



FGV DIREITO SP Law School Legal Studies Research Paper Series

This paper can be downloaded without charge from FGV DIREITO SP Working Papers at: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/13595> and at the Social Science Research Network (SSRN) electronic library at: <http://www.ssrn.com/link/Direito-GV-LEG.html>. Please do not quote without au-

Aspecto espacial da incidência do ISS sobre serviços prestados por administradoras de cartão de crédito, débito e congêneres, a partir da Lei Complementar nº 157/2016.

Spatial aspect of the municipal tax on services incidence on services rendered by credit, debit and credit card administrators, after Complementary Law no. 157/2016

Alexandre de Castro Baroni¹

Elidie Palma Bifano²

Resumo

Este trabalho aborda a validade da nova disposição do aspecto espacial trazida pela Lei Complementar nº 157/2016 sobre o Imposto Sobre Serviços (“ISS”) incidente na prestação de serviço de administradoras de cartão de crédito, débito e assemelhados, cujo imposto passou a ser devido ao Município do local do domicílio do tomador, ainda que o serviço seja efetivamente prestado na sede do estabelecimento prestador. O estudo parte das disposições legais e constitucionais sobre a matéria sob o enfoque da jurisprudência dos tribunais superiores, bem como das diferentes correntes doutrinárias que já trataram sobre o tema. Por fim, o artigo aponta para a possível solução do conflito pela via legislativa, que poderá regulamentar a extraterritorialidade e a repartição da receita do imposto sem que isso implique em aumento nos custos de conformidade dos contribuintes.

Palavras-chave: Imposto sobre serviço; administradora de cartão de crédito; aspecto espacial.

Abstract

This paper addresses the validity of the new definition of the spatial aspect brought by Complementary Law no. 157/2016 on the municipal services tax (“ISS”) incident in the provision of service of debit and credit card companies, whose tax is due to the Municipality of the place of domicile of the service taker, even if the service is effectively provided at the head office of the establishment providing it. The study starts from the legal and constitutional pro-

¹ Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Mestrando em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP). Advogado.

visions on the subject under the jurisprudence of the high courts, as well as from the different doctrinal opinions that have already dealt with the subject. Finally, the article points to the possible solution of the conflict by the legislative route, which may regulate the extraterritoriality of the taxation without implying an increase in the costs of compliance of the taxpayers.

Keywords: Tax over service; credit card manager; spatial aspect.

INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 157/2016 inovou ao tipificar a incidência do ISS sobre os serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito, introduzindo o item 15.01 na lista de serviços tributáveis, estabelecendo como critério definidor do sujeito ativo da incidência tributária o Município do domicílio do tomador deste serviço, no teor do novo inciso XXIV do artigo 3º da Lei Complementar 116/03 - e não o Município do estabelecimento prestador.

Conforme será objeto do presente trabalho, a análise detida da evolução legislativa e jurisprudencial acerca da definição do aspecto espacial do imposto municipal sobre o serviço prestado pelas administradoras de cartão de crédito ou débito não deixa dúvida de que a validade da nova imposição legal deverá ser – como já está sendo – objeto de intenso litígio nos tribunais superiores.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em que pese a questão específica sobre o critério espacial para tributação do ISS devido pela administradora de cartão de crédito ainda não ter sido profundamente analisada em razão do reconhecimento da não incidência do imposto sobre tal atividade à luz da legislação anterior, observa-se do precedente firmado no Recurso Especial nº 1.170.222/RJ que aquele Tribunal Superior já foi capaz de traçar a conceituação fundamental da atividade desenvolvida por tais administradoras, esclarecendo-se que essa atividade é predominantemente desenvolvida na sede do estabelecimento prestador, confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. COMPETÊNCIA PARA A COBRANÇA. LOCAL DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. MATÉRIA DECIDIDA NO RESP 1.117.121/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C, DO CPC. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A ADMINISTRAÇÃO

² Doutora e mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Docente no Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV Direito SP.

DE CARTÃO DE CRÉDITOS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA QUE NÃO SE VERIFICA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. (...)

3. Esta Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISSQN é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. (REsp 1.117.121/SP, Primeira Seção, Min. Eliana Calmon, DJe de 29/10/2009, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC). (...)

5. A doutrina especializada entende que a expressão ‘administração de cartão de crédito’ designa a atividade que tem por cerne assegurar ou garantir crédito, dentro de limites previamente definidos, às pessoas que se associam às empresas do gênero, para aquisição de mercadorias ou serviços, mediante a simples apresentação de um cartão próprio, aos fornecedores desses bens, que a ela sejam filiados (RONCAGLIA, Marcelo Marques. *Tributação no Sistema de Cartões de Crédito*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 132).

6. Com efeito, consistindo a atividade desempenhada pela administradora de cartão de crédito em assumir perante o comerciante ou prestador de serviço o compromisso de honrar o pagamento dos produtos ou serviços adquiridos por seu cliente, bem como em garantir crédito aos seus associados, mediante remuneração, não há que se falar em interpretação extensiva para enquadrá-la no conceito de administração de bens ou negócios de terceiros, afastando-se, assim, a incidência do ISSQN. Precedente: REsp 439.432/RJ, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 18/8/2006.

7. Recurso especial provido.” (STJ, REsp 1170222/RJ, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/2011, DJe 24/03/2011)

Já no âmbito do STF, recentemente, o ministro Alexandre de Moraes suspendeu as novas disposições que trouxeram mudanças no local de incidência do ISS previstas na Lei Complementar nº 157/2016 para diversos serviços, entre os quais aquele prestado pelas administradoras de cartão de crédito. A decisão concedendo a medida cautelar foi tomada nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835, e teve como fundamento a insegurança jurídica decorrente da indeterminação da norma na definição do “tomador de serviços”, conforme revela o seguinte trecho:

“Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de ‘tomador de serviços’, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo incoerência de correta incidência tributária.

A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com conseqüente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.” (ADI 5835, Relator Ministro ALEXANDRE DE MORAES, julgado em 18/12/2017, publicado em DJe-018 01/02/2018)

Fato é que a discussão acerca da validade jurídica da nova definição espacial da incidência do ISS sobre os serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito, débito e

assemelhados, passa também por questões que vão além da definição do “tomador de serviços”.

Isso porque a nova lei retoma o clássico debate doutrinário e jurisprudencial sobre a constitucionalidade da definição legal de critério fictício para atribuição da competência tributária ativa para cobrança do ISS ao Município no qual não se realiza nenhuma prestação deste serviço, mas sim apenas atividades-meio ou atividades preparatórias do mesmo, e que com ele não se confundem.

Destaca-se, ainda, o fato de que o amplo alcance territorial dessa prestação de serviços, e que é materialmente concretizada no local do estabelecimento do prestador, se deve à utilização de meios de comunicação à distância, e não à presença deste prestador no território no qual se processa a solicitação do serviço pelo portador do cartão no ato da compra de outro produto ou serviço.

O presente estudo se propõe a analisar o papel da nova legislação como fomentadora de novos conflitos de competência ao invés de pacificá-los, bem como a apontar alternativa para a possível solução da controvérsia no âmbito legislativo, que ainda poderá vir a regulamentar a extraterritorialidade da cobrança e estabelecer um critério para divisão do produto da arrecadação do imposto entre os Municípios do domicílio dos tomadores, sem que esse ônus recaia exclusivamente sobre o contribuinte prestador do serviço, evitando aumento nos custos de conformidade que invariavelmente serão repassados aos consumidores finais.

1. A atividade de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres (item 15.01 da lista de serviços).

O serviço de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres decorre de uma série de negócios jurídicos, firmados entre a administradora de cartões e seus intermediários (emissores e credenciadores) com clientes portadores dos cartões e estabelecimentos comerciais que aceitam essa modalidade de pagamento em qualquer lugar do mundo, mediante solicitação remota de autorização para a concessão do crédito, no momento da compra, por meio de transmissão eletrônica, comumente realizada por uma máquina de cartões cedida ao estabelecimento comercial conectada a uma rede de comunicação, em especial a internet.

Independentemente da possível discussão acerca da correta definição do local do estabelecimento prestador desse serviço, para o presente estudo importa evidenciar que o critério definido pela nova legislação, ao atribuir a sujeição ativa para cobrança do imposto ao domicílio do tomador, revela a intenção de destinar a receita do imposto ao Município indicado

pela norma, ainda que não se tenha realizado qualquer serviço no seu território, hipótese cuja validade jurídica é controvertida na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores, como se passa a analisar.

2. Da não tributação pelo ISS das atividades-meio.

De início, destaca-se que a cessão de equipamentos para utilização de cartões de crédito e débito no local em que é realizada a venda, através de sua instalação nos estabelecimentos de terceiros habilitados, se configura como atividade-meio imprescindível para a consecução da atividade-fim da instituição financeira, não sendo passível de incidência do ISS, como é reconhecido pela jurisprudência dominante. Da mesma forma, o cadastramento do domicílio do portador do cartão é etapa preparatória que em nada influencia, do ponto de vista fático, na definição do aspecto espacial da incidência do imposto devido pela administração do cartão.

É que o cadastro do usuário e a cessão de tais equipamentos aos comerciantes não passam de atividade acessória – contudo essenciais à consecução da atividade-fim de prestação de serviço de administração de cartão de crédito.

Frisa-se que a Lei Complementar nº 157/2016 também trouxe, no seu artigo 6º, §4º, a disposição de que “no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço”, revelando a intenção de atribuir à localização de tais equipamentos elemento determinante para a identificação legal do local da prestação do serviço.

Nada obstante, é verdadeiramente impossível desmembrar as aludidas atividades-meio, necessárias à prestação do serviço principal, considerando-as como autênticos serviços, passíveis da incidência do ISS, quando na verdade representam apenas o meio para se concretizar a operação final da administradora do cartão, sobre a qual há a incidência do ISS.

Sobre a não-tributação pelo ISS das atividades-meio imprescindíveis à consecução da atividade-fim, o saudoso professor AIRES BARRETO³ é percuciente:

“Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do *facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).”

³ BARRETO, Aires. ISS – Atividade-meio e Serviço-fim. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 5. São Paulo: Dialética, 1996. p. 82-85.

As etapas, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas para o próprio prestador e não para terceiros, ainda que estes o aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível). (...)

Em conclusão: somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS, (e não ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, pode decompor um serviço – porque previsto em sua integridade, o respectivo item específico da lista da lei municipal – nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se a cada uma delas separadamente, isoladamente, correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto. (...)

Sobre a impossibilidade de imposição do ISS sobre atividades-meio, como se fossem serviços autônomos, averbou nossa Suprema Corte:

‘Nem se pode subsumir-se na alínea 14 da lista, alusiva à ‘datilografia, estenografia e expediente’, eis que, nos estabelecimentos bancários, tais atividades apenas correspondem a meios de prestação dos serviços e não a estes próprios, que consistem na coleta e confronto de dados financeiros e administrativos.

O item ‘expediente’ desperta idêntica recusa. É apenas a expressão de serviços variados, prestados no exercício de atividades-meio de comércio bancário, que como diz o acórdão recorrido, ‘não chegam a constituir um serviço próprio, autônomo’.

A decisão da Suprema Corte a que alude o autor foi assim ementada:

“Tributário. Imposto sobre Serviços. Atividades bancárias. Custódia de títulos, elaboração de cadastro, expediente. Serviços sem autonomia própria, inseparáveis da atividade financeira, que não suscitam o imposto municipal sobre serviços.” (STF, RE nº 97.804-SP, Relator Ministro DÉCIO MIRANDA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/06/1984, DJ em 31/08/1984).

Em obra mais recente, na qual tratou especificamente dos serviços prestados por instituições financeiras, o professor AIRES BARRETO⁴ voltou ao tema para esclarecer que a localização da maquineta de cartão de crédito ou débito é elemento irrelevante para a aferição do aspecto espacial dessa incidência tributária deste serviço, que no seu entender só poderia ser considerado prestado na sede do estabelecimento prestador, confira-se:

“No ambiente comercial, o instrumento que se designa por ‘POS’ tem sido utilizado para identificar ‘um ponto de venda’. Em que pese essa qualificação, os chamados ‘POS’ nada mais são do que maquinetas móveis, compactas, que usam baterias de longa duração, com inunção sem fio e grande capacidade de armazenamento, destinadas à utilização para pagamentos com cartões de crédito. Tenha-se, pois, que os ‘POS’, por constituírem meros viabilizadores de simples etapas preparatórias, ou, ainda, de início de fatos considerados para fins de apuração do ISS (por exemplo, a compra e venda de mercadoria) não tem qualquer relevo para discernir o local da prestação do serviço.(...)”

Contudo, essa ação inaugural longe está de desencadear a incidência do ISS; este só incide no local do estabelecimento prestador, isto é, onde são realizadas as atividades-fim do prestador do serviço, e jamais no lugar em que ocorre

⁴ BARRETO, Aires. Iss, iof e instituições financeiras. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 80-83.

simplesmente a captação do cliente, como é o caso dos locais em que se localizam os “POS”.

Este entendimento vinha sendo consagrado pelo STJ antes da vigência da nova legislação, como se nota dos seguintes precedentes, *in verbis*:

“ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS ACESSÓRIOS.

Os serviços de datilografia, estenografia, secretaria e expediente inserem-se no procedimento ordinário das operações bancárias, sendo serviços auxiliares e acessórios, não revestidos de autonomia necessária para caracterização de serviço individualizável e gerador do tributo municipal.

Precedentes do C. STF.

Recurso improvido.” (STJ, REsp nº 13.802, Relator Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/02/1992, DJ em 23/03/1992, p. 3.433)

Neste acórdão, o voto do relator deixa claro que nem mesmo o fato das atividades-meio serem prestadas mediante remuneração autorizaria a incidência do imposto municipal⁵. Também no sentido da não sujeição das atividades-meio ao ISS – mesmo que exercidas a título oneroso – são as seguintes decisões do STJ, *verbis*:

“TRIBUTARIO. ISS. CONSORCIOS. AS ADMINISTRADORAS DE CONSORCIOS ESTÃO SUJEITAS AO ISS NO MUNICIPIO ONDE ORGANIZAM SUAS ATIVIDADES PRINCIPAIS, E NÃO NAQUELE EM QUE CAPTAM A CLIENTELA. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.” (STJ, REsp 51.797/SP, Relator Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/1997, DJ 01/09/1997, p. 40795)

“TRIBUTÁRIO. ISS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I E II, DO CPC. COMISSÕES E CORRETAGENS DE CÂMBIO. ATIVIDADES DE INTERMEDIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA LISTAGEM DA LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87. SERVIÇO DE EXPEDIENTE. (...)

3. Os serviços de expediente inserem-se no procedimento ordinário das operações bancárias, sendo serviços auxiliares e acessórios, não revestidos, portanto, de autonomia necessária para configurar serviço individualizável e, por consequência, constituir-se fato gerador do ISS.

4. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.” (STJ, REsp nº 347.046/RJ, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/03/2004, DJ em 03/05/2004, p. 126)

De fato, os serviços-meio (acessórios) não podem, por imperativo lógico, se sujeitar à tributação autônoma pelo ISS. É o serviço ou atividade final que será – consoante determina-

⁵ “(...) Os ‘outros serviços administrativos e similares prestados sob remuneração’, de que fala o auto de infração (...), estão compreendidos nas operações bancárias e não passam de serviços acessórios e auxiliares, sem autonomia.” (STJ, Primeira Turma, REsp nº 13.802, voto do relator Ministro Garcia Vieira, DJ 23.03.1992, p. 3.433)

ção legal – tributado pelo ISS (ou pelo ICMS, no caso da compra e venda ultimada pelo comerciante por meio do uso do cartão).

3. Do sujeito ativo para cobrança do ISS sobre prestação do serviço de administração de cartão de crédito ou débito.

3.1. O Princípio da Territorialidade e o art. 102 do CTN.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso II, assim define a competência para instituição do ISS:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)
II – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.”

Conforme se extrai da norma constitucional, o ISS é tributo afeto à competência dos Municípios, fato este que gera certa dificuldade em definir o critério espacial da hipótese de incidência a ele correspondente, a iniciar da indagação freqüente sobre sua sujeição recair no local do domicílio do prestador ou, de outra maneira, no local da efetiva prestação do serviço, quando se verificam em locais diversos.

As divergências de entendimento, neste sentido, podem ensejar certa insegurança jurídica aos sujeitos passivos da obrigação tributária, sobretudo face às diferentes disposições elencadas pelas legislações municipais. A fim de solucionar a questão, mister se faz observá-la à luz das normas constitucionais que limitam o poder de tributar e aos critérios de solução de conflitos de competência pela Constituição delineados.

Isto posto, cumpre ressaltar que, referentemente à definição das hipóteses de incidência do ISS, reservou a Constituição à Lei Complementar a incumbência de estabelecer quais os serviços que atraem a incidência do imposto sobre serviços, devendo o legislador complementar descrever em lei os fatos geradores em seu aspecto material.

Assim, temos que o critério espacial para caracterização do tributo compreende o local no qual se verifica a realização do critério material, definido em lei, e em um determinado momento, concebido como critério temporal, configurando assim a hipótese de incidência tributária.

Em uma análise sistêmica do texto constitucional, seria possível argumentar que do Princípio da Autonomia dos entes federados, expresso pelo artigo 18 da Constituição Fede-

ral⁶, decorre o Princípio da Territorialidade, que preleciona a competência de cada ente federativo para tributar os fatos que ocorrem em seu território, significando competência negativa para este mesmo exercício aos demais entes sobre estes mesmos fatos - meio hábil a inibir a prática da guerra fiscal entre os diversos entes tributantes.

Dessarte, como se verá adiante, há quem defenda que a orientação constitucional conduz à conclusão de que o ISS será, a princípio, devido no local da efetiva prestação do serviço, de acordo com o que determina o já referido Princípio da Territorialidade.

Nada obstante, o artigo 146, I, da Constituição Federal determina que cabe justamente à Lei Complementar a solução de conflitos de competência em matéria tributária.

Por fim, esclarece o artigo 102 do CTN que a legislação tributária poderá sim ser dotada de extraterritorialidade, nos limites em que lhe reconheçam os convênios de que participem os entes federados envolvidos, ou do que disponham outras leis de normas gerais expedidas pela União.

3.2. O aspecto espacial do ISS na vigência Decreto-lei n° 406/68.

O revogado Decreto-lei n° 406/68, com eficácia de lei complementar, assim estabelecia o critério para identificação do local da prestação de serviço e, conseqüentemente, do Município competente para a cobrança do imposto em tela:

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

- a) o do estabelecimento prestador, ou, na falta do 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 [exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio dos usuários] o Município em cujo território haja parcela de estrada explorada.

É notável, portanto, que a lei consignava apenas três critérios para definição do Município competente para cobrança do ISS, quais sejam: o do local do estabelecimento prestador, como regra geral; o do local da prestação do serviço, no caso específico da construção civil; e o Município em cujo território havia parcela de estrada explorada, no caso da exploração de rodovias mediante cobrança de preço dos usuários.

Cabe reconhecer que, ao eleger como regra geral para definição do local da prestação de serviço aquele em que se situa o estabelecimento ou domicílio do prestador, o legislador

⁶ CR/88. Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

complementar desconsiderou o local onde efetivamente se presta o serviço em diversas outras hipóteses excepcionais não contempladas pela norma.

Por outro lado, nas duas exceções à regra geral então previstas, o legislador observou o critério territorial de destinar o ISS ao Município em que o serviço é efetivamente prestado.

É possível concluir, portanto, que a previsão legal de incidência espacial do ISS no Decreto-lei nº 406/68, ao definir o local da do estabelecimento prestador como critério espacial de incidência do ISS mesmo sobre serviços eventualmente prestados em Município diverso, extrapolou os referidos limites constitucionais da territorialidade da efetiva prestação em diversos casos concretos, conforme reconheceu a jurisprudência da época e grande parte da doutrina, como se demonstrará adiante.

3.3. A Lei Complementar nº 116/03 após alterada pela Lei Complementar nº 157/16.

Dispõe a vigente Lei Complementar 116/03, com a redação dada pela Lei Complementar nº 157/2016:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (...)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (...)

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres. (...)

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. (...)

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.

Conforme se nota, a Lei Complementar nº 116/03 trouxe, como regra geral, dispositivo idêntico ao que estabelecia o Decreto Lei nº 406/68, de que o serviço tributável se considera prestado na sede do estabelecimento prestador.

Por outro lado, o legislador complementar, com o fito de adequar o comando legal aos preceitos da territorialidade da efetiva prestação dos fatos geradores tributários, criou uma série extensa de novas exceções à regra geral, consubstanciada nos incisos I a XXV do artigo

3º, trazendo definição específica do aspecto espacial quando da ocorrência de diferentes fatos geradores elencados na lista anexa de serviços tributáveis.

Com efeito, em vários casos as exceções destinam o ISS ao Município em que o serviço é efetivamente prestado, harmonizando-se, assim, com o aludido critério territorial.

Entretanto, importante frisar que, em outros casos, ao definir o aspecto espacial da ocorrência material da hipótese de incidência, a Lei Complementar cria ficção jurídica que desconsidera o local da efetiva prestação de serviço, como é o caso da atividade de administradora de cartão de crédito ou débito, serviço prestado exclusivamente na central da empresa e não no domicílio do tomador do serviço.

Como já mencionado, o domicílio do portador (do cartão) é circunstância indiferente para a consecução da prestação do serviço das administradoras de cartão. Da mesma forma, o local da compra onde a solicitação do crédito é formalizada é igualmente irrelevante.

Isso porque o alcance da cobertura deste serviço, que permite ao portador do cartão ter suas compras autorizadas remotamente pela administradora do cartão em inúmeras cidades do globo terrestre, em nada se relaciona com a eventual presença da companhia administradora do cartão em tais lugares, mas sim com o acesso à distância concretizado por meio dos serviços de comunicação – em especial a internet – que permite a verificação, na sede da prestadora do serviço, da concessão ou não do crédito requisitado pelo portador do cartão no estabelecimento comercial.

Pertinente, neste ponto, ressaltar a dificuldade em se precisar o efetivo local da prestação dos serviços de informática prestados através de transmissões que envolvam satélites, caso análogo ao alcance do serviço de administração de cartão de crédito. É neste sentido a lição de MARCO AURÉLIO GRECO⁷:

“O satélite não se submete às fronteiras. Já existem equipamentos em que uma pessoa da Terra se conecta diretamente com o satélite através de equipamentos celulares pelos quais o usuário telefone sem passar por uma retransmissora fisicamente localizada na Terra. Essa pessoa pode estar no meio do mar, conectando-se com um satélite, e prestando um serviço, auferindo uma renda, etc. essa pessoa poderá prestar determinado serviço via satélite e o cliente pagar num terceiro país, e, eventualmente, não resultar sujeito ao alcance nem de legislação brasileira, nem daquela onde se encontra o cliente, nem do País de nacionalidade do prestador.”

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Comércio Exterior e Novas Realidades – Problemas Emergentes. Revista Dialética do Direito Tributário n. 44. São Paulo: Dialética, 1999. p. 124.

Neste viés, a opção feita pelo legislador a partir da edição da Lei Complementar nº 157 para atribuir o aspecto espacial da incidência do imposto ao Município do domicílio do tomador do serviço prestado pelas administradoras de cartão de crédito, de débito ou assemelhados, contraria a realidade fática territorial da efetiva prestação deste serviço que, no caso concreto, não é realizado no Município eleito pela norma, e sim no Município no qual se localiza a sede do prestador.

3.4. A doutrina acerca da sujeição ativa para cobrança do ISS do Município em que o serviço é efetivamente prestado.

Historicamente, a doutrina especializada sempre questionou a constitucionalidade da definição espacial do artigo 12, alínea *a* do Decreto-lei nº 406/68, porquanto o diploma considerava, por ficção, que o serviço era sempre prestado no local do estabelecimento ou domicílio do prestador, estabelecendo hipóteses de exceções insuficientes para abarcar a realidade da prestação de vários serviços tributáveis pelo imposto municipal.

O argumento de muitos juristas era de que o ISS, por mandamento constitucional, é sempre devido no local em que o serviço é efetivamente prestado, sendo ilegais quaisquer disposições legislativas que extrapolassem o escopo precípua de esclarecer a aplicação de tal critério. É neste sentido a lição de ROQUE CARRAZZA⁸:

“O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é sempre devido (e não é só no caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse Município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a ele relacionados, os deveres instrumentais tributários.”

Apesar de as ficções jurídicas consistirem em recurso usual e legítimo em todas as searas do direito, para muitos autores, o legislador não pode se valer delas, no caso do imposto municipal, para modificar critérios fixados pela Constituição. Nas palavras de SOARES DE MELO⁹, ao analisar a problemática do ISS em comento, “o artificialismo jurídico não pode arranhar, e comprometer, os princípios e normas insculpidos na Constituição, de modo a alterar os elementos estruturadores da norma tributária, muito menos invalidar o seu regime

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Breves Considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68. Revista do Direito Tributário n. 06, São Paulo: RT, 1978. p. 158.

⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 4ª ed., São Paulo: Dia-lética, 2005. p. 166.

jurídico, e os diversos princípios esparramados ao longo de seu texto, muito menos implicar invasão de competência tributária”.

Sobre o mesmo tema leciona MARÇAL JUSTEN FILHO¹⁰:

“O aspecto espacial apenas pode ser um único: o local da efetiva prestação de serviços (...). Definir o local em que se concretiza o fato impositivo significa determinar a competência para sua tributação (...); essa inovação normativa produziria ficções jurídicas, infringindo o cunho meramente descritivo das hipóteses de incidência”.

Para parte da doutrina, portanto, o local definido pelo legislador nem sempre pode ser considerado um critério válido para definição do Município competente para exigir o ISS, porquanto ele não necessariamente coincide com o local da efetiva prestação do serviço. É apenas este último, e nenhum outro critério, que deveria pautar a definição do Município competente para cobrar o ISS.

Outrossim, seriam também circunstâncias irrelevantes para a definição do local da prestação do serviço (e, conseqüentemente, do Município apto a exigir o ISS), o local onde é celebrado o contrato; o local onde são emitidos, escriturados ou contabilizados os documentos fiscais; bem como o local do usuário (tomador) do serviço.

Este entendimento é também esposado por AIRES BARRETO¹¹, na sua obra clássica sobre o ISS, em que já expressava como exemplo de definição indevida, pelo legislador, de critério espacial ficcional, a então hipotética alteração da lei que viesse a definir outro critério para o local da prestação do serviço prestado pelas administradoras de cartão:

“Vale o mesmo raciocínio para várias atividades relativas a cartões de crédito. Será absurdo pretender que algum ISS é devido a certo Município pela mera circunstância de nele estar localizado o adquirente (titular) de cartão. Para não alongar a análise, basta considerar que o titular do cartão pode não utilizar nunca no Município em que domiciliado ou estabelecido e nem mesmo no país. (...). Não nos parece que essa visão seja correta. O fato de, às vezes, coincidir o local da prestação com o local em que está o usuário, não significa que se deva aceitar, genericamente, que o ISS seja devido no local do tomador do serviço.”

O autor estabelece como critérios relevantes para indicação do local da prestação do serviço o local onde os serviços são prestados, realizados, ultimados; e, sucessivamente, nas hipóteses de difícil definição ou de serviços prestados à distância, onde se situa o estabelecimento prestador.

¹⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no Tempo e no Espaço. Revista Dialética de Direito Tributário n. 2, São Paulo: Dialética, 1995. pp. 55 e 63.

¹¹ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 322.

É importante registrar, no entanto, que há autores de grande relevo que discordam diametralmente da aludida vedação constitucional para que o legislador atribua definição espacial do ISS ao Município diverso daquele em que se verifica a efetiva prestação do serviço.

Cite-se, nesse sentido, a análise de HUGO DE BRITO MACHADO¹² sobre a validade jurídica do critério fictício para o aspecto espacial do imposto municipal:

“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. (...)”

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*. (...) Descabe, portanto, aferir-se, no caso concreto, se o serviço foi - ou não - efetivamente realizado no local do estabelecimento prestador, pois o legislador serviu-se da ficção de que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador. É importante destacar que é ficto o local onde ocorreu a prestação, não o local onde está estabelecido o prestador. Sobre este último cabe ampla discussão e dilação probatória. Onde for demonstrado e provado estar o estabelecimento prestador é que, por ficção, será considerada ocorrida a prestação do serviço.”

Também corroboram tais razões os professores SACHA CALMON e MISABEL DERZI¹³ que, em primoroso parecer sobre o tema, chegam a afirmar, sem ressalvas, a inexistência de princípio constitucional que imponha a observância do critério territorial do local da efetiva realização do serviço para incidência do imposto:

“A lei de normas gerais, especialmente para cumprir os desígnios constitucionais - dirimir conflitos entre os Municípios - ou para outros fins, evitar a bitributação, a insegurança na arrecadação, combater a fraude ou a simulação, pode conferir efeitos extraterritoriais às normas municipais, sem com isso ofender à Constituição. Na verdade, é fundamental compreender que a solução legislativa de conflitos por meio de norma geral é opção da própria Constituição, estabelecida no art. 146, I.

O afastamento da solução consagrada no art. 12 do Decreto-lei 406/68 e o desrespeito ao art. 102 do CTN pela jurisprudência, ao se adotar como regra geral o princípio da competência restrita ao local em que se executa o serviço, ofendem assim outro dispositivo da Constituição Federal, o art. 146, I, que determina caber à lei complementar a solução do conflito. Somente outra lei complementar poderia modificar o CTN e o Decreto-lei 406/68. (...)”

Como já demonstramos longamente, a Constituição não contém princípio implícito, que ‘atribui ao Município poder para tributar o serviço ocorrido em seu território’ apenas, como supõe o STJ. Ao contrário, segundo a Constituição, deduz-se princípio oposto, segundo o qual os Municípios têm competência para tributar todos os serviços prestados em seu território, quer sejam nele executados, quer sejam executados em outros ou ainda fora do território nacional, no exterior. Basta, para isso, que o estabelecimento prestador esteja nele situado.”

¹² MACHADO, Hugo de Brito. O Local da Ocorrência do Fato Gerador do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário n. 58. São Paulo: Dialética, 2000. p. 48.

¹³ 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 nº 88, São Paulo: Dialética, 2003. p. 130-143.

Como se viu, o legislador complementar adotou critério diverso daquele do local da efetiva prestação do serviço para endereçar a tributação da atividade das administradoras de cartão, e a doutrina ilustra posições divergentes quanto à validade jurídica do critério ficcional do aspecto espacial da incidência do ISS.

3.5. A jurisprudência do STJ sobre o aspecto espacial do ISS.

Com algumas exceções sobre casos concretos que se fundamentam em circunstâncias fáticas específicas, é certo que historicamente o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que o imposto municipal é devido ao local em que o serviço é efetivamente prestado e não àquele em que se situa, por exemplo, o estabelecimento prestador, quando este é definido pela regra geral em contrariedade à realidade dos fatos.

Trata-se de jurisprudência que se firmou ainda à luz do Decreto-Lei n° 406/68 e que continuou sendo aplicada sob a égide da LC n° 116/03. Em um dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça já se afirmou que “embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador, ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador”¹⁴, praticamente invertendo os dizeres do texto legal. O acórdão restou assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DEC.-LEI 406/68.

Embora a lei considere o local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Dec-lei 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

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

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente.” (STJ, REsp 54.002/PE, Relator Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/04/1995, publicado no DJ em 08/05/1995)

No mesmo sentido são as decisões do STJ, nos REsp 168.023/CE (Relator Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/1998, publicado no DJ em

¹⁴ STJ, REsp 54.002/PE – Relator Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/04/1995, publicado no DJ em 08/05/1995.

03/08/1998), REsp 41.867/RS (Relator Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/1994, publicado no DJ em 25/04/1994), entre outros.

Mais recentemente, a Primeira Seção do STJ julgou, em sede de recurso repetitivo, o Recurso Especial nº 1.060.210/SC, no qual se considerou que o serviço de arrendamento mercantil ocorre no “local onde se toma a decisão acerca da aprovação do financiamento, onde se encontra o poder decisório, onde se situa a direção geral da instituição”, em situação análoga ao que ocorre com as administradoras de cartão de crédito:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. (...) SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. (...) O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. (...)

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. (...)

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. (...)

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.(...)

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (...).” (REsp nº 1060210/SC, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe em 05/03/2013)

Nesse contexto, seria plausível supor que o STJ poderia rever o critério fictício eleito pelo legislador complementar sobre a incidência do ISS na prestação do serviço de administração de cartão de crédito, débito e congêneres, devido ao Município do local do domicílio do tomador deste serviço.

Apesar disso, e como já referido no início do presente trabalho, a matéria encontra-se *sub judice* no Supremo Tribunal Federal, que ainda deverá se debruçar sobre a questão quando da análise meritória das ADIs que se voltam contra o novo critério espacial do estabelecimento do Município do tomador em diversos serviços, como é o caso do serviço prestado pela administradora de cartão.

4. Conclusão.

Como se viu, há um intenso debate na doutrina sobre a validade do critério fictício eleito pela Lei Complementar para a cobrança do ISS pelo Município diverso daquele em que é efetivamente prestado o serviço, como é o caso da administradora de cartão de crédito, débito e assemelhados, para quem o imposto passou a ser devido no local do domicílio do tomador, a partir da edição da Lei Complementar nº 157/2016.

Na jurisprudência, são vários os precedentes que consideraram inválida a definição legal fictícia do local da sede do prestador do serviço quando este era efetivamente prestado em outro local, para fins de cobrança do imposto municipal.

Apesar disso, não se pode perder de vista que a própria Constituição atribuiu ao legislador complementar a incumbência de resolver os conflitos de competência tributária, e a fixação de um critério fictício é uma ferramenta eficiente para atribuir segurança jurídica em situações de dubiedade.

No caso da tributação do serviço realizado pelas operadoras de cartão de crédito, é clara e legítima a vontade do legislador de redistribuir a receita da arrecadação para os Municípios dos respectivos tomadores, sendo certo que o custo do imposto suportado pelas administradoras é repassado a esses consumidores finais, fazendo assim com que a receita desta tributação corra para o Município de onde se manifesta a capacidade contributiva dos consumidores finais.

Seria este, portanto, um meio de corrigir a distorção decorrente da concentração desproporcional da arrecadação desse imposto exclusivamente pelo Município do estabelecimento prestador, custeado com recursos que oneram consumidores espalhados em todo o país.

Esse objetivo do legislador complementar claramente não se relaciona com a busca pela efetivação do critério territorial segundo o qual o imposto deve ser creditado ao Município onde se verifica a realização do serviço. Por outro lado, o objetivo consensual de redistribuir a receita da arrecadação municipal sobre tais serviços é próprio do federalismo, e meio adequado para a solução de distorções e conflitos de competência tributária.

O que não deveria ocorrer é que dessa alteração do critério espacial da incidência tributária se origine pesado ônus de conformidade para as empresas prestadoras desse serviço, que passariam a ter que apurar o imposto de acordo com as diferentes disposições dos 5.570 Municípios brasileiros e do Distrito Federal, sendo certo que o Poder Público dispõe de alternativas menos gravosas para atingir este mesmo objetivo redistributivo. Nesse sentido já se manifestaram SACHA CALMON e MISABEL DERZI¹⁵ em obra já citada, *verbis*:

“É verdade que o critério geral, a regra posta no art. 12 do Decreto-lei 406, também não é perfeita, por não captar o grosso das peculiaridades fáticas. (...). Além disso, o produto da arrecadação deveria correr para o Município onde o serviço é adquirido (o que não coincide necessariamente com o Município em que é executado ou utilizado), pois em geral são os seus beneficiários-adquirentes que acabam suportando o encargo do imposto, que lhes é transferido no mecanismo dos preços. Para isso, outras soluções devem ser tentadas, tanto de caráter legislativo, como administrativo. Não cabe ao Poder Judiciário pôr norma geral e abstrata. Lembre-se a recente Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, que, visando reduzir a guerra fiscal entre os Municípios, previu a edição de lei complementar federal para fixar as alíquotas mínimas e máximas do ISS, assim como regular a forma e as condições de como as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

No presente momento desenvolvem-se iniciativas como a do sistema da Declaração Padronizada do ISSQN (“DPI”) por parte do Serviço Federal de Processamento de Dados (“SERPRO”) e a Confederação Nacional das Instituições Financeiras (“CNF”), que já está em funcionamento para adesão voluntária dos Municípios e dos contribuintes, no intuito de simplificar o recolhimento do imposto sob as novas diretrizes.

No mesmo sentido tramita o Projeto de Lei Complementar nº 461/2017 (antigo PLS nº 445/2017), que entre outras disposições cria o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISS (CGOA), cuja função será regular a aplicação do padrão nacional do tributo e tornar obrigatória a adesão ao sistema da DPI.

Certo é que apenas uma nova legislação regulamentadora poderá esclarecer, além da definição da figura do “tomador do serviço”, um critério de distribuição do produto da arrecadação.

¹⁵ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon e Misabel Abreu Machado Derzi. Op. cit., p. 142.

dação do imposto sobre as administradoras de cartão de crédito, débito e congêneres, sem que isso implique em aumento nos custos de conformidade dos contribuintes.

Seria possível, assim, conciliar os entendimentos opostos sobre a validade jurídica do critério fictício na definição do aspecto espacial da incidência tributária para, na esteira do artigo 102 do CTN, definir um critério de repartição da receita arrecadada sobre estes fatos imponíveis, reconhecidamente ocorridos no local do estabelecimento prestador.

A exemplo dos inúmeros convênios de ICMS nos quais os entes estaduais abrem mão mutuamente de receita tributária em favor de outro, por motivos diversos, sem necessariamente alterar o aspecto espacial da incidência do imposto, a nova definição da Lei Complementar nº 157/2016 poderá vir a ser regulamentada e aplicada como critério de mera divisão da receita tributária, mas não de alteração da competência territorial do local da efetiva prestação do serviço.

No âmbito da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), em seu artigo 11, III, “c-1” e §6^o¹⁶, se verifica exemplo de critério de divisão de receita do ICMS, entre os estados de origem e de destino, incidente sobre a prestação do serviço de comunicação não medido via satélite, cujo preço seja cobrado por períodos definidos (como é a TV por assinatura via satélite). Tal divisão se justifica exatamente porque o critério espacial dessa prestação de serviços, por via remota, é de difícil definição no plano prático.

A solução salomônica trazida pelo legislador complementar, neste caso, também visou corrigir a distorção na arrecadação exagerada dos estados de origem destes prestadores de serviço satelital, em detrimento dos estados em que se localizam seus tomadores, espalhados por todo o território nacional, e em conformidade ao disposto no artigo 146, I, da Constituição de 1988.

A legislação do ICMS revela, portanto, que o critério espacial da capacidade contributiva do consumidor final é premissa válida para alteração do critério territorial do local da efetiva prestação de serviço tributável, para fins de destinação da receita tributária, nas relações que envolvem entes fiscais diversos, especialmente quando veiculado por Lei Complementar ou convênio firmado entre as partes.

¹⁶ Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...)

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação: (...)

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (...)

§ 6^o Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.

Dessa forma, seria possível que o critério espacial definidor da alíquota e das obrigações acessórias da administradora de cartão continuasse sendo o do local do seu estabelecimento prestador - ou o critério nacional da Declaração Padronizada do ISSQN a vir a ser estabelecido por lei - e o pagamento do imposto continuaria a ser feito em uma única guia de recolhimentos, o que eliminaria o risco de aumento nos custos de conformidade do contribuinte.

A partir do recolhimento e apuração unificados, a regulamentação legal poderá estabelecer os critérios de mera repartição da receita aos Municípios dos tomadores, por meio de transferência bancária eletrônica, evitando a atribuição deste ônus ao contribuinte do imposto e, conseqüente, o repasse destes custos de conformidade ao preço do serviço ao consumidor final.

Até que essa solução, ou outra, seja implementada, os contribuintes do imposto municipal continuarão expostos à grande insegurança jurídica, não podendo confiar na prevalência do critério territorial da efetiva prestação do serviço, fixado pelo STJ em recurso repetitivo (cf. REsp nº 1.060.210/SC), e tendo que aguardar as conseqüências da eventual confirmação ou reforma da liminar concedida pelo STF, que suspendeu a vigência das novas disposições da Lei Complementar nº 157/2016 sobre essa matéria (cf. ADI nº 5.835).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Aires. **ISS – Atividade-meio e Serviço-fim**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 5. São Paulo: Dialética, 1996. p. 82-85

_____. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005. p. 322

_____. **Iss, iof e instituições financeiras**. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 80-83

CARRAZZA, Roque Antonio. **Breves Considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68**. Revista do Direito Tributário n. 06, São Paulo: RT, 1978. p. 158.

GRECO, Marco Aurélio. **Comércio Exterior e Novas Realidades – Problemas Emergentes**. Revista Dialética do Direito Tributário n. 44, São Paulo: Dialética, 1999. p. 124.

JUSTEN FILHO, Marçal. **ISS no Tempo e no Espaço**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 2, São Paulo: Dialética, 1995. pp. 55 e 63.

MACHADO, Hugo de Brito. **O Local da Ocorrência do Fato Gerador do ISS**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 58, São Paulo: Dialética, 2000. p. 48.

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 nº 88, São Paulo: Dialética, 2003. P. 130-143

SOARES DE MELO, José Eduardo. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4ª ed., São Paulo: Dialética, 2005. p. 166.

BRASIL. Decreto-Lei n. 406, de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm>.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>.