurança jurídica.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. trad. Vergílio Afonso da Silva. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.
- BARBOSA, Estefania Maria de Queiroz, ***Staredecisis, integridade e segurança jurídica***: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common Law e civil Law. Tese de Doutorado, PUCPR, 2011.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. **Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico:** as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy, 2006.

DWORKIN, Ronald. **O Direito da Liberdade.** trad. Marcelo Brandão Cippola. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

\_\_\_\_\_. **O império do direito.** trad. Jefferson Luiz Camargo, 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

\_\_\_\_\_, Ronald. **Uma questão de princípio.** São Paulo: Martins Fontes, 2001.

FERRAJOLI, Luigi. **Passado y futuro Del Estado de derecho.** In: CARBONELL Miguel. *Neoconstitucionalismo*. Madri: Editorial Trotta, 2003.

FIORAVANTI, Maurizio. Estado y constitución. In: (Ed.) **El Estado moderno en Europa. Instituciones y derecho.** Madrid: Editorial Trotta, 2004.

\_\_\_\_\_. **Los derechos fundamentales.** Madri: Trotta, 1998.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios.** 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.